



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

VELIKO VIJEĆE

PREDMET A. i B. PROTIV NORVEŠKE

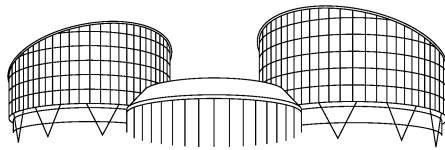
(Zahtjevi br. 24130/11 i 29758/11)

PRESUDA

STRASBOURG

15. studenoga 2016. godine

Ova je presuda konačna, no može biti podvrgnuta uredničkim izmjenama.



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

U predmetu A. i B. protiv Norveške,

Europski sud za ljudska prava, zasjedajući u Velikom vijeću u sastavu:

Guido Raimondi, *Predsjednik*,
İşıl Karakaş,
Luis López Guerra,
Mirjana Lazarova Trajkovska,
Angelika Nußberger,
Boštjan M. Zupančič,
Khanlar Hajiyev,
Kristina Pardalos,
Julia Laffranque,
Paulo Pinto de Albuquerque,
Linos-Alexandre Sicilianos,
Paul Lemmens,
Paul Mahoney,
Yonko Grozev,
Armen Harutyunyan,
Gabriele Kucsko-Stadlmayer, *suci*,
Dag Bugge Nordén, *ad hoc sudac*,

i Lawrence Early, *pravni savjetnik*,

nakon vijećanja zatvorenog za javnost 13. siječnja i 12. rujna 2016. godine,

donosi sljedeću presudu koja je usvojena navedenog datuma:

POSTUPAK

1. Postupak u ovome predmetu pokrenut je temeljem dvaju zahtjeva (br. 24130/11 i 29758/11) protiv Kraljevine Norveške što su ih 28. ožujka 2011., odnosno 26. travnja 2011. godine dva norveška državljanina, g. A. i g. B. („podnositelji zahtjeva”), podnijela Sudu na temelju članka 34. Konvencije za zaštitu ljudskih prava i temeljnih sloboda („Konvencija”). Predsjednik Velikog vijeća prihvatio je zahtjev podnositelja zahtjeva da njihovo ime ne bude obznanjeno (Pravilo 47. stavak 4. Poslovnika Suda).

2. Podnositelje zahtjeva zastupao je g. R. Kjeldahl, odvjetnik iz Osla. Norvešku vladu („Vlada”) su jedan za drugim zastupali g. M. Emberland, g. C. Reusch i ponovno g. Emberland, iz Ureda glavnog državnog odvjetnika (građanskopravni odjel), kao njezin zastupnik.

3. G. Erik Møse, sudac izabran u ime Norveške, nije mogao sudjelovati u radu u predmetu (Pravilo 28.). Dana 20. veljače 2015. godine predsjednik Vijeća imenovao je g. Daga Bugge Nordéna za *ad hoc* suca umjesto njega (članak 26. stavak 4. Konvencije i Pravilo 29.).

4. Podnositelji zahtjeva posebice su tvrdili da su obojica dva puta suđeni i kažnjeni za isti porezni prekršaj, čime je povrijeđen članak 4. Protokola br. 7.

5. Vijeće je odlučilo spojiti ta dva zahtjeva i o tome obavijestiti Vladu 26. studenog 2013. godine.

6. Vijeće Prvoga odjela je 7. srpnja 2015. godine, u sastavu Isabelle Berro, predsjednica, Khanlar Hajiyev, Mirjana Lazarova Trajkovska, Julia Laffranque, Paulo Pinto de Albuquerque, Linos-Alexandre Sicilianos i Ksenija Turković, suci, i Søren Nielsen, tajnik Odjela, ustupilo nadležnost Velikom vijeću, a niti jedna stranka nije prigovorila ustupu (članak 30. Konvencije i Pravilo 72.).

7. Sastav Velikog vijeća određen je u skladu s odredbama članka 26. stavaka 4. i 5. Konvencije i Pravila 24.. Suce Andrása Sajóa i Nonu Tsotsoriu, koji su bili spriječeni sudjelovati u radu na predmetu u vrijeme donošenja presude, zamijenili su Kristina Pardalos i Armen Harutyunyan, prvi i drugi sudac zamjenik (Pravilo 24. stavak 3.).

8. Podnositelji zahtjeva i Vlada podnijeli su očitovanja o dopuštenosti i osnovanosti zahtjeva.

9. Pored toga, komentari treće strane primljeni su od vlada Bugarske, Češke Republike, Grčke, Francuske, Republike Moldavije i Švicarske, kojima je odobreno umiješati se u pisani postupak (članak 36. stavak 2. Konvencije i Pravilo 44. stavak 3.).

10. Javna rasprava održana je 13. siječnja 2016. godine u Zgradi ljudskih prava u Strasbourgu (pravilo 59. stavak 3.).

Pred Sudom su se pojavili:

(a) za Vladu

- g. M. EMBERLAND, odvjetnik, Ured glavnog državnog odvjetnika
(građanskopravni odjel) *zastupnik,*
- gđa J. SANDVIG, odvjetnica, Ured glavnog državnog odvjetnika
(građanskopravni odjel)
- g. C. REUSCH, odvjetnik, Ured glavnog državnog odvjetnika
(građanskopravni odjel) *zastupnik,*
- g. A. TVERBERG, zamjenik glavnog direktora, Zakonodavni odjel
Kraljevsko norveško Ministarstvo pravosuđa i javne sigurnosti
- g. L. STOLTENBERG, viši državni odvjetnik, Državno tijelo za istraživanje i procesuiranje gosp
- g. D.E. EILERTSEN, viši porezni revizor, Porezna uprava istočne
Norveške *savjetnici;*

(b) za podnositelje zahtjeva

g. R. KJELDAHL, odvjetnik,

zastupnik.

Sud je saslušao obraćanja g. Kjeldahla i gđe Sandvig i odgovore koje su dali na pitanja koja su postavili suci.

ČINJENICE

I. OKOLNOSTI PREDMETA

11. Prvi podnositelj zahtjeva, g. A., rođen je 1960. godine i živi u Norveškoj. Drugi podnositelj zahtjeva, g. B., rođen je 1965. godine i živi u Floridi, Sjedinjene Američke Države.

12. Podnositelji zahtjeva i g. E.K. bili su vlasnici društva Estora Investment Ltd. („Estora”) sa sjedištem u Gibraltaru. G. T.F. i g. G.A. bili su vlasnici društva Strategic Investment AS („Strategic”) sa sjedištem u Samoi/Luxembourgu. U lipnju 2001. godine Estora je stekla 24 % udjela u društvu Wnet AS. Strategic je stekao 46 % udjela u društvu Wnet AS. U kolovozu 2001. godine svi udjeli u društvu Wnet AS prodani su društvu Software Innovation AS, po znatno višoj cijeni. Udio prodajne cijene prvog podnositelja zahtjeva iznosio je 3.259.341 norveških kruna (NOK) (otprilike 360.000 eura (EUR)). On je prebacio taj iznos na društvo Banista Holding Ltd. sa sjedištem u Gibraltaru, čiji je bio jedini dioničar. Udio prodajne cijene drugog podnositelja zahtjeva iznosio je 4.651.881 NOK (otprilike 500.000 EUR). On je prebacio taj iznos na društvo Fardan Investment Ltd., čiji je bio jedini dioničar.

G. E.K., g. G.A. i g. T.F. ostvarili su dobit u sličnim transakcijama, dok su g. B.L., g. K.B. i g. G.N. bili uključeni u druge neprijavljene oporezive transakcije s društvom Software Innovation AS.

Prihod od tih transakcija, koji iznosi otprilike 114,5 milijuna NOK (otprilike 12,6 milijuna EUR), nije bio prijavljen norveškim poreznim tijelima, što je rezultiralo neplaćenim porezima u ukupnom iznosu od oko 32,5 milijuna NOK (otprilike 3,6 milijuna EUR).

13. Porezna tijela su 2005. godine započela poreznu reviziju nad društvom Software Innovation AS i provjerila vlasnike društva WNET AS. Dana 25. listopada 2007. godine podnijela su kaznenu prijavu *Økokrimu* (norveškom državnom tijelu za istraživanje i procesuiranje gospodarskih kaznenih djela i kaznenih djela protiv okoliša) protiv T.F. u vezi s pitanjima koja su kasnije dovela do podizanja optužnice za tešku poreznu prijevaru protiv prvog podnositelja zahtjeva, drugih prethodno spomenutih osoba i drugog podnositelja zahtjeva.

Osobe iz prethodnog odlomka 12. kasnije su kazнено gonjene, osuđene i izrečena im je kazna zatvora za poreznu prijevaru u kaznenom postupku. Također se može napomenuti da:

- je zatvorska kazna na koju je g. E.K. osuđen u prvom stupnju potvrđena u drugom stupnju, iako ju je drugostupanjski sud smatrao prilično blagom; u međuvremenu mu je određena porezna kazna u visini od 30 %;

- je trajanje kazne zatvora g. B.L. utvrđeno u svjetlu činjenice da mu je prethodno određena porezna kazna u visini od 30 %;

- g. G.A. nije bila izrečena novčana kazna niti mu je određena porezna kazna;

- g. T.F. bila je dodatno izrečena kazna koja odgovara razini porezne kazne od 30 %;

- je g. K.B. kao i g. G.N. bila izrečena novčana kazna u skladu s pristupom navedenim u presudi Vrhovnog suda u predmetu *Rt.* 2011. str. 1509., s upućivanjem na predmet *Rt.* 2005. str. 129., koji je sažet u odlomku 50. u nastavku.

Sažetak posebnih okolnosti koje se odnose na prvog i drugog podnositelja zahtjeva navodi se u nastavku.

A. Prvi podnositelj zahtjeva

14. Prvi podnositelj zahtjeva najprije je ispitan kao svjedok 6. prosinca 2007. godine; uhićen je 14. prosinca 2007. te je dao iskaz u svojstvu optuženika („*siktet*”). Priznao je činjenične okolnosti, ali nije prihvatio kaznenu odgovornost. Pušten je nakon četiri dana.

