



EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS  
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Trybunał Konstytucyjny, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) [Translation already published on the official website of the Polish Constitutional Tribunal]

Permission to re-publish this translation has been granted by the Polish Constitutional Tribunal for the sole purpose of its inclusion in the Court's database HUDOC

© Trybunał Konstytucyjny, [www.trybunal.gov.pl](http://www.trybunal.gov.pl) [Tłumaczenie zostało już opublikowane na oficjalnej stronie Trybunału Konstytucyjnego]

Zezwolenie na publikację tego tłumaczenia zostało udzielone przez Trybunał Konstytucyjny wyłącznie w celu zamieszczenia w bazie Trybunału HUDOC

PIĄTA SEKCJA

**SPRAWA LUCKY DEV przeciwko SZWECJI**

(Sprawa nr 7356/10)

**WYROK**

STRASBURG

27 listopada 2014 r.

OSTATECZNY

27 lutego 2015 r.

*Wyrok ten stał się ostateczny zgodnie z warunkami określonymi w art. 44 § 2 Konwencji. Może podlegać korekcie wydawniczej*



W sprawie Lucky Dev przeciwko Szwecji,

Europejski Trybunał Praw Człowieka (Piąta Sekcja), zasiadając jako Izba składająca się z następujących sędziów:

Mark Villiger, Przewodniczący,  
Angelika Nußberger,  
Boštjan M. Zupančič,  
Ganna Judkivska,  
Vincent A. De Gaetano,  
Helena Jäderblom,  
Aleš Pejchal, Sędziowie,  
oraz Claudia Westerdiek, Kanclerz Sekcji,

Obradując na posiedzeniu zamkniętym w dniu 21 października 2014 r.,

wyduje następujący wyrok, który został przyjęty w tym dniu:

## POSTĘPOWANIE

1. Sprawa wywodzi się ze skargi (nr [7356/10](#)) przeciwko Królestwu Szwecji wniesionej do Trybunału na podstawie artykułu 34 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności („Konwencja”) przez obywatelkę szwedzką, panią Lucky Dev („skarżąca”) z dnia 21 stycznia 2010 r.
2. Skarżąca była reprezentowana przez pana B. Leidhammara i pana C. Crafoord, adwokatów praktykujących w Sztokholmie. Szwedzki Rząd („Rząd”) reprezentowany był przez swoich pełnomocników, panią I. Kalmerborn, panią H. Kristiansson oraz pana A. Rönquist z Ministerstwa Spraw Zagranicznych.
3. Skarżąca stwierdziła w szczególności, że nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych i wyrok skazujący z tytułu ciężkiego przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych oznaczały, iż została dwukrotnie ukarana na podstawie tego samego przestępstwa, z naruszeniem artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji.
4. W dniu 20 stycznia 2012 r. skarga została zakomunikowana Rządowi.

## FAKTY

### I. OKOLICZNOŚCI SPRAWY

5. Skarżąca urodziła się w 1961 r. i mieszka w Hässelby, Szwecja.

#### A. Postępowanie podatkowe

6. Decyzją z dnia 1 czerwca 2004 r. Urząd Skarbowy (*Skatteverket*), stwierdzając, iż skarżąca wspólnie z mężem, panem Shibendra Dev (który także złożył skargę do Trybunału; nr [7362/10](#)), uznał, że każde z nich powinno zadeklarować połowę dochodów i kosztów prowadzonej działalności. Ze względu na fakt, że skarżąca w zeznaniu podatkowym nie wykazała całości uzyskanych przychodów oraz, dodatkowo, nie wykazała ich w sposób

prawidłowy, Urząd przeprowadził kontrolę przychodów skarżącej za rok 2002 (tj. rok podatkowy 2003), stwierdzając, iż skarżąca ma obowiązek płatności podatku z tytułu niezadeklarowanych przychodów z działalności gospodarczej (*inkomst av näringsverksamhet*) w wysokości 764.945 koron szwedzkich (SEK; około 83.000 euro (EUR)). Ponadto wzrosła także wartość zobowiązania skarżącej z tytułu podatku VAT (*mervärdesskatt*; „VAT”) za rok 2002 o kwotę 379.365 SEK (około 41.000 EUR). Wreszcie, ze względu na fakt, iż stwierdzono nieprawidłowości informacji podanych przez skarżącą w zeznaniu podatkowym i konieczność ich weryfikacji w ramach procedury kontroli uznaniowej, uwzględniając nieprawidłowości w księgowości dotyczącej działalności gospodarczej, Urząd nakazał płatność przez skarżącą dodatkowych obciążeń podatkowych (*skattetillägg*), w wysokości odpowiednio 40% i 20% podwyższonego podatku dochodowego i podatku VAT.

7. Na podstawie odwołania skarżącej w dniu 18 marca 2005 r. Urząd Skarbowy przeprowadził obowiązkową kontrolę własnej decyzji, lecz jej nie zmienił.

8. W dniu 10 stycznia 2007 r. i 29 października 2008 r., odpowiednio, Okręgowy Sąd Administracyjny (*länsrätten*) w Sztokholmie i Administracyjny Sąd Apelacyjny (*kammarrätten*) w Sztokholmie podtrzymały decyzję Urzędu Skarbowego.

9. Decyzją z dnia 20 października 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny (*Regeringsrätten*) postanowił o odmowie przyjęcia apelacji do rozpoznania.

## B. Postępowanie karne

10. W związku z działaniami opisanymi powyżej w dniu 5 sierpnia 2005 r. przeciwko skarżącej wszczęto postępowanie karne.

11. Wyrokiem z dnia 16 grudnia 2008 r. Sąd Rejonowy w Sztokholmie (*tingsrätt*) skazał skarżącą na podstawie ciężkiego przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (*grovt bokföringsbrott*). Wyrok wydano w zawieszeniu i nakazano 160 godzin prac społecznych. Przestępstwo dotyczyło tego samego okresu, do którego odnosiły się decyzje podatkowe, o których mowa powyżej, to jest roku 2002. Sąd Rejonowy stwierdził, że księgowość działalności restauracyjnej prowadzona była w znacznym stopniu w sposób niewłaściwy oraz że skarżąca i jej mąż ponoszą odpowiedzialność za brak wykazania znacznych przychodów i podatku VAT, co oznaczało dla nich istotne zyski. W odniesieniu do argumentu prokuratury, że skarżąca była także winna popełnienia ciężkiego przestępstwa podatkowego (*grovt skattebrott*), sąd uznał, iż nie można wykluczyć, że zgodnie z oświadczeniem skarżącej, że była przekonana, iż jej mąż prowadzi działalność w sposób prawidłowy oraz że księgowy wprowadził do jej zeznania podatkowe prawidłowe dane liczbowe, a zatem, że skarżąca nie była świadoma, iż jej zeznanie podatkowe zawierało informacje niezgodne z prawdą. Nie wykazano więc, że skarżąca rozmyślnie podała nieprawidłowe informacje i z tej przyczyny oskarżenie w tym zakresie zostało oddalone.

12. Skarżąca nie złożyła apelacji od wyroku Sądu Rejonowego, który w konsekwencji stał się prawomocny w dniu 8 stycznia 2009 r.

## II. WŁAŚCIWE PRAWO KRAJOWE I PRAKTYKA

### A. Przepisy w sprawie podatków i dodatkowych obciążeń podatkowych

13. Zasadniczo, właściwe dla niniejszej sprawy przepisy dotyczące podatków i dodatkowych obciążeń podatkowych zostały określone – w odniesieniu do podatku dochodowego - w ustawie o naliczaniu podatków (*Taxeringslagen*, 1990:324) oraz – w odniesieniu do podatku VAT – w ustawie o płatności podatków (*Skattebetalningslagen*, 1997:483). W międzyczasie obie ustawy zastąpiła ustawa o postępowaniu podatkowym (*Skatteförfarandelagen*; 2011:1244).

14. Dodatkowe obciążenia podatkowe można było – i nadal można – nałożyć na podatnika w dwóch przypadkach: jeżeli dana osoba w zeznaniu podatkowym lub innym pisemnym oświadczeniu podała informacje istotne z punktu widzenia obliczenia wysokości, a które zostały uznane za nieprawidłowe (Rozdział 5 art. 1 ustawy o naliczaniu podatków i Rozdział 15 art. 1 ustawy o płatności podatków) lub jeżeli, po przeprowadzeniu uznaniowej oceny wysokości podatku Urząd Podatkowy decyduje, że zeznanie podatkowe nie jest wiarygodne (odpowiednio: Rozdział 5, art. 2 i Rozdział 15, art. 2). Do nałożenia dodatkowego obciążenia prowadzić mogą nie tylko jednoznaczne oświadczenia, za nieprawidłowe informacje uznać można także zatajenie, w całości lub w części, istotnych faktów. Uznaniową ocenę wysokości podatku przeprowadza się w sytuacji, gdy podatnik złożył informacje, które są w takim stopniu nieodpowiednie, że Urząd Podatkowy nie może przyjąć ich jako podstawy własnej oceny wysokości podatku lub też jeżeli podatnik nie złożył zeznania podatkowego mimo obowiązku jego złożenia. W pewnych okolicznościach istnieje możliwość zwolnienia z obowiązku pokrycia dodatkowych obciążeń podatkowych.

## B. Przepisy prawa karnego

### 1. Przestępstwa skarbowe

15. Osoba, która rozmyślnie dostarcza organowi władz nieprawidłowe informacje lub nie składa zeznania podatkowego lub innych wymaganych informacji, powodując w ten sposób powstanie ryzyka, że należny podatek nie zostanie wpłacony do Skarbu Państwa lub też zostanie niesłusznie zaliczony na rzecz lub zwrócony takiej osobie, ponosi odpowiedzialność karną na podstawie art. 2-4 ustawy o przestępstwach skarbowych (*Skattebrottslagen*, 1971:69). Osoba taka może podlegać karze od grzywny z tytułu wykroczenia podatkowego (*skatteförseelse*) do kary pozbawienia wolności do lat sześciu z tytułu ciężkiego przestępstwa skarbowego. Zgodnie z art. 5, osoba, odnośnie do której nie stwierdza się, że przedłożyła nieprawidłowe informacje rozmyślnie, lecz wykazała rażące niedbalstwo w tym zakresie (*vårdslös skatteuppgift*) może zostać skazana na karę grzywny lub pozbawienia wolności do jednego roku. W ustawie o przestępstwach skarbowych termin „nieprawidłowe informacje” ma takie samo znaczenie jak w przywołanych powyżej przepisach dotyczących dodatkowych obciążeń podatkowych (Rozporządzenie [2010/11](#):165, str. 1110).