15. Protiv prvog podnositelja zahtjeva je 14. listopada 2008. godine podignuta optužnica zbog povrede članka 12. stavka 1. točke (1)(a), vidi članak 12. stavak 2., Zakona o razrezu poreza iz 1980. (*ligningsloven*) (vidi odlomak 43. u nastavku za tekst tih odredbi).

16. Porezna uprava (*skattekontoret*) je nakon prethodnog izdavanja upozorenja u tom smislu od 26. kolovoza 2008. godine, dana 24. studenog 2008. godine izmijenila njegov razrez poreza za razdoblje od 2002. do 2007. godine, upućujući između ostalog, na poreznu reviziju, kaznenu istragu, iskaze koje je dao, kako je navedeno u prethodnom odlomku 13., i na dokumente koje je *Økokrim* pribavio u istrazi. Za 2002. godinu izmjena je napravljena na temelju činjenice da prvi podnositelj nije prijavio opći prihod od 3.259.341 NOK (otprilike 360.000 EUR), nego je umjesto toga prijavio gubitak od 65.655 NOK. Štoviše, pozivajući se na članak 10. stavak 2. točku 1. i članak 10. stavak 4. točku 1. Zakona o razrezu poreza (vidi odlomak 42. u nastavku za tekst tih odredbi), Porezna uprava mu je naložila plaćanje porezne kazne u visini od 30 %, koja se izračunava na temelju poreza koji je dugovao u odnosu na neprijavljeni iznos. U odluci su uzeti u obzir, između ostalog, iskazi prvog i drugog podnositelja zahtjeva dani tijekom njihovog ispitivanja u kaznenoj istrazi. Prvi podnositelj zahtjeva

nije podnio žalbu protiv te odluke i platio je nepodmireni porez koji duguje, zajedno s kaznom, prije isteka roka od tri tjedna za podnošenje žalbe.

17. Okružni sud u Follou (*tingrett*) je 2. ožujka 2009. godine donio osuđujuću presudu protiv prvog podnositelja zahtjeva na temelju optužbi za tešku poreznu prijevaru i osudio ga na godinu dana zatvora zbog toga što u svojoj poreznoj prijavi za 2002. godinu nije prijavio iznos od 3.259.341 NOK na ime prihoda koje je ostvario u inozemstvu. Pri određivanju kazne, Okružni sud uzeo je u obzir činjenicu da je prvi podnositelj zahtjeva već značajno sankcioniran određivanjem porezne kazne.

18. Prvi podnositelj zahtjeva podnio je žalbu, prigovarajući povredi članka 4. Protokola br. 7. uz Europsku konvenciju o ljudskim pravima, jer je bio dva puta gonjen i kažnjen: državni odvjetnik ga je optužio na temelju članka 12. stavka 1., a zatim su mu porezna tijela za isto djelo nametnula poreznu kaznu koju je platio, te je nakon toga bio osuđen i izrečena mu je kazna zatvora.

19. U presudi od 12. travnja 2010. godine Visoki sud u Borgartingu (*lagmannsrett*) jednoglasno je odbio njegovu žalbu; Vrhovni sud (*Høyesterett*) naknadno je dao slično obrazloženje u presudi od 27. rujna 2010. godine (koja je sažeta u nastavku).

20. U svojoj presudi od 27. rujna 2010. godine Vrhovni sud je najprije razmatrao da li se dva predmetna postupka odnose na iste činjenične okolnosti (*samme forhold*). S tim u vezi istaknuo je razvoj sudske prakse na temelju Konvencije, protumačen u presudi Velikog vijeća *Sergey Zolotukhin protiv Rusije* ([VV], br. 14939/03, odlomci 52., 53., 80.-82., 84., ESLJP 2009) i pokušaj da se tome presudom ista uskladi putem sljedećeg zaključka:

„... Članak 4. Protokola br. 7. mora se shvatiti na način da zabranjuje kazneni progon ili suđenje za drugo „djelo” u mjeri u kojoj ono proizlazi iz istovjetnih činjenica ili činjenica koje su u biti iste. ... Stoga se ispitivanje Suda treba usredotočiti na one činjenice koje čine skup konkretnih činjeničnih okolnosti u kojima sudjeluje isti okrivljenik i koje [su] neraskidivo zajedno povezane u vremenu i prostoru ...”.

21. U ovom je slučaju Vrhovni sud primijetio kako nema sumnje da su činjenične okolnosti na kojima se temelji odluka o nametanju poreznih kazni i kazneni progon imali dovoljno zajedničkih značajki da bi zadovoljili te kriterije. U oba slučaja, činjenična osnova bilo je neprijavljanje prihoda u poreznoj prijavi. Uvjet da se postupak odnosi na istu stvar ispunjen je u skladu s tim.

22. Vrhovni je sud zatim ispitao jesu li se oba postupka odnosila na „kazneno djelo” u smislu članka 4. Protokola br. 7. U tom je pogledu Vrhovni sud ponovio svoju odluku u predmetu *Norsk Retstidende* („Rt.”) 2002., str. 509. (vidi odlomak 45. u nastavku) da su porezne kazne na uobičajenoj razini (30 %) bile u skladu s pojmom „podizanja optužnice za kazneno djelo“ iz članka 6. stavka 1. Ta se ranija procjena oslanjala na tri takozvana „kriterija *Engel*” (pravno razvrstavanje djela na temelju

nacionalnog prava; narav djela; i stupanj težine kazne koja bi mogla biti izrečena dotičnoj osobi) kako je navedeno u presudi Suda u predmetu *Engel i drugi protiv Nizozemske* (8. lipnja 1976., odlomak 82., Serija A. br. 22). Za ocjenu Vrhovnog sud bila je važna opća preventivna svrha porezne kazne i činjenica da, zbog toga što je 30 % bila visoka stopa, može biti riječ o značajnim iznosima. Vrhovni sud je nadalje uzeo u obzir svoju presudu objavljenu u predmetu *Rt.* 2004. str. 645., gdje je presudio u svjetlu strasburške sudske prakse (u smislu da pojam „kazna” ne bi trebao imati različita značenja u različitim odredbama Konvencije) da je porezna kazna u visini od 30 % također bila kaznenopravne naravi u smislu članka 4. Protokola br. 7. - što je stajalište usvojeno bez daljnje rasprave u predmetu *Rt.* 2006. str. 1409.

23. Vrhovni sud je naveo da su i Uprava za oporezivanje (*Skattedirektoratet*) i glavni državni odvjetnik (*Riksadvokaten*) znali da je malo vjerojatno da se porezna kazna na uobičajenoj razini neće smatrati kaznenom sankcijom u smislu članka 4. Protokola br. 7.

24. Vrhovni je sud nadalje uzeo u obzir noviju sudsku praksu Suda (*Mjelde protiv Norveške* (odl.), br. 11143/04, 1. veljače 2007.; *Storbråten protiv Norveške* (odl.), br. 12277/04, 1. veljače 2007.; *Haarvig protiv Norveške* (odl.), br. 11187/05, 11. prosinca 2007., s upućivanjima na predmet *Malige protiv Francuske*, 23. rujna 1998., odlomak 35., *Izvjешća o presudama i odlukama* 1998-VII; i predmet *Nilsson protiv Švedske* (odl.), br. 73661/01, ESLJP 2005-XIII) prema kojoj se za procjenu na temelju članka 4. Protokola br. 7. primjenjivao širi raspon kriterija od pukog kriterija u predmetu *Engel*. Potvrdu toga pronašao je u predmetu *Sergey Zolotukhin* (naprijed citiran, odlomci 52.-57.) - nakon čega je slijedio predmet *Ruotsalainen protiv Finske* (br. 13079/03, odlomci 41.-47., 16. lipnja 2009.) - da se tri kriterija iz predmeta *Engel* za utvrđivanje postojanja „optužbe za kazneno djelo” u smislu članka 6. primjenjuju jednako na pojam kaznene osude iz članka 4. Protokola br. 7.

25. S obzirom na takvu pozadinu, Vrhovni sud nije pronašao osnovu na temelju koje bi odstupio od svojih prethodno navedenih presuda iz 2004. i 2006. godine, tvrdeći da su se porezne kazne na uobičajenoj razini trebale smatrati „kaznenom sankcijom” (*straff*) za potrebe članka 4. Protokola br. 7.

26. Zatim je primijetio kako je uvjet za zaštitu na temelju prethodno navedene odredbe bio taj da je odluka zbog koje je onemogućeno daljnje gonjenje - u ovom slučaju odluka od 24. studenoga 2008. godine o nametanju uobičajene porezne kazne - morala biti pravomoćna. Protiv te odluke nije podnesena žalba najvišem upravnom tijelu unutar roka od tri tjedna, koji je istekao 15. prosinca 2008. godine, te je u tom smislu postala pravomoćna. Ako bi se, s druge strane, trebao uzeti u obzir istek šestomjesečnog roka za podnošenje tužbe sudu na temelju članka 11. stavka 1. točke 4. Zakona o razrezu poreza, tada odluka još nije bila postala

pravomoćna kada je Okružni sud donio svoju presudu od 2. ožujka 2009. godine.

27. Riječi „pravomoćno oslobođen ili osuđen” u članku 4. Protokola br. 7. bile su formulirane s obzirom na situacije u kojima je odluka koja onemogućava daljnje gonjenje bila presuda u kaznenom predmetu. Sud je utvrdio da je odluka postala pravomoćna kada je postala *res judicata*, kada daljnja redovna pravna sredstva nisu više bila dostupna. U tom pogledu je odlučujuće vrijeme kada je odluka postala *res judicata* u skladu s pravilima nacionalnog prava. Ni tekst odredbe, ni povijest njezinog nastajanja, niti sudska praksa nisu pružali nikakve smjernice za situacije u kojima je odluka o kojoj ovisi daljnje gonjenje bila odluka upravnog tijela. U predmetu *Rt.* 2002. str. 557., Vrhovni sud je izrazio autoritativno stajalište da se odluka o razrezu poreza, uključujući i odluku o poreznim kaznama, trebala smatrati pravomoćnom u trenutku kada je porezni obveznik više nije mogao osporavati (str. 570.), ne navodeći, međutim, je li bio presudan rok za podnošenje žalbe protiv upravne odluke ili za podnošenje tužbe sudu. U ovom je predmetu Vrhovni sud primijetio da bi najbolje rješenje bilo smatrati kako je rok od tri tjedna za podnošenje upravne žalbe bio presudan u pogledu članka 4. Protokola br. 7. U protivnom bi to postalo jasno tek nakon šest mjeseci u onim slučajevima u kojima porezni obveznik nije pokrenuo postupak pred sudovima, odnosno, ako je to učinio, tek nakon izvršne presude – što je razdoblje koje bi variralo i moglo biti dugotrajno. Odluka od 24. studenoga 2008. godine trebala se stoga smatrati pravomoćnom za potrebe članka 4. Protokola br. 7.