### 2. Przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych

16. Osoba, która rozmyślnie lub na skutek zaniedbania, nie dopełnia obowiązków księgowych określonych w ustawie o prowadzeniu księgowości (*Bokföringslagen*, 1999:1078), między innymi, poprzez brak uwzględnienia zdarzeń biznesowych lub zachowywania odpowiedniej dokumentacji lub poprzez przedstawianie w księgach nieprawidłowych informacji, zostaje skazana na podstawie przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie Rozdziału 11, art. 5 kodeksu karnego (*Brottsbalken*), jeżeli – na skutek powyższego – nie ma możliwości oceny prowadzenia działalności lub wyniku finansowego lub sytuacji finansowej na podstawie takich ksiąg.

Przestępstwo nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych jest zagrożone karą pozbawienia wolności do lat dwóch, a w przypadku przestępstw mniej poważnych – karą grzywny lub karą pozbawienia wolności do sześciu miesięcy. W przypadku przestępstw uznanych za ciężkie, sprawca zostaje skazany na karę pozbawienia wolności od sześciu miesięcy do czterech lat.

C. Dodatkowe obciążenia podatkowe i przestępstwa skarbowe oraz Konwencja w orzecznictwie szwedzkim

17. W wyroku z dnia 29 listopada 2000 r. Sąd Najwyższy stwierdził, że osoba może zostać skazana na podstawie przestępstwa skarbowego w postępowaniu karnym po nałożeniu dodatkowego obciążenia podatkowego w postępowaniu skarbowym (opublikowany w *Nytt juridiskt arkiv* (NJA) 2000 r., str. 622). Uwzględniając fakt, iż w świetle wewnętrznego prawa szwedzkiego dodatkowe obciążenie nie jest rozumiane jako sankcja karna i nie uniemożliwia przeprowadzenia procesu i wydania wyroku skazującego z tytułu przestępstwa skarbowego dotyczących tej samej czynności Sąd Najwyższy przeszedł do rozpoznania sprawy w świetle Konwencji. W pierwszej kolejności sąd stwierdził, że w świetle orzecznictwa Trybunału istnieją istotne argumenty przemawiające za przyjęciem, iż przepis artykułu 6 w części dotyczącej problematyki karnej ma zastosowanie względem postępowania dotyczącego dodatkowych obciążeń podatkowych. Następnie sąd stwierdził, że nawet przy takim założeniu, zasada *ne bis in idem*, wynikająca z Protokołu do Konwencji zakładała, iż pierwotny wyrok skazujący lub uniewinniający został wydany zgodnie z zasadami postępowania karnego Państwa. Z tego względu zasada ta nie uniemożliwia wszczęcia przeciwko jednostce postępowania karnego w odniesieniu do czynności, w związku z którą wcześniej nałożono dodatkowe obciążenie podatkowe. Opinię tę potwierdzono w wyrokach wydanych przez Sąd Najwyższy w terminie późniejszym.

18. W dniu 17 września 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznawał sytuację odwrotną to jest przypadek, w którym dodatkowe obciążenia podatkowe nałożono po wydaniu wyroku skazującego w sprawie karnej dotyczącej przestępstwa skarbowego (wyrok opublikowany w *Regeringsrättens årsbok* (RÅ) 2009 r., ref. 94). Przy ocenie, czy doszło do naruszenia zakazu ponownego karania na podstawie artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji, sąd odniósł się do faktu, iż właściwe przepisy prawa szwedzkiego miały na celu zapewnienie, że połączone sankcje – wyrok skazujący w sprawie karnej oraz nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych – są racjonalnie proporcjonalne do postępowania, za które dana osoba została uznana odpowiedzialna. W dalszej kolejności sąd wskazał, że szwedzki system prawny posiada pewną szczególną cechę, to jest istnieją w nim oddzielne sądy ogólne i sądy administracyjne. W opinii sądu przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 należało interpretować w świetle takich szczególnych cech krajowych systemów prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił fakt, że w niedawno wydanych wyrokach w sprawach Siergieja Zolotukin przeciwko Rosji ([WI], nr [14939/03](#), wyrok z dnia 10 lutego 2009 r., ETPCZ 2009) i Ruotsalainen przeciwko Finlandii (nr [13079/03](#), wyrok z dnia 16 czerwca 2009 r.) Trybunał zasugerował zmianę orzecznictwa Strasbourgu, jednakże zauważył, że wyroki te nie odnosiły się do szwedzkiego systemu prawnego i uznał, że system szwedzki, zezwalający na wydanie wyroku skazującego na podstawie przestępstwa skarbowego i nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych, jest zgodny z Konwencją.

19. Sąd Najwyższy ponownie rozpoznał sprawę na podstawie decyzji z dnia 31 marca 2010 r. (NJA 2010 r., str. 168). Sąd ponownie uznał, większością 3 głosów do 2, że zasadniczo brak podstaw, by unieważnić obowiązujące w Szwecji zasady dotyczące ponownego postępowania

na mocy artykułu 4 Protokołu nr 7. Sąd uznał, że na podstawie wyroku w sprawie Siergiej Zolotukin przeciwko Rosji (cyt. powyżej) i późniejszych wyroków dotyczących tej kwestii, można wykluczyć, że Trybunał Europejski uzna, że postępowanie dotyczące sankcji z tytułu złożenia identycznych oświadczeń dotyczą różnych „przestępstw” ze względu na różniące się subiektywne przesłanki nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych oraz wydanie wyroku skazującego z tytułu przestępstw skarbowych; przeciwnie, jasnym stało się, że kwestię, czy dwa postępowania dotyczyły tego samego przestępstwa należało rozpoznawać na podstawie okoliczności sprawy. Jeżeli postępowanie późniejsze dotyczyły faktów identycznych lub zasadniczo takich samych jak postępowanie wcześniejsze, postępowania dotyczyły tego samego przestępstwa. Sąd Najwyższy zauważył jednakże, że orzecznictwo Trybunału w Strasburgu pozostawiało pewną swobodę wymierzenia kilku kar z tytułu tego samego przestępstwa, o których decydują odrębne władze w równych terminach i wskazał na zasadzie przykładu, między innymi, wyrok skazujący z tytułu przestępstwa związanego z bezpieczeństwem ruchu drogowego i dokonanego w jego konsekwencji odebrania sprawy prawa jazdy. W dalszej kolejności Sąd Najwyższy uznał, że dla unieważnienia systemu szwedzkiego regulowanego prawem krajowym w odniesieniu do Konwencji niezbędna byłaby jednoznaczna podstawa wynikająca bądź z samej Konwencji bądź z orzecznictwa Trybunału Europejskiego oraz stwierdził, że ani przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 ani orzecznictwo nie zawierały takiej podstawy.

20. Na podstawie decyzji plenarnej z dnia 11 czerwca 2013 r. (NJA 2013, str. 502) Sąd Najwyższy zmienił własne wnioski przedstawione w terminie wcześniejszym. Zgodnie z własną decyzją z 2010 r. sąd uznał, że nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych i skazanie na podstawie przestępstwa skarbowego w oparciu o te same informacje zawarte w zeznaniu podatkowym opierają się na identycznych okolicznościach faktycznych, a zatem dotyczą tego samego przestępstwa w rozumieniu artykułu 4 Protokołu nr 7. Jednakże, o ile w 2010 r. sąd uznał, że dla unieważnienia szwedzkiego systemu wymagana była wyraźna podstawa wskazana w samej Konwencji lub w orzecznictwie Strasbourg, obecnie sąd zauważył, że w wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Åkerberg Fransson (26 lutego 2013 r., nr skargi C-617/10) zakazano prowadzenia podwójnego postępowania i karania w związku z podatkiem VAT. Jako że w rezultacie system szwedzki został częściowo unieważniony, prawne i praktyczne konsekwencje dalszych zmian nie były aż tak radykalne, be wymagały interwencji ze strony władz ustawodawczych. Sąd wziął także pod uwagę fakt, iż mimo zmian w orzecznictwie Trybunału w Strasbourgu od roku 2009 nie wprowadzono zmian w ustawodawstwie oraz że stosowanie różnych zasad w odniesieniu do podobnych naruszeń byłoby niepożądane i trudne w ramach systemu, który powinien być spójny. W konsekwencji sąd stwierdził, że istnieją wystarczające argumenty, by uznać, że szwedzki system dodatkowych obciążeń podatkowych i przestępstw skarbowych nie jest zgodny z przepisem artykułu 4 Protokołu nr 7. Wniosek ten dotyczył nie tylko podatku VAT, lecz także podatku dochodowego, składek pracodawcy i płatności podobnego typu.

Sąd Najwyższy uznał ponadto, że w prawie szwedzkim ochrona przeciwko ponownemu sądzeniu lub karaniu obowiązywała również w przypadkach, gdy państwo obciąża jednostkę odpowiedzialnością osobistą w związku z dodatkowymi obciążeniami podatkowymi nałożonymi na osobę prawną. Uwzględniając silne i systemowe powiązania w szwedzkim systemie prawnym pomiędzy zasadami *res judicata* i *lis pendens*, sąd stwierdził również, że mimo iż orzecznictwo Trybunału w tym zakresie nie jest jasne, toczące się, niezakończone postępowanie dotyczące dodatkowych obciążeń podatkowych wyklucza wydanie wyroku w sprawie karnej w oparciu o te same okoliczności faktyczne. Przeszkoda proceduralna dla

wydania wyroku materializowała się w czasie wydania przez Urząd Skarbowy decyzji o nałożeniu dodatkowych obciążeń podatkowych.

Jednakże, o ile nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych i skazanie na podstawie przestępstwa skarbowego w oparciu o te same okoliczności faktyczne dotyczyły tego samego przestępstwa, a zatem były zabronione, sytuacja przedstawiała się inaczej w przypadku, gdy wyrok wydany w sprawie karnej dotyczył przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zdaniem Sądu Najwyższego, który uwzględnił orzecznictwo Trybunału, konkretne okoliczności faktyczne stanowiące podstawę przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie mogą być standardowo uznawane za nieodłącznie związane z okolicznościami faktycznymi prowadzącymi do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych. Prócz naruszenia obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg wynikającego z przepisów ustawy o księgowości, nałożenie dodatkowego obciążenia podatkowego uwzględniało element dodatkowy, mianowicie podanie nieprawidłowych informacji w zeznaniu podatkowym.

W niniejszej sprawie, w której doszło do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych na osobę fizyczną w listopadzie 2009 r. oraz wydania wyroku w sprawie karnej w czerwcu 2010 w związku, między innymi, z ciężkimi przestępstwami skarbowymi oraz ciężkim przestępstwem nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, Sąd Najwyższy uchylił wyrok Sądu Apelacyjnego, od którego złożono apelację w zakresie, w jakim dotyczył on przestępstwa skarbowego dotyczącego podatku dochodowego od osób fizycznych i oddalił oskarżenie w tym względzie. Nie występowały jednakże żadne przeszkody zbadania przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub przestępstw skarbowych dotyczących podatku VAT i składek pracodawcy. W tym ostatnim względzie konkluzja ta wynikała z faktu, że dodatkowe obciążenia podatkowe dotyczące podatku VAT i składek pracodawcy zostały nałożone na spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością skarżącego, a nie na niego osobiście.

21. W późniejszej decyzji, z dnia 16 lipca 2013 r. (NJA 2013, str. 746), Sąd Najwyższy rozpoznawał kwestię, czy można wydać zgodę na wniosek byłego pozwanego o ponowne wszczęcie postępowania karnego (*resning*) na podstawie Rozdziału 58, punkt 2 Kodeksu postępowania sądowego (*Rättegångsbalken*) w przypadku, gdy osoba taka została skazana na podstawie przestępstwa skarbowego zgodnie z ustawą o przestępstwach skarbowych w sposób niezgodny z przepisem artykułu 4 Protokołu nr 7, zgodnie z interpretacją zawartą w decyzji z dnia 11 czerwca 2013 r. Sąd uznał, że na podstawie Konwencji, w szczególności artykułu 13, sąd szwedzki ma prawo zadecydować, w pewnych sytuacjach, o ponownym wszczęciu postępowania niezależnie od warunków szczegółowych określonych w Rozdziale 58, punkt 2. Sąd przyjął także stanowisko, iż niezgodność ustawodawstwa szwedzkiego w zakresie sankcji z tytułu przestępstw skarbowych z przepisem artykułu 4 Protokołu nr 7 zaistniała na podstawie wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina (cyt. powyżej), to jest w dniu 10 lutego 2009 r. Decyzja Sądu Najwyższego skutkowałą ponownym wszczęciem postępowań w związku z wyrokami skazującymi osoby fizyczne z tytułu przestępstw na podstawie ustawy o przestępstwach skarbowych. W rezultacie możliwość ponownego wszczęcia postępowania karnego ma zastosowanie z mocą wsteczną do wyroków wydanych w ramach postępowań karnych poczynszy od dnia 10 lutego 2009 r.

22. W dniu 25 lipca 2013 r. Sąd Najwyższy wydał kolejną ważną decyzję (NJA 2013, str. 780), w której stwierdził, że jeżeli postępowania karne zostało wszczęte przed wydaniem przez Urząd Skarbowy decyzji o nałożeniu dodatkowych obciążeń podatkowych, zakaz *ne bis*

*in idem* nie może prowadzić do ponownego wszczęcia postępowania karnego i uchylenia wyroku w sytuacji, gdy wydany wyrok w sprawie karnej stał się ostateczny. Natomiast w takim przypadku wszczęcie drugiego postępowania – postępowania podatkowego obejmującego dodatkowe obciążenia podatkowe, będzie sprzeczne z prawem. Zatem naruszenie zakazu ponownego sądzenia lub karania z tytułu tego same przestępstwa leży w tej sytuacji po stronie sądów administracyjnych.

23. Wyrokiem wydanym podczas sesji plenarnej w dniu 29 października 2013 r. (HFD 2013 ref. 71) Naczelny Sąd Administracyjny (obecnie *Högsta förvaltningsdomstolen*) zmienił stanowisko przedstawione w wyroku z dnia 17 września 2009 r. i potwierdził stanowisko zawarte w wyroku z dnia 21 grudnia 2010 r. (RÅ 2010 ref. 117). Zgadając się z wnioskami Sądu Najwyższego Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że należy stosować te same zasady w przypadku odwrotnej kolejności postępowania skarbowego i karnego, to jest w przypadku, gdy postępowanie skarbowe zostanie wszczęte w terminie późniejszym. Zatem wyrok w sprawie karnej stanowi proceduralną przeszkodę dla nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych na podstawie tego samego przypadku podania nieprawidłowych informacji.

W niniejszej sprawie, w której osoba fizyczna została skazana w lutym 2005 r., zaś dodatkowe obciążenia podatkowe zostały nałożone przez Urząd Skarbowy w kwietniu 2005 r., Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż ta ostatnia decyzja stanowiła naruszenie przepisu artykułu 4 Protokołu nr 7. Apelacja złożona względem wyroku sądu apelacyjnego w sprawie dodatkowych obciążeń podatkowych została zatem przyjęta, a dodatkowe obciążenia anulowano.

24. Od tego czasu Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznawał kilka wniosków o ponowne wszczęcie postępowania skarbowego, w którym doszło do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych. Decyzją z dnia 2 grudnia 2013 r. (sprawy nr 5850-13 i 5851-13) Naczelny Sąd Administracyjny odrzucił wniosek, twierdząc, iż wcześniejsze postępowanie karne nie doprowadziło do oskarżenia osoby fizycznej, lecz decyzji prokuratury o zakończeniu dochodzenia wstępnego, w związku z czym nie doszło do naruszenia zakazu ponownego postępowania. W wyroku z dnia 5 czerwca 2014 r. (sprawy nr 1112-14 i 1113-14) Naczelny Sąd Administracyjny zadecydował w wznowieniu postępowania, zauważając, iż zgodnie z decyzją Sądu Najwyższego z dnia 16 lipca 2013 r. skarżąca miałaby prawo do wznowienia postępowania karnego, gdyby decyzja o dodatkowych obciążeniach podatkowych została wydana przed wydaniem wyroku skazującego oraz uznając, że w niniejszej sytuacji, będącej odwrotnością opisaną, nie powinno się stosować innego podejścia. Naczelny Sąd Administracyjny ponownie wszczął postępowanie podatkowe i uchylił odnośne dodatkowe obciążenia podatkowe. Ostatnia ze spraw była już rozpoznawana przez Naczelny Sąd Administracyjny w ramach pierwotnego postępowania skarbowego w grudniu 2010 – to jest przed dokonaniem niedawnych zmian w orzecznictwie szwedzkim – i w owym czasie uznano, że nie doszło w niej do naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7.

25. W wyroku z dnia 19 czerwca 2014 r. (sprawy nr 7110-13 i 7111-13) Naczelny Sąd Administracyjny badał inną sytuację, w której dodatkowe obciążenia podatkowe zostały nałożone na osobę fizyczną na podstawie decyzji Urzędu Skarbowego w maju 2011 r., utrzymanej w mocy przez Okręgowy Sąd Administracyjny w lutym 2012 r. W trakcie późniejszego badania przez Administracyjny Sąd Apelacyjny osobie tej w ramach odrębnego postępowania karnego postawiono zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego, lecz w kwietniu 2013 r. została ona uniewinniona na podstawie wyroku Sądu Rejonowego, który



wkrótce stał się prawomocny. W konsekwencji we wrześniu 2013 r. Administracyjny Sąd Apelacyjny uchylił nałożone wcześniej dodatkowe obciążenia podatkowe. Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z tym podejściem, zauważając, że Trybunał w kilku wyrokach stwierdził (w tym w wyroku w sprawie Nykänen przeciwko Finlandii, nr [11828/11](#), 20 maja 2014 r.) że, w przypadku, gdy jedno z toczących się jednocześnie postępowań staje się ostateczne, zgodnie z przepisem artykułu 4 Protokołu nr 7 wymagane jest zakończenie drugiego z postępowań. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został wydany w ramach postępowania zwykłego, bez ponownego wszczynania postępowania. Ponadto wszystkie decyzje i wyroki w sprawie wydano po wydaniu wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina.

26. Po wprowadzeniu powyższych zmian Prokuratura Generalna (*Riksåklagaren*) i Urząd ds. Przestępstw Gospodarczych (*Ekobrotts-myndigheten*) podjęły decyzję o zbadaniu wszystkich spraw podatkowych, w których – zgodnie z wnioskami dwóch sądów najwyższej instancji – mogło dojść do podwójnego ukarania. W każdym przypadku spełniającym warunki prokuratura miałaby składać wniosek o ponowne wszczęcie postępowania karnego, pod warunkiem, że dana osoba wyraża zgodę na takie działania i wcześniej nie złożyła takiego wniosku we własnym zakresie. Przedsięwzięcie to, którego zakończenie przewidywano na połowę marca 2014 r., miało objąć wszystkie sprawy, w których wydano wyrok, nałożono karę w trybie przyspieszonym (*strafföreläggande*) lub decyzję o odmowie ścigania (*åtalsunderlåtelse*) poczynając od dnia 10 lutego 2009 r.

W dniu 25 kwietnia 2014 r. szwedzki dziennik Dagens Nyheter poinformował, na podstawie danych przekazanych przez Urząd ds. Przestępstw Gospodarczych, że zbadano blisko 3.000 spraw dotyczących przestępstw skarbowych. Spośród ponad 110 osób odbywających karę pozbawienia wolności, 42 zostały zwolnione. Osoby, które nie zostały zwolnione, zostały uprzednio skazane również na podstawie przestępstw innych niż przestępstwa skarbowe. Pewna liczba osób, które miały rozpocząć odbywanie kary pozbawienia wolności, nie rozpoczęły jej. 800 osobom, które odbyły już karę pozbawienia wolności, zaproponowano pomoc w zakresie składania wniosków o ponowne wszczęcie postępowania. Dotychczas 541 osób wyraziło zgodę, a w przypadku 128 osób ponownie wszczęto postępowanie. W niektórych wznowionych sprawach wyroki skazujące zostały uchylone w całości, w innych zaś, dotyczących kilku przestępstw, postępowanie należało przeprowadzić powtórnie.

#### D. Przepisy dotyczące odszkodowania pieniężnego

27. Zgodnie z punktem 4 ustawy o odszkodowaniach z tytułu pozbawienia wolności i pozostałych środków przymusu (*Lagen om ersättning vid frihetsberövande och andra tvångsåtgärder*; 1998:714) osoba, która odbyła karę pozbawienia wolności, jest uprawniona do otrzymania odszkodowania, jeżeli na skutek apelacji lub ponownego wszczęcia postępowania dana osoba zostanie uniewinniona lub wydany zostanie łagodniejszy wyrok lub wyrok skazujący zostanie uchylony. Zgodnie z punktem 7 tejże ustawy odszkodowanie przyznawane jest z tytułu kosztów, utraty przychodów, ingerencji w działalność gospodarczą oraz doznaną krzywdę. Standardowo, zgodnie z praktyką Kanclerza Sprawiedliwości (*Justitiekanslern*), odszkodowanie z tytułu doznanej krzywdy ustalono w wysokości 30.000 SEK (około 3.300 EUR) za pierwszy miesiąc, 20.000 SEK (2.200 EUR) za każdy dodatkowy miesiąc do szóstego miesiąca włącznie i 15.000 SEK (1.600 EUR) za każdy dodatkowy miesiąc. W pewnych okolicznościach kwota odszkodowania może zostać podwyższona. Zazwyczaj dzieje się tak, jeżeli podejrzenia dotyczyły szczególnie poważnych przestępstw lub sprawa zwróciła wyjątkową uwagę mediów.