28. Vrhovni sud je naveo kako je prvi podnositelj zahtjeva bio optužen 14. prosinca 2007. godine, te da je upozorenje o izmjeni njegova razreza poreza poslano 26. kolovoza 2008. godine. Nakon toga su postupak koji se odnosi na porezne kazne i kazneni postupak bili vođeni paralelno dok o njima nije odlučeno odlukom od 24. studenoga 2008. godine, odnosno presudom od 2. ožujka 2009. godine. Središnje pitanje u ovom predmetu odnosilo se na to je li bilo uzastopnih gonjenja, što bi bilo u suprotnosti s člankom 4. Protokola br. 7., ili paralelnog postupanja koje je bilo dopušteno u određenoj mjeri. S tim u vezi, Vrhovni sud je uzeo u obzir dvije odluke o nedopuštenosti, predmet *R.T. protiv Švicarske* (odl.), br. 31982/96, 30. svibnja 2000.; i naprijed citirani predmet *Nilsson protiv Švedske*, posebice sljedeći odlomak iz potonjeg:

„Međutim, Sud se ne može složiti s podnositeljem zahtjeva kako je odluka da mu se oduzme vozačka dozvola predstavljala novi kazneni postupak pokrenut protiv njega. Iako su dva različita tijela nametnula različite sankcije u različitim postupcima, unatoč tome postojala je dovoljno bliska veza između njih, u naravi i vremenu, kako bi se smatralo da je oduzimanje dozvole dio sankcija na temelju švedskog prava zbog teških kaznenih djela vožnje u pijanom stanju i nezakonite vožnje (vidi naprijed citirani predmet *R.T. protiv Švicarske* i, *mutatis mutandis*, predmet *Phillips protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, br. 41087/98, odlomak 34., ESLJP 2001-VII). Drugim riječima, oduzimanje dozvole nije značilo da je podnositelju zahtjeva „ponovno

suđeno niti da je kažnjen ... za kazneno djelo za koje je već pravomoćno ... osuđen”, čime se krši članak 4. stavak 1. Protokola br. 7.”

29. U ovom je predmetu Vrhovni sud presudio da nema nikakve sumnje kako postoji dovoljno povezanosti u naravi i vremenu. Oba su se predmeta temeljila na istim činjeničnim okolnostima - nedostatku informacija u poreznoj prijavi što je dovelo do manjkavog razreza poreza. Kazneni postupak i upravni postupak vođeni su paralelno. Nakon što je prvi podnositelj zahtjeva bio optužen 14. prosinca 2007. godine, slijedilo je upozorenje o izmjeni njegova razreza poreza 26. kolovoza 2008. godine, zatim optužnica 14. listopada 2008. godine, odluka poreznih tijela od 24. studenoga 2008. o izmjeni razreza i presuda Okružnog suda od 2. ožujka 2009. godine. Administrativno-pravno i kazneno-pravno procesuiranje bilo je u velikoj mjeri međusobno povezano.

30. Svrha članka 4. Protokola br. 7., pružanje zaštite od izlaganja novom postupku, ovdje se primjenjivala u manjoj mjeri, utoliko što prvi podnositelj zahtjeva nije mogao legitimno očekivati da će biti izložen samo jednom postupku. U takvoj situaciji prevladavao je interes da se osigura učinkovit kazneni progon.

B. Drugi podnositelj zahtjeva

31. Nakon porezne revizije u 2005. godini spomenute u prethodnom odlomku 13., tijekom jeseni 2007. godine porezna tijela izvijestila su *Økokrim* kako drugi podnositelj zahtjeva u svojoj poreznoj prijavi za poreznu godinu 2002. nije prijavio prihod od 4.561.881 NOK (otprilike 500.000 EUR) koji je ostvario prodajom određenih dionica.

32. Porezna uprava je 16. listopada 2008. godine obavijestila drugog podnositelja zahtjeva kako razmatra izmjenu razreza njegovog poreza i nametne mu poreznu kaznu, pozivajući se, između ostalog, na poreznu reviziju, kaznenu istragu i iskaze koje je dao, navedene u prethodnom odlomku 13., te na dokumente koje je *Økokrim* pribavio u istrazi. Porezna uprava je 5. prosinca 2008. godine izmijenila njegov razrez poreza na način da je dugovao 1.302.526 NOK (otprilike 143.400 EUR) poreza u odnosu na neprijavljeni prihod. Osim toga, pozivajući se na članak 10. stavak 2. točku 1. i članak 10. stavak 4. točku 1. Zakona o razrezu poreza, odlučio je odrediti poreznu kaznu u visini od 30 %. Odluka je uzela u obzir, između ostalog, iskaze prvog i drugog podnositelja zahtjeva tijekom ispitivanja u kaznenoj istrazi. Drugi podnositelj zahtjeva platio je porez koji duguje, zajedno s kaznom, i nije podnio žalbu na odluku koja je postala pravomoćna 26. prosinca 2008. godine.

33. U međuvremenu, državni odvjetnik je 11. studenoga 2008. godine podigao optužnicu protiv drugog podnositelja zahtjeva zbog povrede članka 12. stavka 1. točke (1)(a), vidi članak 12. stavak 2., Zakona o razrezu poreza zbog toga što za poreznu godinu 2001. i/ili 2002. nije prijavio prihod od

4.651.881 NOK u svojoj poreznoj prijavi, koji je predstavljao poreznu obvezu od 1.302.526 NOK. Državni odvjetnik zatražio je od Gradskog suda u Oslu (*tingrett*) da donese skraćenu presudu na temelju njegova priznanja (*tilståelsesdom*). Osim toga, g. E.K., g B.L. i g. G.A. izjasnili su se da su krivi i pristali na skraćeni postupak temeljem priznanja krivnje.

34. Drugi podnositelj zahtjeva je 10. veljače 2009. godine (za razliku od E.K., B.L. i G.A.) povukao svoje priznanje, zbog čega je državni odvjetnik 29. svibnja 2009. godine izdao revidiranu optužnicu koja je uključivala iste optužbe.

35. Gradski sud je 30. rujna 2009. godine, nakon održavanja kontradiktorne rasprave, osudio drugog podnositelja zahtjeva zbog optužbi za tešku poreznu prijevaru i izrekao mu kaznu zatvora u trajanju od godinu dana, uzimajući u obzir činjenicu da mu je već bila određena porezna kazna.

36. Drugi podnositelj zahtjeva podnio je žalbu protiv presude Gradskog suda Visokom sudu u Borgartingu, tvrdeći posebice kako je zbog zabrane da mu se dva puta sudi za istu stvar iz članka 4. Protokola br. 7., određena porezna kazna predstavljala zabranu da ga se kazneno osudi. Stoga je od sudova zatražio da se presuda Gradskog suda ukine (*opphevet*) i da se predmet tužiteljstva odbaci (*avvist*).

37. Presudom od 8. srpnja 2010. godine Visoki sud odbio je žalbu drugog podnositelja zahtjeva, oslanjajući se u biti na svoje obrazloženje u predmetu prvog podnositelja zahtjeva, koje je bilo slično obrazloženju Vrhovnog suda koje je prethodno ukratko izneseno (vidi prethodne odlomke 20.-30.). Stoga je Visoki sud utvrdio kako je odluka poreznih tijela od 5. prosinca 2008. godine kojom mu se nalaže da plati poreznu kaznu u visini od 30 % svakako predstavljala kaznenu sankciju (*straff*); kako je odluka postala „pravomoćna” nakon isteka roka za podnošenje žalbe, 26. prosinca 2008. godine; i kako su se odluka o poreznoj kazni i naknadna kaznena osuda odnosile na istu stvar.

38. Štoviše, kao u predmetu prvog podnositelja zahtjeva, Visoki sud je smatrao kako su paralelni postupci - upravni i kazneni - bili do određene mjere dopušteni na temelju članka 4. Protokola br. 7., pod uvjetom da je drugi postupak započeo prije nego što je prvi postupak postao pravomoćan. Ako je taj minimalni uvjet bio ispunjen, trebalo je izvršiti procjenu napretka drugog postupka, a posebno je li postojala dovoljna povezanost u naravi i vremenu između prve i druge odluke.

39. Što se tiče konkretne ocjene predmeta drugog podnositelja zahtjeva, Visoki sud je primijetio kako su kazneni postupak i porezni postupak zapravo vođeni paralelno još od podnošenja prijave poreznih tijela policiji u jesen 2007. godine pa do donošenja odluke o nametanju porezne kazne u prosincu 2008. godine. To stanje stvari bilo je slično kao u predmetu prvog podnositelja zahtjeva. Drugi podnositelj zahtjeva bio je optužen i predmet je bio upućen Gradskom sudu sa zahtjevom za skraćenu presudu na temelju njegova priznanja od 11. studenoga 2008. godine, prije odluke o poreznoj

kazni. Kazneni postupak je stoga dosegao relativno naprednu fazu u trenutku kada je donesena odluka o nametanju porezne kazne. Razdoblje od *devet* mjeseci - od trenutka kada je odluka poreznih tijela od 5. prosinca 2008. postala pravomoćna do osude drugog podnositelja zahtjeva 30. rujna 2009. godine od strane Gradskog suda - bilo je nešto dulje od razdoblja od *dva i pol* mjeseca u predmetu prvog podnositelja zahtjeva. Međutim, to se može objasniti činjenicom da je drugi podnositelj zahtjeva povukao svoje priznanje u veljači 2009. godine, tako da je morao biti ponovo optužen 29. svibnja 2009. godine, te se morala zakazati redovna rasprava. S obzirom na takvu pozadinu, Visoki sud (poput Gradskog suda) zaključio je da je nesumnjivo postojala dovoljna povezanost u naravi i vremenu između donošenja odluke o poreznim kaznama i naknadne kaznene osude.

40. Žalbeno vijeće Vrhovnog suda 29. listopada 2010. godine nije dopustio ulaganje žalbe drugom podnositelju zahtjeva, smatrajući da takvo dopuštenje nije opravdano ni zbog opće važnosti predmeta niti zbog bilo kojeg drugog razloga.

II. MJERODAVNO DOMAĆE PRAVO I PRAKSA

41. Na temelju članka 10. stavka 2. točke 1. poglavlja 10. o poreznim kaznama („*Tilleggsskatt*”) Zakona o razrezu poreza iz 1980., porezni obveznici koji su poreznim tijelima dostavili netočne ili nepotpune informacije, što je dovelo ili je moglo dovesti do nedostataka u razrezu njihova poreza, podliježu poreznoj kazni. Prema uvjetima iz članka 10. stavka 4. točke 1., porezne kazne će se općenito određivati na razini od 30 % od iznosa poreza koji je bio ili je mogao biti utajen.

42. U trenutku kada su podnositelji zahtjeva počinili prekršajna djela, članak 10. stavak 2., članak 10. stavak 3. i članak 10. stavak 4. Zakona propisivali su kako slijedi:

Članak 10. stavak 2. (Porezne kazne)

„1. Ako porezna tijela smatraju da je porezni obveznik poreznim tijelima dao netočne ili nepotpune informacije u poreznoj prijavi, računu dobiti i gubitka, žalbi ili drugom pisanom ili usmenom iskazu, što je dovelo ili je moglo dovesti do nedostataka u razrezu poreza, porezna kazna će se poreznom obvezniku odrediti kao postotak poreza koji je bio ili je mogao biti utajen.

S tim u vezi, doprinosi za socijalno osiguranje također se smatraju porezom.

2. Ako porezni obveznik nije podnio poreznu prijavu ili račun dobiti i gubitka kako se to zahtijeva, porezna kazna izračunat će se na temelju poreza koji je utvrđen u razrezu.

3. Smatra se da dodatak na imovinu ili prihode koji opravdava određivanje porezne kazne predstavlja viši dio imovine ili prihoda poreznog obveznika. Ako je porezni obveznik dužan platiti poreznu kaznu na temelju različitih stopa za istu godinu, porez na temelju kojeg se izračunava porezna kazna raspodijelit će se razmjerno na temelju iznosa imovine ili prihoda na koje se primjenjuju različite stope.

4. Ista obveza koja se primjenjuje na poreznog obveznika u skladu s ovim člankom također se primjenjuje i na njegovu imovinu ili nasljednike.

5. Prije nego što se izvrši razrez poreza, obveznik će biti obaviješten i dobit će primjereni rok unutar kojeg treba izraziti svoje mišljenje.

6. Porezne kazne mogu se odrediti u rokovima predviđenim u članku 9. stavku 6. One se mogu odrediti u isto vrijeme kao i razrez poreza na temelju kojeg se trebaju izračunati ili u naknadnom posebnom razrezu.”

Članak 10. stavak 3. (Izuzeće od poreznih kazni)

„Porezne kazne neće se odrediti:

(a) ako porezne prijave poreznog obveznika sadrže očite pogreške u izračunu ili pogreške u pisanju, ili

(b) ako se djelo poreznog obveznika mora smatrati oprostivim zbog bolesti, starosti, neiskustva ili drugog razloga za koji ga se ne može kriviti, ili

(c) ako je porezna kazna manja od ukupno 400 NOK.”

Članak 10. stavak 4. (Stope porezne kazne)

„1. Porezne kazne općenito se određuju na 30 posto. Ako je čin koji je naveden u članku 10. stavku 2. točki 1. izvršen namjerno ili s grubom nepažnjom, može se odrediti porezna kazna do maksimalno 60 posto. Stopa će iznositi 15 posto ako se netočne ili nepotpune informacije odnose na stavke koje su prijavljene bez dopuštenja poslodavca ili druge stranke u skladu s poglavljem 6. ili ako se odnose na okolnosti koje se mogu lako provjeriti pomoću informacija kojima porezna tijela inače raspolažu.

2. Porezne kazne određuju se po polovici stopa navedenih u stavku 1., prvaj i trećoj rečenici, ako postoje okolnosti koje su navedene u članku 10. stavku 3. točki (b), ali te okolnosti ne nalažu da se porezna kazna mora u potpunosti eliminirati.

3. Porezne kazne mogu se izračunati po nižoj stopi od one navedene u stavku 2. ili izostaviti ako su porezni obveznik, odnosno imovina ili njegovi nasljednici, dobrovoljno ispravili ili dopunili informacije koje su prethodno naveli, tako da se može izračunati točan porez. Ova se odredba ne primjenjuje ako se može smatrati da je ispravka rezultat kontrolnih mjera koje jesu ili će biti usvojene, odnosno informacija koje su porezna tijela dobila ili bi mogla dobiti od trećih osoba.”

43. Poglavlje 12. o kažnjavanju („*Straff*”) sadrži sljedeće odredbe koje su važne za ovaj predmet:

Članak 12. stavak 1. (Porezna prijevarena)

„1. Osoba će se kazniti za poreznu prijevarena ako, s namjerom ili krajnjom nepažnjom,

(a) poreznim tijelima dostavi netočne ili nepotpune informacije a da je bila svjesna ili je trebala biti svjesna da bi se time mogle izvući porezne olakšice, ...”

Članak 12. stavak 2. (Teška porezna prijevarena)

„1. Za tešku poreznu prijevarena kaznit će se novčanom kaznom ili kaznom zatvora u trajanju do šest godina. Pomaganje i poticanje kaznit će se na isti način.

2. Pri odlučivanju je li porezna prijevarena teška, poseban se naglasak stavlja na to može li čin dovesti do izbjegavanja vrlo značajnog iznosa poreza ili pristojbi, ako se čin vrši na način da ga je osobito teško otkriti, ako je čin izvršen zlouporabom položaja ili odnosa povjerenja ili ako je bilo pomaganja i poticanja u vezi s obavljanjem profesionalnih dužnosti.

3. U primjeni kriterija navedenih u stavku 2., više djela može se razmotriti zajedno.

4. Ovaj se članak primjenjuje i u slučaju nepoznavanja čimbenika koji otežavaju ako je to nepoznavanje rezultat krajnje nepažnje.”

44. Prema sudskoj praksi Vrhovnog suda, određivanje porezne kazne u visini od 60 % treba se smatrati „optužbom za kazneno djelo” u smislu članka 6. Konvencije (*Rt.* 2000. str. 996.). Ako su nakon toga iznesene optužbe za kazneno djelo zbog istog postupanja, raspravni sud trebao bi odbaciti optužbe; u protivnom bi došlo do povrede članka 4. Protokola br. 7. (dvije plenarne presude od 3. svibnja 2002. godine objavljenje u predmetima *Rt.* 2002. str. 557. i *Rt.* 2002. str. 497.).

45. Vrhovni sud također je presudio da je obveza plaćanja porezne kazne u visini od 30 % predstavljala „optužbu za kazneno djelo” za potrebe članka 6. Konvencije (treća presuda od 3. svibnja 2002., *Rt.* 2002. str. 509.). U kasnijim presudama objavljenim u predmetu *Rt.* 2004. str. 645. i *Rt.* 2006. str. 1409., presudio je da je porezna kazna u visini od 30 % kaznena stvar u smislu članka 4. Protokola br. 7.

46. Također treba istaknuti da se, s obzirom na narav uobičajenih kazni u visini od 30 %, Vrhovni sud pozvao na povijest nastajanja zakonskih propisa (*Ot.prp.nr 29 (1978. - 1979.)*, str. 44.-45.). Utvrdio je da je Ministarstvo pridalo veliki značaj općoj prevenciji. Velika vjerojatnost izricanja sankcije u obliku porezne kazne smatrala se važnijom od izricanja manjih i strožih (kaznenih) sankcija. Porezna kazna je prije svega trebala biti reakcija na to što je porezni obveznik predao netočne ili nepotpune porezne prijave ili informacije poreznim tijelima, te na veliki obim posla i troškova koje je zajednica imala u obavljanju provjera i istraga. Smatralo se da te troškove trebaju u određenoj mjeri snositi oni koji su dostavili netočne ili nepotpune informacije (*Rt.* 2002. str. 509., na str. 520.). Svrha pravila o uobičajenim poreznim kaznama bila je u prvom redu obilježena potrebom povećanja učinkovitosti dužnosti poreznog obveznika da pruži informacije zahtjevima opće prevencije (*Rt.* 2006. str. 1409.). Porezni obveznik ima veliku dužnost pružiti informacije i materijale potrebne za razrez poreza. Ta je dužnost bila ključna za čitav nacionalni porezni sustav, te ju je podupirao sustav revizije i učinkovitih sankcija u slučaju povrede. Razrez poreza je opsežna aktivnost koja uključuje milijune građana. Svrha poreznih kazni bila je osigurati temelje nacionalnog poreznog sustava. Porezni sustav koji funkcionira ispravno preduvjet je funkcionalne države, a time i funkcionalnog društva (*Rt.* 2002. str. 509, na str. 525.).

47. U plenarnoj presudi od 14. rujna 2006. godine, nakon odluke Suda o nedopuštenosti od 14. rujna 2004. godine, u predmetu *Rosenquist protiv*

Švedske ((odl.), br. 60619/00, 14. rujna 2004.), Vrhovni sud presudio je kako se određivanje porezne kazne u visini od 30 % i kazneni postupak zbog porezne prijevare ne odnose na isto djelo u smislu članka 4. Protokola br. 7. (Rt. 2006. str. 1409.). U svojoj presudi (od rujna 2010.) u predmetu prvog podnositelja zahtjeva, Vrhovni sud izmijenio je tu sudsku praksu i utvrdio da se upravni postupak i kazneni postupak odnose na isto djelo za potrebe članka 4. Protokola br. 7. (vidi prethodni odlomak 20.).