28. Roszczenie dotyczące odszkodowania można złożyć także na podstawie ustawy o odpowiedzialności deliktowej (*Skadeståndslagen*, 1972:207). Na podstawie Rozdziału 3, art. 2 ustawy, odszkodowanie przyznaje się z tytułu szkód spowodowanych z winy lub zaniedbania władz publicznych. Wnioski składać można do Kanclerza Sprawiedliwości. W przypadku niezadowolenia z decyzji Kanclerza jednostka ma możliwość wniesienia powództwa odszkodowawczego przeciwko Państwu do sądów ogólnych. Postępowanie takie można wszcząć również bezpośrednio, bez uprzedniego składania wniosku do Kanclerza.

29. Ponadto Sąd Najwyższy sformułował orzecznictwo, zgodnie z którym – w celu zadośćuczynienia ofiarom naruszeń Konwencji – odszkodowania mogą być przyznawane również wtedy, gdy w prawie szwedzkim nie istnieją bezpośrednie podstawy. Opierając się na tym orzecznictwie Kanclerz Sprawiedliwości przyznał odszkodowanie w wielu przypadkach na podstawie wniosków składanych przez osoby indywidualne. Trybunał uwzględnił tę zmianę i uznał, że po wydaniu przez Sąd Najwyższy wyroku w dniu 3 grudnia 2009 r. (NJA 2009 r. N 70), istnieje dostępny i skuteczny środek odwoławczy o ogólnym zastosowaniu, umożliwiający uzyskanie zadośćuczynienia z tytułu zarzuconych naruszeń Konwencji (zob., przykładowo, Eriksson przeciwko Szwecji, nr [60437/08](#), §§ 48-52, 12 kwietnia 2012 r. oraz Marinkovic przeciwko Szwecji (dec.), nr [43570/10](#), § 43, 10 grudnia 2013 r., a także – odnośnie do zmian w orzecznictwie krajowym – ostatnia ze wskazanych decyzji, §§ 21-31).

## PRAWO

### I. ZARZUT NARUSZENIA ARTYKUŁU 4 PROTOKOŁU NR 7 KONWENCJI

30. Skarżąca podniosła zarzut, iż ze względu na nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych i procesu dotyczącego przestępstwa skarbowego i przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, w ramach którego wydano wobec niej wyrok skazujący na podstawie popełnienia tego ostatniego, była dwukrotnie sądzona i została dwukrotnie ukarana z tytułu tego samego przestępstwa. Skarżąca powołała się na przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji, który we właściwej części przewiduje:

„1. Nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu przed sądem tego samego Państwa za przestępstwo, za które został uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem lub uniewinniony zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego tego Państwa.

2. Postanowienia poprzedniego ustępu nie stoją na przeszkodzie wznowieniu postępowania zgodnie z ustawą i zasadami postępowania karnego danego Państwa, jeśli wyjdą na jaw nowe odkryte fakty lub jeśli w poprzednim postępowaniu popełniono poważną pomyłkę, która mogła mieć wpływ na wynik sprawy.

...”

31. Rząd zakwestionował ten argument.

#### A. Dopuszczalność

##### 1. Stanowisko stron

###### (a) Rząd

32. Rząd podkreślił, że skarżąca nie złożyła apelacji od wyroku Sądu Rejonowego z dnia 16 grudnia 2008 r. w postępowaniu karnym i oświadczył, że w związku z powyższym nie wyczerpała krajowych środków odwoławczych. W tym względzie Rząd zwrócił następnie uwagę Trybunału na fakt, że skarżąca nie przedstawiła żadnych zastrzeżeń dotyczących zasady *ne bis in idem* w apelacji złożonej do Naczelnego Sądu Administracyjnego w ramach postępowania skarbowego ani żadnej innej części postępowania krajowego.

33. Ponadto w opinii Rządu skarga była oczywiście bezzasadna z tego względu, że w ramach ostatniego z prowadzonych przeciwko skarżącej postępowań, mianowicie postępowania karnego dotyczące ciężkiego przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz przestępstwa skarbowego, prawomocną decyzję wydano w dniu 8 stycznia 2009 r., to jest na jeden miesiąc przed wydaniem przez Trybunał wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina (cyt. powyżej). Przed wydaniem tego wyroku nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych oraz wydania wyroku skazującego na podstawie oszustwa podatkowego nie uznawano za naruszenie zasady *ne bis in idem*; skarga tego rodzaju zostałaby raczej uznana za oczywiście bezzasadną, podobnie jak w sprawie Rosenquist przeciwko Szwecji (nr [60619/00](#), 14 września 2004 r.).

34. Ostatecznie Rząd oświadczył, że w odniesieniu do przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, oba postępowania nie były ani identyczne ani w znacznym stopniu podobne. Nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych oraz wyrok skazujący z tytułu przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie dotyczyły tego samego przestępstwa. Zarzut naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji w tej części powinien zostać uznany za niedopuszczalny jako oczywiście bezzasadny.

(b) Skarżąca

35. Skarżąca oświadczyła, że wyczerpała krajowe środki odwoławcze. Podkreśliła, że ze względu na niewinność przez Sąd Rejonowy od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego, nie mogła złożyć apelacji od wyroku sądu w tym zakresie. W odniesieniu do oświadczenia Rządu, że nie przedstawiła żadnych zastrzeżeń dotyczących zasady *ne bis in idem* w związku z postępowaniem skarbowym, oznajmiła, iż nie było to niezbędne, jako że sądy powinny posiadać znajomość prawa. W każdym przypadku, uwzględniając istniejące w owym czasie orzecznictwo szwedzkie, potwierdzone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 września 2009 r., wydanym przed decyzją tegoż sądu o odrzuceniu apelacji w sprawie skarżącej, powoływanie się na zasadę *ne bis in idem* byłoby bezowocne.

36. W dalszej kolejności skarżąca oświadczyła, że o ile wyrok w sprawie Siergieja Zolotukina (cyt. powyżej) miał na celu ujednoczenie orzecznictwa Trybunału w Strasburgu odnośnie do zasady *ne bis in idem*, to nie zmienił on sytuacji prawnej. Ponadto, gdyby nawet tak się stało, zmiana taka nie zaistniałaby w terminie wydania wyroku, jako że faktyczne okoliczności sprawy wystąpiły kilka lat przed jego wydaniem. W tym względzie skarżąca podkreśliła również, że postępowanie przeciwko niej toczyło się do dnia 20 października 2009 r., kiedy to Naczelny Sąd Administracyjny odrzucił apelację.

37. Ponadto skarżąca podtrzymała swoje stanowisko, że wyrok skazujący na podstawie popełnienia przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych opierał się zasadniczo na tych samych faktach, co decyzja o nałożeniu na nią dodatkowych obciążeń. W tym względzie skarżąca zauważyła, że Sąd Najwyższy uznał w swojej decyzji z dnia 11

czerwca 2013 r. (zob. paragraf 20 powyżej), iż fakt uprzedniego nałożenia na jednostkę dodatkowych obciążeń podatkowych „z zasady” nie uniemożliwia dochodzenia oraz skazania takiej osoby z tytułu popełnienia przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Niejasnym zatem pozostawało, jakie okoliczności mogłyby ewentualnie stanowić taką przeszkodę w przypadku sprawy dotyczącej przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

## 2. Ocena Trybunału

38. Trybunał przypomina, że celem wymogu wyczerpania krajowych środków odwoławczych zgodnie z przepisem artykułu 35 § 1 Konwencji umożliwienie Układającym Się Państwom zapobiegania lub naprawy zarzucanych im naruszeń przed wniesieniem skargi do Trybunału. W konsekwencji Państwa zwolnione są z odpowiedzialności za własne czynności przed organem międzynarodowym, dopóki mają możliwość naprawy w ramach własnego systemu prawnego. Zasada ta opiera się na założeniu, odzwierciedlonym w artykule 13 Konwencji – z którym jest ściśle powiązana – że system krajowy przewiduje dla zarzucanego naruszenia dostępny środek odwoławczy. Jest to istotny aspekt zasady, zgodnie z którą mechanizm ochrony ustanowiony Konwencją ma charakter pomocniczy względem krajowych systemów ochrony praw człowieka (zob. Selmouni przeciwko Francji [WI], nr [25803/94](#), § 74, ETPCz 1999-V, z dalszymi odniesieniami).

39. Jedyne środki odwoławcze, jakie należy wyczerpać to te, które dotyczą zarzucanego naruszenia oraz są dostępne i wystarczające. Istnienie takich środków odwoławczych musi być wystarczająco pewne nie tylko w teorii, lecz także w praktyce, w przeciwnym przypadku takim środkiem brak wymaganej dostępności i skuteczności: odpowiedzialność za spełnienie tych warunków spoczywa na pozwanym Państwie (zob. między innymi McFarlane przeciwko Irlandii [WI], nr [31333/06](#), § 107, 10 września 2010 r.).

40. Wracając do okoliczności niniejszej sprawy, w pierwszej kolejności należy zauważyć, że dodatkowe obciążenia podatkowe zostały nałożone na skarżącą przez Urząd Podatkowy w dniu 1 czerwca 2004 r., a postępowanie karne przeciwko skarżącej wszczęto w dniu 5 sierpnia 2005 r. Następnie skarżąca była sądzona w ramach dwóch równoległych postępowań, zgodnie ze szwedzkim prawem i stosowaną praktyką. Niezależnie od faktu, że skarżąca mogła być gotowa, by zaakceptować wyrok skazujący w sprawie karnej na podstawie przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a zatem mogła podjąć decyzję o nieskładaniu apelacji od wyroku Sądu Rejonowego, apelacja taka nie mogła w sposób skuteczny dotyczyć zarzucanego naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7. Podobnie, zważywszy na jasne orzecznictwo krajowe, które do czerwca 2013 r. nie uległo zmianie, nawet gdyby skarżąca jednoznacznie powołała się na zasadę *ne bis in idem* w odwołaniach w postępowaniu skarbowym, przedstawienie takiego zarzutu nie dawało jej szans powodzenia. Ponadto wydaje się, że sprawa skarżącej nie mieści się w zakresie nowego środka odwoławczego ustanowionego na skutek zmian w orzecznictwie krajowym w czerwcu 2013 r., ponieważ drugie postępowanie – to jest postępowanie karne, które rozpoczęło się w terminie późniejszym – zostało zakończone w dniu 8 stycznia 2009 r., kiedy wyrok Sądu Rejonowego stał się prawomocny, a zatem przed dniem 10 lutego 2009 r., to jest datą wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina. Konkludując, skarżąca wyczerpała dostępne jej krajowe środki odwoławcze.

41. Z powyższych przyczyn niniejsza skarga nie jest niedopuszczalna z tytułu niewyczerpania krajowych środków odwoławczych w rozumieniu artykułu 35 § 1 Konwencji.