48. U međuvremenu, nakon presude Suda od 10. veljače 2009. godine u predmetu *Sergey Zolotukhin protiv Rusije* (naprijed citiran) glavni državni odvjetnik (*Riksadvokaten*) donio je 3. travnja 2009. godine Smjernice (RA-2009-187) s trenutačnim učinkom. Prema tim smjernicama, presudu Vrhovnoga suda iz 2006. više se nije moglo primjenjivati. Smjernice su, *inter alia*, navele kako slijedi:

„4. Isto kazneno djelo - pojam „identičnosti”

Tradicionalno se pretpostavljalo da se pojam *idem* u članku 4. Protokola br. 7 sastoji od dva elementa, jedan koji se odnosi na činjenične okolnosti i drugi koji se odnosi na pravo. Prema tom tumačenju, drugi postupak (u praksi, kazneni predmet) odnosio bi se samo na isto djelo kao i prethodni postupak (u praksi, porezna kazna) ako se oba predmeta odnose na iste činjenice - „isto ponašanje” - i ako je sadržaj mjerodavnih odredbi uglavnom identičan (sadrži „iste bitne elemente”).

U svojoj plenarnoj odluci u predmetu Rt-2006-1409, Vrhovni sud je utvrdio - s posebnim upućivanjem na odluku Europskog suda o nedopuštenosti od 14. rujna 2004. u predmetu *Rosenquist protiv Švedske* (odl.) br. 60619/00 - da odluka o nametanju uobičajenih poreznih kazni ne onemogućava nadoknadni kazneni postupak, budući da se dva postupka odnose na različita kaznena djela u smislu članka 4. Protokola br. 7. Većina (14 sudaca) je utvrdila da odredba u vezi s uobičajenim poreznim kaznama u članku 10. stavku 2. Zakona o razrezu poreza, vidi članak 10. stavak 4. točku 1. prvu rečenicu, ne sadrži iste bitne elemente kao i kaznena odredba u članku 12. stavku 1. Zakona o razrezu poreza. Prema mišljenju Vrhovnog suda, odlučujuća razlika leži u činjenici da su uobičajene porezne kazne bile određene na više ili manje objektivnoj osnovi, dok se kaznena odredba mogla primjenjivati samo u predmetima koji uključuju namjernu ili krajnju nepažnju. Također su spomenute razlike u svrsi između tih sankcija.

U presudi Velikog vijeća u predmetu *Zolotukhin*, Sud je izvršio opsežnu reviziju načela pojma „*idem*” iz članka 4. Protokola, što je dovelo do toga da je Sud odstupio od tumačenja koje je ranije prevladavalo. Nakon predmeta *Zolotukhin*, jasno je da se procjena vezana uz to odnose li se oba postupka na isto kazneno djelo mora izvršiti na temelju samog čina (vidi posebice odlomke 82. i 84. presude). Dva će se postupka odnositi na isto kazneno djelo ako se na oba primjenjuju „istovjetne činjenice ili činjenice koje su u biti iste” (odlomak 82). Stoga se ocjena treba „usredotočiti na one činjenice koje čine skup konkretnih činjeničnih okolnosti u kojima sudjeluje isti okrivljenik i koje su neraskidivo zajedno povezane u vremenu i prostoru ...” (odlomak 84.).

Prema mišljenju glavnog državnog odvjetnika, stajalište Vrhovnog suda u predmetu Rt-2006-1409, koje se prvenstveno temeljilo na razlikama u kriteriju krivnje, ne može se potvrditi nakon presude Europskog suda u predmetu *Zolotukhin*. Dokle god se određivanje poreznih kazni i kasniji kazneni postupak, temelje na istom činu ili propustu, što će obično biti slučaj, mora se pretpostaviti da će, u skladu s člankom 4.

Protokola br. 7., određivanje uobičajenih poreznih kazni onemogućiti naknadni kazneni postupak. Nakon razgovora s norveškom upravom za poreze, glavni državni odvjetnik vidi da uprava dijeli to mišljenje.

Novi pojam „*idem*” u članku 4. Protokola nesumnjivo će dovesti do novih pitanja o tome koliko velika razlika u činjeničnim okolnostima mora biti da bi se identičnost smatrala nepostojećom. Međutim, ta se pitanja moraju riješiti u praksi čim se pojave takvi slučajevi. Valja napomenuti da rasprava u presudi *Zolotukhin* ukazuje da je Sud manje od norveškog domaćeg prava sklon razmotriti slijed događaja kao jednu cjelinu u vezi s procjenom postoji li kontinuirana povreda.

5. Novi postupak

Kako je poznato, prethodne Smjernice (vidi posebice odjeljak 3. dopisa glavnog državnog odvjetnika od 26. ožujka 2007. godine (RA-2007-120) regionalnim državnim odvjetništvima) temeljile su se na činjenici da je za uobičajene porezne kazne bilo moguće primijeniti sustav na dvije razine naveden u Zakonu o razrezu poreza. Nakon izmjene europske sudske prakse, potrebno je primjenjivati sustav „na jednoj razini” i u pogledu uobičajenih poreznih kazni.

Kako je prethodno opisano, glavni državni odvjetnik i norveška uprava za poreze smatraju da je neopravdano temeljiti novi postupak na pretpostavci da sudovi više neće smatrati da određivanje uobičajenih poreznih kazni predstavlja kaznenu sankciju u smislu Konvencije. Vjerojatno bi se moglo raspravljati o tom pitanju, ali ima previše neizvjesnosti; također imajući u vidu relativno veliki broj uključenih predmeta.

Čak i da se sudska praksa Suda nije promijenila u pogledu paralelnih postupaka, smatramo - kao i ranije - da će u slučaju velikog broja postupaka - a s tim bismo se suočili - biti previše komplicirano temeljiti postupak na paralelnim postupcima, tj. pred upravom i na sudovima. Druga stvar je da se u pojedinim slučajevima, ako to okolnosti dopuštaju, ugovori mogu sklopiti s obzirom na paralelne postupke.

Nakon rasprava, ravnatelj državnog odvjetništva i norveška uprava za poreze sporazumjele su se o sljedećem postupku: ...”

49. Smjernice su nadalje utvrdile modalitete „novih postupaka”.

(a) Što se tiče novih predmeta, odnosno onih u kojima porezno tijelo još nije donijelo odluku, porezno tijelo treba razmotriti, na neovisan način, je li kažnjivo djelo bilo toliko ozbiljno da ga se mora prijaviti policiji. Ako odluči prijaviti taj slučaj, neće se odrediti nikakva porezna kazna. Ako treba odrediti poreznu kaznu, slučaj se neće prijaviti policiji.

Što se tiče slučajeva koji su prijavljeni policiji, istaknuto je da izricanje novčane kazne (putem kaznenog naloga ili presude) sprječava donošenje naknadne odluke o nametanju porezne kazne. Ako državno odvjetništvo ne pronađe nikakvu osnovu za gonjenje, predmet treba vratiti poreznom tijelu da nastavi razmatranje, a dotičnu osobu obavijestiti o tome.

U predmetima u kojima je porezno tijelo nametnulo uobičajenu poreznu kaznu te je također podnijelo prijavu policiji, ali odluku o gonjenju tek trebalo donijeti („u iščekivanju izvješća”), postupak treba obustaviti.

(b) Predmete u kojima su kazneni nalozi izdani, ali nisu još prihvaćeni, a u kojima je porezno tijelo nametnulo porezne kazne prije prijavljivanja slučaja policiji, treba povući i odbaciti. Kaznene naloge koji su prihvaćeni treba ukinuti više državno odvjetništvo. S druge strane, pozivajući se na

diskrecijsku ovlast iz članka 392. stavka 1. Zakona o kaznenom postupku koju je priznao plenarni Vrhovni sud u svojoj presudi u predmetu Rt-2003-359, nije bilo potrebno povući kaznene naloge koji su prihvaćeni prije 10. veljače 2009. godine, datuma donošenja presude *Zolotukhin*.

(c) Što se tiče predmeta u kojima sude prvostupanjski sudovi - na temelju optužnice, neprihvaćenog kaznenog naloga ili zahtjeva za presudom na temelju priznanja krivnje u skraćenom postupku - državni odvjetnik trebao je povući predmet i odbaciti optužbe ako rasprava još nije održana ili, ako je održana, podnijeti zahtjev da se predmet odbaci. Protiv osuđujućih presuda koje nisu pravomoćne i izvršne državno odvjetništvo trebalo je podnijeti žalbu u korist osuđenika, a bez obzira na ishod u prvom stupnju državni odvjetnik treba uložiti zahtjev za poništenje prvostupanjske presude i odbacivanje predmeta od strane sudova.

(d) Pitanje ponavljanje postupka u predmetima u kojima je presuda postala pravomoćna i izvršena prije datuma donošenja presude *Zolotukhin*, tj. prije 10. veljače 2009. godine nije bilo upitno. Što se tiče odluka koje su donesene nakon tog datuma, ponavljanje se može predvidjeti u iznimnim slučajevima, ali okrivljenik treba biti obaviješten da državno odvjetništvo neće tražiti ponavljanje postupka na vlastitu inicijativu.

50. U vezi s izricanjem više kaznenih sankcija za isto ponašanje, članak 29. Kaznenog zakona iz 2005. (*Straffeloven*) propisuje da izrečena jedinstvena sankcija mora imati razumnu vezu s počinjenim djelom. Ova je odredba jasan izraz općeg načela razmjernosti koje se primjenjivalo i u norveškom pravu o izricanju kaznenih sankcija na temelju bivšeg Kaznenog zakona iz 1902. U presudi Vrhovnog suda *Rt*. 2009. str. 14., koja se odnosila na kazneni postupak zbog porezne prijevare, presuđeno je da iz načela Kaznenog zakona iz 1902. godine proizlazi da treba uzeti u obzir činjenicu da je okrivljeniku već bila određena kazna - upravna porezna kazna - zbog njegove porezne prijevare; što je imalo za posljedicu to da ga ne treba tretirati strože nego u slučaju da se istovremeno odlučivalo o kaznenom djelu porezne prijevare i ponašanju koje je sankcionirano u upravnom postupku. U presudi *Rt*. 2011. str. 1509., Vrhovni sud je potvrdio prijašnju presudu u predmetu *Rt*. 2005. str. 129. da se načelo (navedeno u predmetu *Rt*. 2004. str. 645.) putem kojeg se iznos koji odgovara uobičajenoj upravnoj poreznoj kazni u visini od 30 % može uključiti u novčanu kaznu, ne može proširiti i na kaznene predmete u vezi s poreznim prijevarama u kojima je trebalo izreći kaznu zatvora, kao i novčanu kaznu. Također je potvrdio, kako je presudio u svojoj presudi iz 2005. godine da, u slučajevima kada se upravno-porezna kazna više ne može odrediti, novčana kazna u kaznenom postupku treba biti stroža.