42. Rząd przedstawił ponadto dwa argumenty uzasadniające twierdzenie, iż skarga jest oczywiście bezzasadna. Skarżąca zakwestionowała to twierdzenie.

43. Trybunał stwierdza, że argumenty te wymagają zbadania co do meritum. Niniejsza skarga musi zatem zostać uznana za dopuszczalną.

## B. Meritum

### 1. Stanowisko stron

#### (a) Skarżąca

44. Odnosząc się, między innymi, do wyroków w sprawach Siergiej Zolotukin przeciwko Rosji i Ruotsalainen przeciwko Finlandii (oba cytowane powyżej), skarżąca oświadczyła, że oba prowadzone przeciwko niej postępowania i zastosowane kary (dodatkowe obciążenia podatkowe i wyrok skazujący w sprawie karnej dotyczący przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych) miały charakter karny i opierały się na identycznych lub zasadniczo tych samych faktach, a zatem stanowiły naruszenie zasady *ne bis in idem*. W odniesieniu do elementu „bis” tego terminu, skarżąca argumentowała, że o ile orzecznictwo Strasbourg dopuszczało pewne możliwości wielokrotnego karania z tytułu popełnienia tego samego przestępstwa na podstawie decyzji różnych władz podjętych w różnych terminach, najważniejszą podstawą takiego podejścia był fakt, że postępowanie i sankcje zastosowane w terminie późniejszym nie obejmowały pełnego i ponownego badania danego przestępstwa. W przeciwieństwie do szwedzkich spraw dotyczących przestępstw związanych z bezpieczeństwem ruchu drogowego, w przypadku których władze nakładające drugą sankcję – odebranie prawa jazdy – nie przeprowadzały kolejnego rozpoznania przestępstwa, lecz miały obowiązek działania na podstawie wyroku skazującego wydanego przez sąd powszechny, w sprawach dotyczących prawa podatkowego sytuacja przedstawiała się inaczej, jako że sądy karne i administracyjne nie były wzajemnie związane wydanymi przez siebie wyrokami, lecz przeprowadzały odrębne i pełne rozpoznania danego przestępstwa. Zatem, aby nie naruszać przepisu artykułu 4 Protokołu nr 7, drugie postępowanie powinno było zostać zakończone lub anulowane z chwilą zakończenia pierwszego postępowania. Troska o szczególną strukturę systemu krajowego nie stanowiła raczej podstawy, by uznać inaczej, szczególnie w sytuacji, że Szwecja miała możliwość zmiany systemu i spowodowania jego zgodności z przepisem artykułu 4 Protokołu nr 7.

45. Skarżąca oświadczyła, że drugie postępowanie powinno było zostać zakończone lub anulowane z chwilą zakończenia pierwszego postępowania i wydania decyzji ostatecznych. Stwierdziła ponadto, że orzecznictwo Trybunału nie było jednoznaczne odnośnie do tego, czy przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 zakazuje także jednoczesnego prowadzenia dwóch postępowań, to jest czy wyklucza sytuacje *lis pendens*. Skarżąca twierdziła, że w sytuacji rozpoznawania zarzutów w ramach dwóch równoległych postępowań, postępowania takie byłyby zgodne z tym przepisem wyłącznie w przypadku wydania wyroków w tym samym czasie.

46. Wreszcie w opinii skarżącej wyrok skazujący na podstawie przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych opierał się na zasadniczo tych samych faktach co decyzja o nałożeniu na nią dodatkowych obciążeń podatkowych. W konsekwencji ta część wyroku w sprawie karnej również stanowiła naruszenie artykułu 4 Protokołu nr 7. Skarżąca stwierdziła, że te same niepełne informacje, które zostały zawarte w księgach

rachunkowych, zostały również przedstawione w zeznaniu podatkowym. Jej zdaniem podstawą odpowiedzialności z tytułu przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie było nic innego niż brak podania dokładnej informacji dotyczącej narosłych przychodów; ta sama kwota przychodu nie została uwzględniona w zeznaniu podatkowym, co doprowadziło do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych.

#### (b) Rząd

47. Uwzględniając orzecznictwo Trybunału w szwedzkich sprawach dotyczących przepisów podatkowych, Rząd przyznał, że nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych związane było z „zarzutem karnym”, a zatem postępowanie dotyczące takich obciążeń miało charakter karny. Ponadto Rząd nie kwestionował, iż fakty stanowiące podstawę nałożenia dodatkowych obciążeń oraz przedstawienia zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego były w niniejszej sprawie zasadniczo takie same z perspektywy przepisu artykułu 4 Protokołu nr 7. Jednakże o ile w wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina wskazano, że „*idem*” odnosi się do faktycznych okoliczności sprawy, a nie do wymogów prawnych, orzecznictwo Trybunału nie było rzekomo jasne w kwestii „*bis*”. W pewnych przypadkach uwzględniono fakt, że dwa postępowania były wystarczająco ściśle powiązane w odniesieniu do przedmiotu, jak i czasowe. Ponadto artykuł 4 Protokołu nr 7 nie zawierał ogólnego zakazu równoległego prowadzenia postępowań.

48. Następnie Rząd oświadczył, że należało uwzględnić strukturę systemu krajowego, gdzie – jak w niniejszej sytuacji – dane sprawy rozpoznawały zarówno sądy ogólne, jak i sądy administracyjne, wykorzystując zdobyte umiejętności i wiedzę. Postępowania karne i administracyjne były rzekomo skoordynowane, a jednostki mogły oczekiwać, że poważne przypadki złożenia do Urzędu Podatkowego nieprawidłowych informacji będą prowadzić do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych oraz ścigania z tytułu przestępstwa skarbowego. W niniejszej sprawie postępowania były ściśle powiązane i prowadzone równoległe, jako że postępowanie karne przeciwko skarżącej wszczęto przed podjęciem ostatecznej decyzji w sprawie dodatkowych obciążeń podatkowych.

49. Ponadto, wypowiadając się odnośnie do dopuszczalności niniejszej skargi (zob. paragrafy 33 i 34 powyżej), Rząd oświadczył, że nie doszło do naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7. Po pierwsze drugie wszczęte przeciwko skarżącej postępowanie, to jest postępowanie karne, zostało zakończone przed wydaniem wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina (cyt. powyżej), to jest w czasie, kiedy panowało przekonanie, iż system szwedzki nie narusza zasady *ne bis in idem*, zgodnie z decyzją w sprawie Rosenquist przeciwko Szwecji z 2004 r. (cyt. powyżej). Po drugie, odnośnie do wyroku skazującego z tytułu przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie dotyczyło ono przestępstwa identycznego czy zasadniczo takiego samego jak to, którego dotyczyły dodatkowe obciążenia podatkowe.

## 2. Ocena Trybunału

### (a) Zastosowanie orzecznictwa Trybunału do faktów niniejszej sprawy

50. W pierwszej kolejności Trybunał zbada stwierdzenie Rządu, że w niniejszym przypadku nie doszło do naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7, jako że postępowanie karne zostało zakończone na miesiąc przed wydaniem wyroku w sprawie Siergieja Zolotukina (cyt. powyżej), a zatem w czasie, gdy zgodnie z orzecznictwem Trybunału system szwedzki był zgodny z tym przepisem. W tym względzie Trybunał pragnie podkreślić, że sprawa

Zolotukina została wniesiona do Trybunału w kwietniu 2003 r. i dotyczyła zdarzeń, które miały miejsce w latach 2002 i 2003. Zatem, w zakresie, w jakim Trybunał zmienił czy zmodyfikował swoje podejście do spraw dotyczących zasady *ne bis in idem* w wyroku wydanym w lutym 2009 r., Trybunał dokonał takich zmian w odniesieniu do okoliczności faktycznych, jakie miały miejsce sześć i siedem lat wcześniej. Generalnie, gdyby zdarzenia zachodzące w przeszłości sądzono zgodnie z orzecznictwem obowiązującym w czasie wystąpienia takich zdarzeń, zmiany orzecznictwa byłyby praktycznie niemożliwe. Trybunał przyznaje, że w czasie, gdy prowadzone było postępowanie karne względem skarżącej, wydana została wcześniejsza decyzja dotycząca dwukrotnego postępowania dotyczącego kwestii podatkowych w Szwecji, w której uznano, że skarga odnosząca się do podobieństwa okoliczności jest oczywiście bezzasadna (Rosenquist, cyt. powyżej), niniejsza sprawa wymaga jednakże zbadania z uwzględnieniem orzecznictwa istniejącego w czasie rozpoznawania przez Trybunał. W każdym przypadku, uwzględniając fakt, że przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 zabrania powtarzania postępowania po dacie, w której pierwsze postępowanie zostało zbadane w sposób ostateczny, przypomnieć należy, że postępowanie skarbowe toczyło się do dnia 20 października 2009 r., a zatem po dacie wydania wyroku w sprawie Zolotukina.

(b) Czy nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych miało charakter karny

51. W pewnej liczbie wyroków w sprawach dotyczących Szwecji Trybunał stwierdził, że nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych obejmuje rozstrzygnięcie o „oskarżeniu w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej” w rozumieniu artykułu 6 Konwencji oraz że z tego względu przepis ten ma zastosowanie względem postępowania skarbowego w takim zakresie, w jakim dotyczy ono dodatkowych obciążeń podatkowych (zob., przykładowo, Janosevic przeciwko Szwecji, nr [34619/97](#), §§ 64-71, ETPCz 2002-VII). Ponadto pojęcie „kary” nie posiada różnych znaczeń w świetle poszczególnych przepisów Konwencji (Göktan przeciwko Francji, nr [33402/96](#), § 48, ETPCz 2002-V). Zatem, w decyzji dotyczącej dopuszczalności w sprawie Manasson przeciwko Szwecji (nr [41265/98](#), 8 kwietnia 2003 r.) uznano, że postępowanie obejmujące dodatkowe obciążenia podatkowe miało charakter „karny” nie tylko dla celów artykułu 6 Konwencji, lecz także dla celów artykułu 4 Protokołu nr 7. Zatem, zauważywszy, że strony nie kwestionują tego faktu, Trybunał stwierdza, że w niniejszej sprawie oba postępowania miały charakter „karny” dla celów artykułu 4 Protokołu nr 7.