III. PREDMET *HANS ÅKEBERG FRANSSON* (C-617/10) PRED SUDOM EUROPSKE UNIJE

51. U svome mišljenju od 12. lipnja 2012. godine u prethodno navedenom predmetu pred Sudom Europske unije, nezavisni odvjetnik Cruz Villalón naveo je kako slijedi:

„2. Analiza drugog, trećeg i četvrtog pitanja

70. Pitanja koja je postavio Haparanda tingsrätt [Okružni sud] osobito su složena i jednako teška kao i pitanje koje sam prethodno razmotrio. S jedne strane, izricanje upravnih i kaznenih sankcija za isto djelo raširena je praksa u državama članicama, osobito u područjima poput oporezivanja, politike zaštite okoliša i javne sigurnosti. Međutim, način na koji se kazne akumuliraju uvelike se razlikuje među pravnim sustavima i ukazuje na posebne značajke koje su specifične za svaku državu članicu. U većini slučajeva, te su posebne značajke usvojene s ciljem ublažavanja učinaka dvostrukog kažnjavanja od strane javnih tijela. S druge strane, kako ćemo vidjeti u nastavku, Europski sud za ljudska prava nedavno se izjasnio o tom pitanju i potvrdio da se takvom praksom, suprotno onome što se može činiti na prvi pogled, krši temeljno pravo *ne bis in idem* utvrđeno u članku 4. Protokola br. 7 uz EKLJP. Međutim, činjenica je da sve države članice nisu ratificirale ta članak, dok su druge izrazile rezerve ili interpretativne izjave u vezi s istim. Posljedica ove situacije jest da tumačenje Povelje u svjetlu EKLJP-a i sudske prakse Europskog suda za ljudska prava (članak 52. stavak 3. Povelje) postaje, takoreći, asimetrično, što dovodi do značajnih problema u primjeni na ovom predmetu.

a) Članak 4. Protokola br. 7. uz EKLJP i relevantna sudska praksa Europskog suda za ljudska prava

i) Potpis i ratifikacija članka 4. Protokola br. 7. uz EKLJP

71. Načelo *ne bis in idem* nije bilo izričit dio ESLJP-a na samom početku. Poznato je da je to načelo ugrađeno u EKLJP putem Protokola br. 7., koji je bio otvoren za potpisivanje 22. studenoga 1984. godine, a stupio je na snagu 1. studenoga 1988. godine. Među ostalim pravima, članak 4. sadrži jamstvo načela *ne bis in idem*, s ciljem, prema objašnjenjima protokola koje je sastavilo Vijeće Europe, izražavanja načela prema kojemu se nikome ne može suditi u kaznenom postupku za djelo za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen.

72. Za razliku od drugih prava utvrđenih u EKLJP-u, pravo iz članka 4. Protokola br. 7. uz EKLJP nije jednoglasno prihvaćeno od strane država potpisnica Konvencije, uključujući niz država članica Europske unije. Na dan donošenja ovog Mišljenja, Protokol br. 7. još nije bio ratificiran u Njemačkoj, Belgiji, Nizozemskoj i Velikoj Britaniji. Među državama članicama koje su ratificirale protokol, Francuska je izrazila rezervu u odnosu na članak 4., ograničavajući njegovu primjenu isključivo na kaznena djela. ... Osim toga, u vrijeme potpisivanja, Njemačka, Austrija, Italija i Portugal dali su niz izjava koje su usmjerene na istu okolnost: ograničeni opseg članka 4. Protokola br. 7., tako da se zaštita iz te odredbe primjenjuje samo na dvostruko kažnjavanje u pogledu kaznenih djela, u smislu nacionalnog prava. ...

73. Navedeno jasno i izražajno pokazuje značajan nedostatak sporazuma između država članica Europske unije u vezi s problemima koji proizlaze iz nametanja kako upravnih, tako i kaznenih sankcija u odnosu na isto kazneno djelo. Ta je problematična narav situacije dodatno je pogoršana u svjetlu pregovora o budućem

pristupanju Europske unije EKLJP-u, iz koji su države članice i Unija odlučile isključiti, za sada, protokole uz EKLJP, uključujući Protokol broj 7. ...

74. Taj nedostatak sporazuma može se pripisati važnosti mjera kojima se nameću upravne kazne u velikom broju država članica, pored posebnog značaja koji se također pridaje kaznenom progonu i kaznama u tim državama članicama. S jedne strane, države ne žele napustiti karakterističnu učinkovitost upravnih kazni, osobito u sektorima u kojima javna tijela nastoje osigurati strogo poštivanje zakona, poput fiskalnog zakona ili zakona o javnoj sigurnosti. S druge strane, zbog izvanredne naravi kaznenog progona i jamstava koja štite optuženike tijekom postupka, države su sklone zadržati element ovlasti odlučivanja u pogledu radnji koje nalažu kaznenu sankciju. Taj dvostruki interes da se zadrži dvojna - upravna i kaznena - ovlast kažnjavanja objašnjava zašto, u ovom trenutku, značajan broj država članica odbija, na ovaj ili onaj način, biti vezan sudskom praksom Europskog suda za ljudska prava koja se, što ću izložiti u nastavku, razvila u smjeru koji praktički isključuje tu dvojnost.”

52. Sud Europske unije (Veliko vijeće) je 26. veljače 2013. godine presudio, između ostalog, kako slijedi:

„Razmatranje upućenih pitanja

Pitanja br. 2., 3. i 4.

32. Tim pitanjima, na koja je primjereno dati zajednički odgovor, Haparanda tingsrätt pita Sud, u suštini, treba li se načelo *ne bis in idem* utvrđeno u članku 50. Povelje tumačiti na način da sprječava da se kazneni postupak zbog utaje poreza pokrene protiv tuženika ako mu je već određena porezna kazna za pružanje lažnih informacija.

33. Primjena načela *ne bis in idem* utvrđenog u članku 50. Povelje na progon zbog utaje poreza, poput onog koji je predmet glavnog postupka, pretpostavlja da mjere koje su već usvojene protiv tuženika putem odluke koja je postala pravomoćna imaju kaznenopravni karakter.

34. S tim u vezi, prije svega valja napomenuti da članak 50. Povelje ne sprječava državu članicu da nametne, za ista djela nepoštivanja obveza prijavljivanja u području PDV-a, kombinaciju poreznih i kaznenih sankcija. Kako bi se osiguralo prikupljanje svih prihoda od PDV-a, a time i zaštita financijskih interesa Europske unije, države članice imaju slobodu odabira primjenjivih kazni (vidi, u tom smislu, predmet 68/88 *Komisija protiv Grčke* [1989] Zb., str. 2965., odlomak 24.; predmet C-213/99 *de Andrade* [2000] Zb., str. I-11083., odlomak 19.; i predmet C-91/02 *Hannl-Hofstetter* [2003] Zb., str. I. 12077., odlomak 17.). Te kazne stoga mogu biti u obliku upravnih sankcija, kaznenih sankcija ili njihove kombinacije. Samo kada porezna kazna ima kaznenopravni karakter u smislu članka 50. Povelje te je postala pravomoćna, ta odredba sprječava da se protiv iste osobe pokrene kazneni postupak zbog istih radnji.

35. Zatim, tri su kriterija relevantna radi ocjenjivanja imaju li porezne kazne kaznenopravni karakter. Prvi kriterij je pravno razvrstavanje djela na temelju nacionalnog prava, drugi je sama narav djela, a treći je narav i stupanj težine kazne koja bi mogla biti izrečena dotičnoj osobi (predmet C-489/10 *Bonda* [2012.] Zb., odlomak 37.).

36. Sud koji je uputio zahtjev dužan je utvrditi, u svjetlu tih kriterija, treba li kombiniranje poreznih kazni i kaznenih sankcija koje su propisane nacionalnim pravom ispitati u vezi s nacionalnim standardima iz odlomka 29. ove presude, što bi

moglo dovesti do toga, ovisno o slučaju, da se njihova kombinacija smatra protivnom tim standardima, sve dok su preostale kazne su učinkovite, razmjerne i odvrćajuće (vidi, u tom smislu, između ostalog, predmet *Komisija protiv Grčke*, odlomak 24.; predmet C-326/88 *Hansen* [1990.] Zb., str. I-2911, odlomak 17.; predmet C-167/01 *Inspire Art* [2003.] Zb., str. I-10155., odlomak 62.; predmet C-230/01 *Penycoed* [2004] Zb., str. I-937., odlomak 36.; i zajedničke predmete C-387/02, C-391/02 i C-403/02 *Berlusconi i drugi* [2005.] Zb., str. I-3565. odlomak 65.).

37. Iz prethodnih razmatranja slijedi da je odgovor na drugo, treće i četvrto pitanje da načelo *ne bis in idem* utvrđeno u članku 50. Povelje ne sprečava državu članicu da uzastopno nameće, za ista djela neispunjavanja obveze prijavljivanja u području PDV-a, poreznu kaznu i kaznenu sankciju ukoliko prva kazna nema kaznenopravni karakter, što mora utvrditi nacionalni sud.”