(c) Czy przestępstwa karne, w związku z którymi skarżąca podlegała ściganiu, były takie same jak z czyny, z tytułu których na skarżącą nałożono dodatkowe obciążenia podatkowe (*idem*)

52. W sprawie Siergiej Zolotukin przeciwko Rosji (cyt. powyżej, §§ 78-84) Trybunał wskazał na istnienie kilku podejść do kwestii, czy przestępstwa, z tytułu których skarżący był ścigany, były takie same. Uznając, że sytuacja ta prowadzi do niepewności prawnej, Trybunał postanowił przedstawiać ujednoliczoną wykładnię pojęcia „takiego samego przestępstwa” – to jest elementu „*idem*” zasady *ne bis in idem* – dla celów artykułu 4 Protokołu nr 7. Trybunał uznał, że podejście, w ramach którego podkreślano kwalifikację prawną odnośnych przestępstw, było zbyt restrykcyjne z perspektywy praw jednostki i skutkowało powstaniem ryzyka podważenia gwarancji wynikającej z tego przepisu. Trybunał stwierdził zatem, że przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 należy rozumieć jako zakazujący ścigania lub prowadzenia procesu z tytułu drugiego „przestępstwa” w takim zakresie, w jakim jest ono wynikiem takich samych faktów lub zasadniczo takich samych faktów. Z tego względu

badanie przez Trybunał powinno skoncentrować się na tych faktach, które stanowią zestaw konkretnych okoliczności faktycznych dotyczących tego samego pozwanego i nierozzerwalnie związanych ze sobą czasowo i miejscowo i których istnienie należy wykazać w celu skazania lub wszczęcia postępowania karnego.

53. W postępowaniu karnym w niniejszej sprawie skarżąca została skazana na podstawie ciężkiego przestępstwa skarbowego i ciężkiego przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Sąd Rejonowy uznał skarżącą za niewinną popełnienia pierwszego z wymienionych przestępstw, lecz wydał wyrok skazujący na podstawie drugiego z nich. Obie strony oświadczyły, iż fakty stanowiące podstawę przedstawienia zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego były zasadniczo takie same jak fakty prowadzące do nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych. Rząd oznajmił, że zbieżność taka nie występowała w odniesieniu do przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

54. W odniesieniu do przestępstwa skarbowego Trybunał zgadza się ze stronami. Postawienie skarżącej zarzutów oraz nałożenie dodatkowych obciążeń zostały dokonane na podstawie tego samego braku wykazania przychodów z działalności i podatku VAT. Ponadto postępowanie skarbowe i postępowanie karne dotyczyły tego samego okresu i zasadniczo tej samej kwoty niezapłaconych podatków. A zatem wystąpił element „*idem*” zasady *ne bis in idem*.

55. Jednakże w przypadku przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych sytuacja przedstawia się inaczej. Trybunał zauważał już wcześniej (zob. *Manasson przeciwko Szwecji* (dec.), cyt. powyżej, str. 22-23 i *Carlberg przeciwko Szwecji*, nr [9631/04](#), §§ 69-70, 27 stycznia 2009 r.), że obowiązek osoby prowadzącej działalność gospodarczą do rejestrowania prawidłowych danych w księgach jest obowiązkiem samym w sobie, nie zaś zależnym od wykorzystania materiałów księgowych w celu określenia zobowiązania podatkowego. Innymi słowy, mimo że skarżąca nie dopełniła prawnych wymogów dotyczących prowadzenia ksiąg, w terminie późniejszym skarżąca mogła wypełnić obowiązek przedłożenia do Urzędu Podatkowego wystarczających i prawidłowych informacji, przykładowo, poprzez skorygowanie informacji zawartych w księgach rachunkowych bądź przedłożenie innych materiałów, jakie mogą stanowić właściwą podstawę obliczenia wysokości podatku. Z tego względu przedłożenie przez skarżącą do urzędu nieprawidłowych materiałów księgowych uzasadniających roszczenia i oświadczenia zawarte w jej zeznaniu podatkowym oraz brak dostarczenia przez skarżącą do urzędu innych wiarygodnych dokumentów, które mogłyby stanowić podstawę obliczenia wysokości podatku przez urząd, stanowiły dodatkowe fakty istotne z punktu widzenia postępowania skarbowego, lecz nie były elementem skazania skarżącej za przestępstwo nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. W takich okolicznościach oba przestępstwa miały charakter wystarczająco odrębny, by uznać, że skarżąca nie została ukarana dwukrotnie za to samo przestępstwo. Zatem proces i wyrok skazujący skarżącą dotyczące ciężkiego przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie wykazują niezgodności z wymogami artykułu 4 Protokołu nr 7.

(d) Czy wydano ostateczną decyzją

56. Trybunał przypomina, iż celem artykułu 4 Protokołu nr 7 jest zakaz ponownego przeprowadzania postępowania karnego, które zakończyło się wydaniem „ostatecznej” decyzji. Zgodnie z Raportem Wyjaśniającym do Protokołu nr 7, który z kolei odnosi się do Europejskiej konwencji o międzynarodowej ważności wyroków karnych, „decyzja jest



ostateczna, jeżeli ‘zgodnie z tradycyjnym określeniem, stała się *res judicata*. Tak się dzieje, kiedy jest nieodwoławna, to znaczy, że dalsze zwykłe środki odwoławcze nie są dostępne lub strony wyczerpały takie środki bądź też nie skorzystały z nich w odpowiednim terminie’’. Podejście takie jest dobrze ugruntowane w orzecznictwie Trybunału (zob., przykładowo, Nikitin przeciwko Rosji, nr [50178/99](#), § 37, ETPCz 2004-VIII). Decyzje, odnośnie do których standardowo przysługuje apelacja, wyłączone są z zakresu gwarancji wynikających z przepisu artykułu 4 Protokołu nr 7 wykluczone do czasu upływu terminu składania takich apelacji. Z drugiej strony, środki nadzwyczajne takie, jak wniosek o wznowienie postępowania lub wnioski o wydłużenie terminu, który już upłynął, nie są uwzględniane przy określaniu, czy dane postępowanie zakończyło się w sposób ostateczny. Mimo że takie środki odwoławcze stanowią kontynuację pierwszego postępowania, „ostateczny: charakter decyzji nie jest uzależniony o ich zastosowania. Podkreślić należy, że przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 nie wyklucza wznowienia postępowania, co wynika jednoznacznie z drugiego ustępu artykułu 4 (zob. Siergiej Zolotukin przeciwko Rosji, cyt. powyżej, §§ 107-108, z dalszymi odniesieniami).

57. W niniejszej sprawie ostateczną decyzję wydano w dniu 16 grudnia 2008 r., kiedy Sąd Rejonowy, między innymi, uniewinnił skarżącą od zarzutów dotyczących przestępstwa skarbowego. Jako że skarżąca nie złożyła apelacji od tego wyroku, w dniu 8 stycznia 2009 r. stał się on prawomocny. Została zatem ostatecznie uniewinniona od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego we wskazanym terminie późniejszym.

(e) Czy doszło do powielenia postępowania (*bis*)

58. Przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 nie jest ograniczony jedynie do prawa, by nie być ponownie karany, lecz obejmuje także prawo, by nie być ponownie sądzonym (zob. Franz Fischer przeciwko Austrii, nr [37950/97](#), § 29, 29 maja 2001 r.). Gdyby tak nie było, nie byłoby konieczności uzupełniania słowa „sądzony” słowem „ukarany”, gdyż byłoby to zwykłe powtórzenie. Artykuł 4 Protokołu nr 7 ma zastosowanie nawet wtedy, gdy wobec jednostki prowadzono postępowanie, które nie doprowadziło do wydania wyroku skazującego. Przepis ten zawiera trzy odrębne gwarancje i stanowi, że nikt nie może (i) podlegać sądzeniu, (ii) sądzony lub (iii) ukarany za to samo przestępstwo (zob. Siergiej Zolotukin przeciwko Rosji, cyt. powyżej, § 110, z dalszymi odniesieniami).

59. Z powyższego jasno wynika, że dalsze prowadzenie postępowania karnego przeciwko osobie nie jest dozwolone, jeżeli decyzja dotycząca tego samego przestępstwa ma charakter ostateczny; jednakże przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 nie wyklucza prowadzenia kilku postępowań przed wydaniem takiej ostatecznej decyzji. W takiej sytuacji nie można stwierdzić, że osoba ścigana jest kilkakrotnie „na podstawie przestępstwa, w związku z którym osoba ta została już w sposób ostateczny uznana za niewinną lub skazana” (zob. Garaudy przeciwko Francji (dec.), nr [65831/01](#), ETPCz 2003-IX (streszczenie)). Zgodnie z Konwencją nie ma zastrzeżeń wobec przypadków prowadzenia równolegle dwóch postępowań, jeżeli drugie z postępowań zostaje zakończone w momencie wydania ostatecznej decyzji w pierwszym z postępowań (zob. Zigarella przeciwko Włochom (dec.), nr [48154/99](#), ETPCz 2002-IX (streszczenie)). Jednakże w przypadkach, gdy nie zakończono drugiego postępowania, Trybunał stwierdził, że doszło do naruszenia (zob. Tomasović przeciwko Chorwacji, nr [53785/09](#), §§ 30-32, 18 października 2011 r.; oraz Muslija przeciwko Bośni i Hercegowinie, nr [32042/11](#), § 37, 14 stycznia 2014 r.).

60. Trybunał pragnie zatem podkreślić, że przepis artykułu 4 Protokołu nr 7 nie ustanawia ochrony przeciwko *lis pendens*. W kontekście prawa szwedzkiego jednoczesne postępowanie skarbowe określające dodatkowe obciążenia podatkowe i postępowanie karne badające odnośne przestępstwo skarbowe nie byłyby zatem niezgodne z przepisem artykułu 4 Protokołu nr 7. Do naruszenia tego przepisu doszłoby jednakże w przypadku, gdyby jedno z postępowań było nadal prowadzone po dacie zakończenia drugiego z postępowań wydaniem ostatecznej decyzji. Po takim wydaniu ostatecznej decyzji drugie postępowanie należy zakończyć. Trybunał zauważa, iż szwedzkie sądy najwyższe uznały, uwzględniając szwedzką tradycję prawną, że toczące się, niezakończone postępowanie również stanowi przeszkodę dla wszczęcia innego postępowania dotyczącego tego samego przestępstwa i wyraziły pogląd, iż przeszkoda proceduralna materializuje się w momencie, gdy Urząd Podatkowy podejmuje decyzję o nałożeniu dodatkowych obciążeń podatkowych lub z chwilą wniesienia oskarżenia w sprawie karnej przeciwko danej osobie, zależnie od tego, które z tych zdarzeń wystąpi jako pierwsze (zob. paragrafy 20 i 23 powyżej). Taka gwarancja ochrony przed powielaniem postępowaniem nie wynika jednakże z artykułu 4 Protokołu nr 7.

61. Niezależnie od istnienia ostatecznej decyzji, w pewnych przypadkach (zob. R.T. przeciwko Szwajcarii (dec.), nr [31982/96](#), 30 maja 2000 r. oraz Nilsson przeciwko Szwecji (dec.), nr [73661/01](#), 13 grudnia 2005 r.) Trybunał uznał, że mimo iż różne sankcje (kary pozbawienia wolności w zawieszeniu i odebranie prawa jazdy) dotyczące tej samej sprawy (jazda pod wpływem alkoholu) zostały nałożone przez różne władze w różnych postępowaniach, istniało między nimi wystarczająco ściśle powiązanie, w odniesieniu do przedmiotu, jak i czasowe. W tych sprawach stwierdzono, że osoby te nie były ponownie sądzone ani karane z tytułu przestępstwa, na podstawie którego wydano względem nich wyrok skazujący, a zatem nie doszło do powtórzenia postępowania.