PRAVO

I. NAVODNA POVREDA ČLANKA 4. PROTOKOLA BR. 7. UZ KONVENCIJU

53. Podnositelji zahtjeva tvrdili su kako su bili dva puta gonjeni i kažnjeni za isto djelo na temelju članka 12. stavka 1. poglavlja 12. Zakona o razrezu poreza, čime je povrijeđen članak 4. Protokola br. 7., , zbog toga što ih je državni odvjetnik optužio i podigao optužnicu protiv njih, a zatim su im porezna tijela nametnula porezne kazne, koje su platili, te su ih nakon toga kazneni sudovi osudili i izrekli im kaznu zatvora. Članak 4. Protokola br. 7. glasi:

„1. Nikome se ne može ponovno suditi niti ga se može kazniti u kaznenom postupku iste države za kazneno djelo za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen u skladu sa zakonom i kaznenim postupkom te države.

2. Odredbe prethodnoga stavka ne sprečavaju ponovno razmatranje slučaja u skladu sa zakonom i kaznenim postupkom dotične države ako postoje dokazi o novim ili novootkrivenim činjenicama, ili ako je u prethodnom postupku došlo do bitnih povreda koje su mogle utjecati na rješenje slučaja.

3. Ovaj se članak ne može derogirati na temelju članka 15. Konvencije.”

54. Vlada je osporila tu tvrdnju.

A. Dopuštenost

55. Prema mišljenju Suda, zahtjevi podnositelja propituju složena pitanja o činjenicama i pravu Konvencije, tako da ih se ne može odbaciti zbog njihove očite neosnovanosti u smislu članka 35. stavka 3. točke (a) Konvencije. Niti su nedopušteni po bilo kojoj drugoj osnovi. Stoga treba utvrditi da su dopušteni.

B. Osnovanost

1. Podnositelji zahtjeva

56. Podnositelji zahtjeva tvrdili su kako im je, suprotno članku 4. Protokola br. 7, dva puta suđeno za istu stvar, odnosno za djelo iz članka 12. stavka 1. točke 1. Zakona o razrezu poreza, time što ih je državno odvjetništvo najprije optužilo za kazneno djelo, nakon što su im porezna tijela nametnula porezne kazne koje su obojica prihvatili i platili, a prije nego su kazneno osuđeni. Pozivajući se na kronologiju postupaka koji su predmet prigovora, prvi podnositelj zahtjeva dodao je da je bio gonjen dva puta tijekom dugog razdoblja, što ga je izložilo nerazumno teškom teretu, kako fizički tako i psihički, što je dovelo do srčanog udara i hospitalizacije.

(a) Je li prvi postupak imao kaznenopravni karakter

57. Složivši se s analizom Vrhovnog suda na temelju kriterija iz predmeta *Engel* i druge nacionalne sudske prakse u vezi s poreznim kaznama na uobičajenoj razini od 30 %, podnositelji zahtjeva smatrali su očiglednim da je postupak u vezi s poreznom kaznom, a ne samo postupak u vezi s poreznom prijevaram, bio „kaznenopravne” naravi i da su se oba postupka trebala smatrati „kaznenopravnim” za potrebe članka 4. Protokola br. 7.

(b) Jesu li kaznena djela bila ista (*idem*)

58. Podnositelji zahtjeva su nadalje dijelili stajalište koje je izrazio Vrhovni sud, kako nema sumnje da su činjenične okolnosti na kojima se temelji odluka o nametanju poreznih kazni i kazneni progon imali dovoljno zajedničkih značajki da bi se smatrali istim djelom. U oba slučaja, činjenična osnova bilo je neprijavlivanje prihoda u poreznoj prijavi.

(c) Je li i kada donesena konačna odluka u poreznim postupcima

59. Prema mišljenju podnositelja zahtjeva, odluka poreznih tijela o nametanju poreznih kazni postala je pravomoćna i *res judicata* 15. prosinca 2008. godine u predmetu prvog podnositelja zahtjeva, odnosno 26. prosinca 2008. godine u predmetu drugog podnositelja zahtjeva, to jest, prije nego što ih je Okružni sud osudio zbog istog ponašanja, 2. ožujka 2009. godine u predmetu prvog podnositelja zahtjeva i 30. rujna 2009. godine u predmetu drugog podnositelja zahtjeva. Bez obzira jesu li se te sankcije trebale smatrati takozvanim paralelnim postupcima, odluke o poreznoj kazni protiv podnositelja zahtjeva postale su pravomoćne i stekle pravnu snagu prije nego što su podnositelji zahtjeva bili osuđeni za potpuno isto ponašanje od strane Okružnog suda u Follou, odnosno Gradskog suda u Oslu. Njihovo je kažnjavanje prema tome povrijedilo načelo *ne bis in idem* sadržano u članku 4. Protokola br. 7.

(d) Je li bilo dupliciranja postupaka (bis)

60. Podnositelji zahtjeva tvrdili da su bili žrtve dupliciranja postupaka što je zabranjeno člankom 4. Protokola br. 7. Budući da je upravni postupak koji se odnosi na porezne kazne doista bio kaznenopravne naravi, tijela kaznenog progona bila su obvezna prema članku 4. Protokola obustaviti kazneni postupak čim je ishod upravnog postupka postao pravomoćan. Međutim, ona to nisu učinila.

61. Prema mišljenju podnositelja zahtjeva, iako su paralelni postupci bili dopušteni prema norveškom zakonu, korištenje tog pravnog puta omogućilo je domaćim tijelima da koordiniraju svoje postupke i zaobiđu zabranu iz članka 4. Protokola br. 7. i na taj način učine zaštitu na temelju te odredbe iluzornom. U slučaju prvog podnositelja zahtjeva, posebice, činilo se da je uporaba modela paralelnih postupaka koordinirana kao zajednički pothvat koji su organizirali tužitelji u suradnji s poreznim tijelima.

62. U ovom su predmetu državni odvjetnici jednostavno čekali da porezna tijela donesu odluke o nametanju porezne kazne prije upućivanja svog predmeta na suđenje. Kazneni i upravni postupak su stoga bili usklađeni, s ciljem postavljanja stupice podnositeljima zahtjeva putem dvaju različitih kaznenih odredbi, kako bi im se nametnuo dodatni porez i porezne kazne te ih se osudilo za isto ponašanje, drugim riječima, kako bi im se dva puta sudilo za istu stvar. Sa stajališta pravne sigurnosti, mogućnost vođenja paralelnih postupaka bila je problematična. Bitan osnovni cilj ove odredbe Protokola je spriječiti da pojedinci budu prisiljeni snositi prekomjeran teret, što govori u prilog tome da je potrebno ograničiti mogućnost da tijela vode paralelne postupke.

63. Iz perspektive pravilnog postupanja, usklađena nastojanja upravnih tijela i tijela kaznenog progona da pripreme vođenje paralelnih postupaka bila je protivna zabrani dvostrukog suđenja iz članka 4. Protokola br. 7. i novijoj sudskoj praksi Suda, kao i nekim nacionalnim sudskim praksama. Prema tome, ta opcija koja omogućuje da različita tijela dogovore paralelne postupke bila je upitna u ovom predmetu i nije uzela u obzir pritisak na podnositelje zahtjeva i glavni interes članka 4. Protokola br. 7.

64. U svom iskustvu iz „noćne more”, kako su tvrdili podnositelji zahtjeva, doživjeli su veliko olakšanje kada je prvi podnositelj zahtjeva saznao od poreznog službenika da sada može „odahnuti s olakšanjem” zbog novih pisanih smjernica koje je sastavio glavni državni odvjetnik, od 3. travnja 2009. godine, kojima je zabranjen progon i suđenje za istu stvar dva puta, kao u njegovu slučaju. Pozivajući se na predmet *Zolotukhin*, te su smjernice propisivale, između ostalog, da je u žalbenom postupku, bilo da je niži sud donio osuđujuću ili oslobađajuću odluku, tužitelj trebao zatražiti da se presuda ukine i da se predmet odbaci. Na temelju tih novih smjernica koje je sastavio ravnatelj državnog odvjetništva i činjenice da je porezna kazna klasificirana kao kažnjavanje, i zbog toga što je odluka o poreznoj kazni postala pravomoćna i *res judicata* za podnositelje zahtjeva, oni su

razumno očekivali da će se kazneni postupak protiv njih obustaviti zbog zabrane da se dva puta sudi za istu stvar iz članka 4. Protokola br. 7. Osim toga, u skladu s istim novim smjericama, ostalim tuženicima koji su bili optuženi za ista djela u istoj skupini predmeta nisu određene porezne kazne jer su već bili osuđeni i izrečena im je kazna zatvora zbog povrede članka 12. stavka 2. Zakona o razrezu poreza. Podnositelji zahtjeva, međutim, za razliku od ostalih tuženika u istoj skupini predmeta, bili su osuđeni na kaznu zatvora unatoč tome što im je određen dodatni porez i porezna kazna za isto ponašanje. Vladina tvrdnja da je jedan od važnih čimbenika bila potreba da se osigura jednako postupanje kao prema drugim osobama koje se terete za isto kazneno djelo utaje poreza stoga nije bila uvjerljiva.

65. Prema navodima podnositelja zahtjeva, na njih je još više psihički utjecalo kada su, neovisno o prethodno navedenim smjericama, tužitelji nastavili suđenje pozivajući se na paralelnost postupaka i odbili zahtjeve podnositelja zahtjeva da se presuda okružnih sudova protiv njih poništi i da sudovi odbace kazneni predmet koji se vodio protiv njih. S tim u vezi, prvi podnositelj zahtjeva dostavio je različite liječničke potvrde, uključujući potvrdu klinike za operacije srca.

2. Vlada

(a) Je li prvi postupak imao kaznenopravni karakter

66. Vlada je pozvala Veliko vijeće da potvrdi pristup zauzet u nizu predmeta koji datiraju prije presude *Zolotukhin*, odnosno da je širi raspon čimbenika osim kriterija iz predmeta *Engel* (formuliranih u odnosu na članak 6.) relevantan da se procijeni je li sankcija bila „kaznena” u smislu članka 4. Protokola br. 7. Tvrdila je da u obzir treba uzeti čimbenike poput pravne klasifikacije djela na temelju nacionalnog prava; naravi djela; nacionalne pravne karakterizacije sankcije; njezinu svrhu, narav i stupanj težine; je li kazna određena nakon osude za kazneno djelo; te postupak za donošenje i provedbu sankcija (pozvala se na predmete *Malige protiv Francuske*, 23. rujna 1998., odlomak 35., *Izješća o presudama i odlukama* 1998-VII; *Nilsson protiv Švedske* (odl.), br. 73661/01, ESLJP 2005-XIII; *Haarvig protiv Norveške* (odl.), br. 11187/05, 11. prosinca 2007.; *Storbråten protiv Norveške* (odl.), br. 12277/04, 1. veljače 2007.; i *Mjelde protiv Norveške* (odl.), 11143/04, 1. veljače 2007.).