62. Wracając do faktów niniejszej sprawy, jest prawdą, że zarówno postawienie skarżącej zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego oraz nałożone na nią dodatkowe obciążenia podatkowe stanowią element działań prowadzonych i sankcji nakładanych zgodnie z przepisami prawa szwedzkiego na podstawie braku przedłożenia prawidłowych informacji w zeznaniu podatkowym, a także że obie te czynności były przewidywalne. Jednakże były one rozpoznawane przez różne władze i sądy, a postępowania nie były połączone; oba postępowania toczyły się odrębnie i zostały zakończone w innych terminach. Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny nie uwzględnił faktu, że w czasie, gdy postanowił o odmowie przyjęcia apelacji do rozpoznania, skarżąca została uznana za niewinną popełnienia przestępstwa skarbowego, w związku z czym kwestia nałożenia dodatkowych obciążeń podatkowych stała się ostateczna. Zatem, zgodnie z prawem szwedzkim obowiązującym w odpowiednim czasie, działania skarżącej oraz uznanie jej za winną na podstawie ustawy o przestępstwach skarbowych i obowiązek zapłaty dodatkowych obciążeń podatkowych wynikający z właściwych przepisów podatkowych zostały rozstrzygnięte w postępowaniach, które były od siebie w pełni niezależne. Nie można stwierdzić, że istniało ściśle powiązanie, w odniesieniu do przedmiotu, jak i czasowe, pomiędzy postępowaniem karnym i postępowaniem skarbowym. Jest to sprzeczne ze sprawami rozpoznawanymi przez Trybunał w terminie wcześniejszym: R.T. przeciwko Szwajcarii i Nilsson przeciwko Szwecji (cyt. powyżej), w których decyzje o odebraniu prawa jazdy opierały się bezpośrednio na przewidywanym lub ostatecznym wyroku skazującym z tytułu popełnienia przestępstwa związane z bezpieczeństwem ruchu drogowego, a zatem nie przeprowadzono odrębnego badania odnośnego przestępstwa czy zachowania (zob. także Nykänen przeciwko Finlandii, cyt. powyżej, § 51).

63. Zatem niniejsza sprawa dotyczy dwóch równoległych i odrębnych postępowań, to jest postępowania skarbowego wszczętego w dniu 1 czerwca 2004 r. i zakończonego w dniu 20 października 2009 r. oraz postępowania karnego wszczętego w dniu 5 sierpnia 2005 r. i zakończonego w dniu 8 stycznia 2009 r. Oznacza to, że oba postępowania toczyły się jednocześnie przez okres blisko trzech i pół roku. Takie powielenie postępowań nie wiązało się z naruszeniem artykułu 4 Protokołu nr 7. Jednakże postępowanie skarbowe nie zostało zakończone, a dodatkowe obciążenia podatkowe nie zostały uchylone po tym, jak w sposób ostateczny zakończono postępowanie karne, lecz toczyło się nadal przez kolejnych dziewięć i pół miesiąca, do dnia 20 października 2009 r. To oznacza, że skarżąca była sądzona „ponownie” w związku z przestępstwem, odnośnie którego została już w sposób ostateczny uniewinniona.

64. Z powyższych przyczyn doszło do naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji.

## II. ZARZUT NARUSZENIA ARTYKUŁU 6 KONWENCJI

65. Skarżąca podniosła zarzut, że w toku postępowania skarbowego proces sądowy nie był rzetelny oraz że nie uważano jej za niewinną. Skarżąca powołała się na przepisy artykułu 6 ust. 1 i 2 Konwencji, który we właściwych częściach stanowi, co następuje:

„1. Każdy ma prawo do sprawiedliwego ... rozpatrzenia jego sprawy ... przez sąd ustanowiony ustawą ... przy rozstrzyganiu o ... zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. ...

2. Każdego oskarżonego o popełnienie czynu zagrożonego karą uważa się za niewinnego do czasu udowodnienia mu winy zgodnie z ustawą.”

66. Skarżąca podniosła zarzut, że w sytuacjach takich jak niniejsza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego określano w drodze oceny uznaniowej, Urząd Podatkowy miał obowiązek jedynie uprawdopodobnienia (*sannolikt*), iż na podstawie informacji podanych przez daną osobę nie ma możliwości dokonania właściwych obliczeń wysokości podatku. Zatem w rzeczywistości poziom udowodnienia winy wymagany dla celów nałożenia przez Urząd Podatkowy dodatkowych obciążeń podatkowych był jedynie „prawdopodobny”. Zważywszy, że takie dodatkowe obciążenie podatkowe stanowiło sankcję karną, taki poziom dowodu nie był wystarczający; aby spełniać wymogi przepisu artykułu 6 poziom ten powinien być „poza uzasadnionymi wątpliwościami”.

67. Trybunał badał już podobne skargi we wcześniejszych sprawach przeciwko Szwecji dotyczących kwestii podatkowych (zob., przykładowo, Janosevic, cyt. powyżej, §§ 99-104 oraz Carlberg, cyt. powyżej, §§ 56-57). Trybunał doszedł do wniosku, że system szwedzki funkcjonuje przy założeniu – zasadniczo akceptowalnym, jeżeli jest ono stosowane w sposób racjonalnie proporcjonalny do celu – że nieprawidłowości wykryte w trakcie obliczania wysokości podatku wynikają z nieznajdującego uzasadnienia czynu przypisywanego płatnikowi podatku, a zatem nałożenie dodatkowych obciążeń podatkowych jako kary z tytułu popełnienia takiego czynu nie jest oczywiście nieuzasadnione. Osoba fizyczna nie pozostaje jednak bez środków obrony. Może złożyć do sądu zażalenie dotyczące obliczenia wysokości podatku przez Urząd Podatkowy, co – w przypadku powodzenia – automatycznie przełoży się na dodatkowe obciążenia. Może także przedstawić podstawy obniżenia kwoty lub zwolnienia z dodatkowych obciążeń. Ponadto w przypadku spraw dotyczących podatków uwzględnić należy interesy finansowe Państwa. System opodatkowania oparty zasadniczo na

informacjach podawanych przez podatnika nie mógłby funkcjonować odpowiednio bez żadnej formy sankcji z tytułu przedłożenia informacji nieprawidłowych lub niekompletnych, nakładanych zgodnie z wystandardyzowanymi regułami. W opinii Trybunału, zważywszy, że w poszczególnych sprawach sądy przeprowadzały zróżnicowaną ocenę podstaw nałożenia, a także zwolnienia z dodatkowych obciążeń, fakt, iż poziom dowodu wymagany w celu nałożenia dodatkowych obciążeń jest taki sam, jak poziom wymagany w celu ustalenia wysokości podatku, nie powoduje naruszenia artykułu 6.

68. Ponadto fakty niniejszej sprawy nie wskazują, by w toku postępowania skarbowego skarżącej odmówiono sprawiedliwego rozpatrzenia jej sprawy.

69. Zatem skarga w tej części jest oczywiście bezzasadna i musi zostać odrzucona zgodnie z artykułem 35 ust. 3 (a) i ust. 4 Konwencji

### III. ZASTOSOWANIE ARTYKUŁU 41 KONWENCJI

70. Artykuł 41 Konwencji stanowi:

„Jeśli Trybunał stwierdzi, że nastąpiło naruszenie Konwencji lub jej Protokołów, oraz jeśli prawo wewnętrzne zainteresowanej Wysokiej Układającej się Strony pozwala tylko na częściowe usunięcie konsekwencji tego naruszenia, Trybunał orzeka, gdy zachodzi potrzeba, słuszne zadośćuczynienie pokrzywdzonej stronie.”

#### A. Odszkodowanie

71. Skarżąca domagała się kwoty 2000 EUR z tytułu szkody niematerialnej.

72. Rząd stwierdził, że uznanie naruszenia stanowiło wystarczające zadośćuczynienie skarżącej. W przypadku, gdyby Trybunał uznał, że należy przyznać odszkodowanie pieniężne, jego kwota nie powinna przekroczyć 1500 EUR.

73. Trybunał uznaje za zasadne przyznać skarżącej odszkodowanie z tytułu stwierdzonego naruszenia. Trybunał uznaje kwotę, której domaga się skarżąca za uzasadnioną i przyznaje jej odszkodowanie w wysokości 2000 EUR tytułem szkody niematerialnej.

#### B. Koszty i wydatki

74. Skarżąca nie przedstawiła roszczenia dotyczącego zwrotu kosztów i wydatków. Zatem z tego tytułu nie przyznano żadnych kwot.

#### C. Odsetki za zwłokę

75. Trybunał uznaje za właściwe, by odsetki z tytułu niewypłacenia zasądzonych kwot zostały ustalone zgodnie ze stopą procentową kredytu Europejskiego Banku Centralnego na koniec dnia, plus trzy punkty procentowe.

### Z TYCH PRZYCZYŃ TRYBUNAŁ JEDNOGŁOŚNIE

1. Uznaje skargę dotyczącą naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji za dopuszczalną, zaś pozostałą część skargi za niedopuszczalną.

2. *Uznaje*, że doszło do naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7 Konwencji ze względu na fakt, iż postępowanie skarbowe dotyczące ustalenia dodatkowych obciążeń podatkowych toczyło się nadal po dacie ostatecznego zakończenia postępowania karnego, w zakresie, w jakim to ostatnie obejmowało rozstrzygnięcie przestępstwa skarbowego, przy czym nie w odniesieniu do przestępstwa nieprawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych;

3. *Uznaje*, iż:

(a) pozwane Państwo ma obowiązek wypłacić skarżącej, w terminie trzech miesięcy od dnia, kiedy wyrok stanie się ostateczny zgodnie z artykułem 44 ust. 2 Konwencji, kwotę 2.000 EUR (dwóch tysięcy euro), wraz z ewentualnymi podatkami, z tytułu poniesionej szkody niematerialnej, w przeliczeniu na walutę pozwanego Państwa po kursie wymiany obowiązującym w dniu rozliczenia;

(b) od wygaśnięcia powyższego trzymiesięcznego terminu do momentu zapłaty płatne od tej kwoty będą zwykłe odsetki obliczone według stopy procentowej Europejskiego Banku Centralnego na koniec dnia plus trzy punkty procentowe;

Sporządzono w języku angielskim i obwieszczono pisemnie dnia 27 listopada 2014 r., zgodnie z artykułem 77 ust. 2 i 3 Regulaminu Trybunału.

Claudia Westerdiek  
Kancelarz

Mark Villiger  
Przewodniczący

Zgodnie z artykułem 45 ust. 2 Konwencji i artykułem 74 ust. 2 Regulaminu Trybunału do niniejszego wyroku załączono zdanie odrębne Sędziów Villigera, Nussberger i De Gaetano.

M.V.  
C.W.

#### ZDANIE ODREBNE SĘDZIÓW VILLIGERA, NUSSBERGER I DE GAETANO

Podobnie jak większość głosowaliśmy za uznaniem naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7 zgodnie z wyrokiem w sprawie Nykänen przeciwko Finlandii (nr [11828/11](#), 20 maja 2014 r.), przy czym uważamy, że warto wskazać na nasze odrębne od podejścia większości zdanie dotyczące stosowania orzecznictwa Trybunału z mocą wsteczną po dokonaniu w nim istotnych zmian.

Zmiany i elastyczność prawna mają podstawowe znaczenie dla nowoczesnego systemu ochrony praw człowieka. Dlatego też Konwencję uznawano zawsze za instrument „żywy”, uwzględniający i reagujący na zmiany zachodzące w społeczeństwach europejskich. Jednocześnie nie można pomijać faktu, że radykalna zmiana w orzecznictwie Trybunału – z

jaką mamy do czynienia w niniejszej sprawie – zaburza pewność prawną, a w szczególności interakcje pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem. Zakłóca ona pracę sądów krajowych działających ściśle zgodnie z orzecznictwem Trybunału, by – bez żadnego ostrzeżenia – zostać oskarżonymi o naruszenie Konwencji.

Niezbędnym jest zatem zachowanie właściwej równowagi pomiędzy zmianą i elastycznością z jednej strony, a pewnością prawną z drugiej strony.

W wyroku w sprawie *Marckx przeciwko Belgii* (13 czerwca 1979 r., Seria A nr 31) Trybunał przedstawił wyważone rozwiązanie tego problemu i zdecydował o zastosowaniu nowej wykładni Konwencji wyłącznie względem wniesionej skargi oraz o jednoczesnym ograniczeniu jej stosowania z mocą wsteczną. Tym samym data wydania wyroku zmieniającego dotychczasowe orzecznictwo stanowi linię graniczną dla stosowania wcześniejszej i obecnej interpretacji Konwencji:

„... przyjąć należy dwie głównie zasady prawne, które niedawno przypominał Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich: „należy ostrożnie rozważyć praktyczne konsekwencje każdej decyzji władz sądowych”, lecz „niemożliwym byłoby posunąć się aż tak daleko, by ograniczać obiektywność przepisów prawa i spowodować zagrożenie dla ich stosowania w przyszłości przez wzgląd na ewentualny wpływ takich decyzji władz sądowych na przeszłość” (8 kwietnia 1976 r., *Defrenne przeciwko Sabenie*, *Reports* 1976 r., str. 480). ... Uwzględniając wszystkie powyższe okoliczności, zasada pewności prawnej, stanowiąca niezbędny i nieodłączny element prawa Konwencji i prawa wspólnotowego, zwalnia Państwo belgijskie z obowiązku wznawiania czynności lub sytuacji prawnych, które zaistniały w czasie przed terminem wydania niniejszego wyroku. Podobne rozwiązanie obserwuje się w niektórych Umawiających się Państwach posiadających sąd konstytucyjny: ich prawo publiczne ograniczone jest w sposób wsteczny tymi decyzjami takiego sądu, które skutkują unieważnieniem ustawodawstwa” (zob. *Marckx*, cyt. powyżej, § 58).<sup>[1]</sup>”

W niniejszej sprawie sądy szwedzkie zaakceptowały takie podejście i za punkt wyjścia do zmian orzecznictwa szwedzkiego przyjęły datę wydania wyroku w sprawie *Siergiej Zolotukina przeciwko Rosji* ([WI], nr [14939/03](#), ETPCz 2009 r.), zmieniające orzecznictwo wcześniejsze (*Rosenquist przeciwko Szwecji* (dec.), nr [60619/00](#), 14 września 2004 r.). Zatem, sądy poważnie podeszły do skutków *erga omnes* wyroków Trybunału, a jednocześnie ustaliły konkretne ramy czasowe.

Na tej podstawie Rząd szwedzki argumentował, że nie doszło do naruszenia artykułu 4 Protokołu nr 7 „jako że postępowanie karne zostało zakończone na miesiąc przed wydaniem wyroku w sprawie *Siergieja Zolotukina* ... a zatem w czasie, gdy zgodnie z orzecznictwem Trybunału system szwedzki był zgodny z tym przepisem” (zob. paragraf 50 wyroku).

Jednakże większość Izby odrzuciła takie podejście na podstawie bardzo ogólnych założeń bezpośrednio sprzecznych z wyrokiem w sprawie *Marckx*:

„Ogólnie rzecz biorąc, gdyby zdarzenia przeszłe należało osądzać zgodnie z orzecznictwem obowiązującym w czasie wystąpienia takich zdarzeń, zmiany orzecznictwa byłyby praktycznie niemożliwe. Trybunał przyznaje, że w czasie, gdy prowadzone było postępowanie karne względem skarżącej, wydana została wcześniejsza decyzja dotycząca dwukrotnego postępowania dotyczącego kwestii podatkowych w Szwecji, w której uznano, że skarga odnosząca się do podobieństwa okoliczności jest oczywiście bezzasadna (*Rosenquist*,

cyt. powyżej), niniejsza sprawa wymaga jednakże zbadania z uwzględnieniem orzecznictwa istniejącego w czasie rozpoznawania przez Trybunał (zob. paragraf 50 wyroku).”

Naszym zdaniem takie ogólne stwierdzenie jest sprzeczne z uregulowaniem dotyczącym efektu *ex nunc* wyroków Trybunału Konstytucyjnego, o którym mowa w wyroku w sprawie Marckx.<sup>[2]</sup> Konieczne jest zastosowanie podejścia znacznie bardziej zróżnicowanego.

Jedyną odpowiedzią wynikającą bezpośrednio z Konwencji jest zasada sześciu miesięcy, która w sposób naturalny ogranicza w czasie moc wsteczną nowego orzecznictwa.

Ponadto Trybunał już dawno wypracował stanowisko dotyczące spraw, w których skarżący złożyli skargi do Trybunału przed dokonaniem zmiany w orzecznictwie. Zważywszy, że znajdują się oni w takiej samej sytuacji, jak kolejni skarżący, powinni być traktowani w ten sam sposób (zob. przykładowo Dvoghuchits przeciwko Rosji, nr [2999/03](#), § 24, 7 czerwca 2007 r.; Redka przeciwko Ukrainie, nr [17788/02](#), § 25, 21 czerwca 2007 r.; Rizhamadze przeciwko Gruzji, nr [2745/03](#), § 27, 31 lipca 2007 r.; Ștefanescu przeciwko Rumunii, nr [9555/03](#), § 20, 11 października 2007 r. oraz Vanjak przeciwko Chorwacji, nr [29889/04](#), § 32, 14 stycznia 2010 r.).

Kwestią otwartą pozostaje sprawa skarg – z jaką mamy do czynienia w niniejszej sprawie – złożonych po zmianie orzecznictwa, kiedy wyroki sądów krajowych wydane w oparciu o podejście obowiązujące uprzednio stały się ostateczne. W takich przypadkach występuje wyraźny konflikt interesów: z jednej strony zaufanie sądów krajowych do wiarygodności i trwałości orzecznictwa Trybunału, a z drugiej strony wiara skarżących w stosowanie nowego orzecznictwa.

W tym kontekście koniecznie należy pamiętać, że każda zmiana w orzecznictwie będzie w nieunikniony sposób powodować sytuacje nierówności, jako że w przypadkach „nowych” zastosowań stosuje się podejście inne niż względem „starych”. Niezależnie od tego, gdzie wytyczona zostanie linia podziału, nierówności takiej nie można uniknąć.

Z tego względu twierdzimy, że sądy krajowe mają całkowicie uzasadnione prawo stosować nowe podejście Trybunału wyłącznie *ex nunc*, o ile nie istnieją istotne powody, by zdecydować inaczej (co powinno zostać wyraźnie wskazane przez Trybunał w wyroku wprowadzającym zmianę orzecznictwa). Powyższe dotyczy szczególnie przypadków, gdy sądy krajowe akceptują zmianę własnego orzecznictwa ze względu na efekt *erga omnes* wyroków Trybunału. <sup>[3]</sup>

Wymaga się, by sądy krajowe uwzględniały wyroki Trybunału, lecz nie mają one obowiązku przewidywać zmian w orzecznictwie.

Jednakże w niniejszej sprawie postępowanie toczyło się po dacie wydania wyroku w sprawie Zolotukina (cyt. powyżej), zatem sądy krajowe miały możliwość zastosowania nowego podejścia.

Niezależnie od powyższego, sądzimy, iż zakres stosowania wyroków Trybunału z mocą wsteczną zasługuje na wzmożoną uwagę<sup>[4]</sup> i wymaga bardzo starannego rozważenia tak, by nie podważyć zaufania sądów krajowych do ważności kategoriycznych ustaleń Trybunału.

[1] Trybunał przyjął podobne podejście w odniesieniu do zmian orzecznictwa na poziomie krajowym. W sprawie dotyczącej nowej wykładni automatycznego nakładania kary dożywotniego pozbawienia wolności Trybunał uznał, iż „nie jest przekonany, że wyjaśnienia i wykładnia ustępu 2 przez Sąd Apelacyjny skutkuje uznaniem uprzednio wydanych wyroków za niezgodne z prawem z mocą wsteczną” (Partington przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (dec.), nr [58853/00](#), 26 czerwca 2003 r.).

[2] Por. analiza systemowa różnych rozwiązań problemu działania prawa wstecz nowego orzecznictwa: Francoise Tulkens, Sébastien Van Drooghenbroeck, *The shadow of Marckx. For a renewed debate on the temporal effects of judgments of the European Court of Human Rights*. Autorzy dokonują rozróżnienia pomiędzy „retrospektywność bezwzględna”, „retrospektywność ograniczoną lub zwykłą”, „prospektywność ograniczoną lub selektywną” oraz „prospektywność bezwzględna”.

[3] W tym zakresie Szwecja zastosowała surowsze podejście niż, przykładowo, Francja przy wykonywaniu wyroku w sprawie Mazurek (nr [34406/97](#), ETPCz 2000-II) czy Niemcy przy wykonywaniu wyroku w sprawie Brauer (nr [3545/04](#), 28 maja 2009 r.). Francja i Niemcy nie zmieniły stosowanego podejścia na podstawie efektu *erga omnes* wyroków Trybunału, lecz dopiero wtedy, gdy Trybunał uznał ich ustawodawstwo za niezgodne z Konwencją.