67. Vlada je tvrdila, između ostalog, da drukčiji izričaj i predmet odredbi jasno ukazuje na to da je pojam „kaznenog postupka” iz članka 4. Protokola br. 7. uži od pojma „kaznenopravni” iz članka 6. Konvencije. Iz Obrazloženja uz Protokol br. 7. proizlazilo je da je tekst članka 4. bio namijenjen kaznenom postupku *stricto sensu*. U stavku 28. tog obrazloženja navedeno je da se nije činilo potrebnim kvalificirati izraz djelo kao „kaznenopravno”, budući da je odredba „već sadrž[avala] izraze „u kaznenopravnom postupku” i „kazneni postupak“ zbog čega nisu [bile]

potrebne daljnje specifikacije u tekstu samog članka“. U stavku 32. naglašeno je da članak 4. Protokola br. 7. nije zabranjivao postupke „različitog karaktera (na primjer, stegovna sankcija u slučaju dužnosnika).” Štoviše, članak 6. i članak 4. Protokola br. 7. jamče različite, a ponekad i suprotne, ciljeve. Članak 6. usmjeren je na promicanje postupovnih jamstava u kaznenom postupku.

68. Vlada je također ukazala na niz dodatnih razlika u pogledu načina na koji su te dvije odredbe tumačene i primjenjivane u sudskoj praksi Suda, uključujući apsolutni karakter članka 4. Protokola br. 7. (od njega nije moguće odstupiti na temelju članka 15.) za razliku od diferenciranog pristupa koji je Sud primjenjivao prema članku 6. Pozvala se na predmet *Jussila protiv Finske* ([VV], br. 73053/01, odlomak 43., ESLJP 2006-XIV), u kojem je Veliko vijeće navelo da je „jasno da su postojale „optužbe za kazneno djelo” različitih težina” i da su se „[d]odatne porezne naknade razlik[ovale] od tvrde jezgre kaznenog prava” tako da se „jamstva koja proizlaze iz kaznene komponente ne [bi] uvijek tako strogo primjenjivala”.

69. Oslanjajući se na širi spektar kriterija, Vlada je pozvala Sud da presudi da uobičajene porezne kazne nisu bile „kaznene” na temelju članka 4. Protokola br. 7.

70. Međutim, Vlada je iznijela sljedeće tvrdnje u slučaju da Veliko vijeće odluči slijediti drugi pristup, koji se temelji isključivo na kriterijima iz predmeta *Engel*, te ukoliko bude smatralo da je odluka o uobičajenim poreznim kaznama bila „kaznenopravna” u autonomnom smislu članka 4. Protokola br. 7.

(b) Jesu li kaznena djela bila ista (*idem*)

71. Složivši se s obrazloženjem i zaključcima Vrhovnog suda u predmetu prvog podnositelja zahtjeva (vidi prethodne odlomke 20. i 30.), koje je Visoki sud slijedio u predmetu drugog podnositelja zahtjeva (vidi prethodi odlomak 37.), Vlada je prihvatila da su činjenične okolnosti koje se odnose na porezne kazne i na slučajeve poreznih prijevара uključivale iste tuženike i da su bile neraskidivo povezane u vremenu i prostoru.

(c) Je li donesena konačna odluka u poreznim postupcima

72. Vrhovni sud je zaključio, s ciljem učinkovite zaštite i davanja jasnih smjernica, da je odluka o razrezu poreza postala pravomoćna istekom roka od tri tjedna za podnošenje upravne žalbe (15. i 26. prosinca 2008. za prvog, odnosno drugog podnositelja zahtjeva), iako šestomjesečni rok za pokretanje sudskog postupka u skladu sa Zakonom o razrezu poreza, članak 11. stavak 1. točka 4., još nije istekao. Iako to gotovo da nije bilo odlučujuće u predmetima podnositelja zahtjeva (rok za sudski postupak također je istekao prije okončanja tekućeg kaznenog postupka - 24. svibnja i 5. lipnja 2009. godine za prvog, odnosno drugog podnositelja zahtjeva), Vlada se unatoč tome pitala je li članak 4. Protokola br. 7. zahtijevao

tumačenje u tom užem smislu. Činilo se da je dobro utemeljeno na sudskoj praksi Suda to da „su [o]dluke protiv kojih je [bila dozvoljena] redovna žalba isključene iz opsega jamstva sadržanog u članku 4. Protokola br. 7. sve dok [nije istekao] rok za ulaganje takve žalbe (pozvala se na naprijed citirani predmet *Zolotukhin*, odlomak 108.). Redovna pravna sredstva putem sudskih postupaka još uvijek su bila dostupna podnositeljima zahtjeva u razdoblju od šest mjeseci od dana donošenja odluke.

(d) Je li bilo dupliciranja postupaka (*bis*)

73. S druge strane, Vlada je, oslanjajući se još uvijek na analizu Vrhovnoga suda, naglasila da je članak 4. Protokola br. 7. u određenim okolnostima dopuštao takozvane „paralelne postupke”. Tekst ove odredbe jasno je navodio da zabranjuje ponavljanje postupaka nakon što je odluka u prvom postupku postala pravomoćna („ponovno suditi niti ... kazniti ... za koje je već pravomoćno oslobođen ili osuđen”). Obrazloženje uz Protokol br. 7. potvrdilo je da se pravilo *ne bis in idem* treba tumačiti u relativno uskom smislu. To se odražavalo u predmetu *Zolotukhin* (naprijed citiran, odlomak 83.), u kojem je Veliko vijeće preciziralo opseg odredbe, ograničavajući ga na sljedeću situaciju:

„Jamstvo ugrađeno u članak 4. Protokola br. 7. postaje relevantno na početku novoga kaznenog progona, kad je prethodna oslobađajuća ili osuđujuća odluka postala po svojoj snazi *res judicata*.”

74. To je značilo, *a contrario*, da su paralelni postupci - različite sankcije koje su nametnula dva različita tijela u različitim postupcima koji su usko povezani u naravi i vremenu - izvan opsega odredbe. Takvi paralelni postupci ne predstavljaju početak novog kaznenog progona, ako je prethodna oslobađajuća ili osuđujuća odluka postala po svojoj snazi *res judicata*. Predmeti *R.T. protiv Švicarske* i *Nilsson protiv Švedske* (oba naprijed citirana) pojasnili su okolnosti u kojima su se postupci mogli smatrati paralelnim, a i time dopuštenim, na temelju članka 4. Protokola br. 7.

75. Unatoč tome, prema Vladinoj analizi, u nizu novijih presuda odstupilo se od pristupa iz predmeta *Zolotukhin*, osobito u četiri presude protiv Finske donesene 20. svibnja 2014. (pozvala se posebice na predmete *Nykänen protiv Finske*, br. 11828/11, odlomak 48. i *Glantz protiv Finske*, br. 37394/11, odlomak 57.), u kojima je odlomak 83. predmeta *Zolotukhin* uzet samo kao polazna točka, uz tvrdnju da članak 4. Protokola br. 7. „jasno zabranjuje uzastopne postupke ako je prvi postupak već postao pravomoćan u trenutku kada je drugi postupak pokrenut (vidi, na primjer, naprijed citirani predmet *Sergey Zolotukhin protiv Rusije* [VV])”.

76. Prema mišljenju Vlade, činilo se da to ekspanzivno tumačenje članka 4. Protokola br. 7. u predmetu *Nykänen* (između ostalog), koje se činilo nespojivo s predmetom *Zolotukhin*, pretpostavlja da je članak 4. Protokola br. 7. zahtijevao obustavu kaznenog postupka kada istodobni upravni

postupak postane pravomoćan, ili obrnuto. Temeljio se na jednoj odluci o dopuštenosti (*Zigarella protiv Italije* (odl.), br. 48154/99, ESLJP 2002-IX (izvadci)) i dvije presude Vijeća (*Tomasović protiv Hrvatske*, br. 53785/09, 18. listopada 2011., i *Muslija protiv Bosne i Hercegovine*, br. 32042/11, 14. siječnja 2014.). Međutim, niti jedan od tih predmeta nije pružio dobru osnovu za takvo odstupanje.

Prvi predmet, *Zigarella*, ticao se naknadnog, a ne paralelnog, postupka, suprotno onome što je pretpostavilo Vijeće. Naknadni kazneni postupak, pokrenut bez da su tijela znala da postoji okončani postupak (također kazneni), bio je prekinut kada je sudac saznao za konačnu oslobađajuću presudu u prvom predmetu. U toj situaciji Sud je samo primijenio negativan materijalni učinak pravila *ne bis in idem* kao pravila *res judicata* u pogledu dva uzastopna redovna kaznena postupka koja se odnose na isto kazneno djelo.

Druga dva predmeta, *Tomasović i Muslija*, odnosila su se na postupak za djela u okviru „stroge jezgre” kaznenog prava, to jest na posjedovanje teških droga, odnosno na nasilje u obitelji (pozvao se na naprijed citirani predmet *Jussila*, odlomak 43.). Predmeti su se jasno odnosili na dva kaznena postupka koja se odnose na jedan čin. I prvi i drugi postupak bio je pokrenut na temelju istog policijskog izvješća. Te se situacije na prvi pogled ne bi dogodile u norveškom kaznenom pravu i u svakom slučaju nemaju puno sličnosti s dobro utvrđenim i tradicionalnim sustavima upravnih i kaznenih postupaka koji se odnose na porezne kazne i poreznu prijevaru o kojoj se ovdje radi.

77. Zahtijevanje obustave jednog neokončanog paralelnog postupka od datuma kada je u drugom postupku o istoj stvari donesena pravomoćna odluka predstavljalo je *de facto lis pendens* postupovnu smetnju, budući da baš i nije imalo smisla pokrenuti paralelni postupak ako se jedan postupak morao prekinuti samo zato što je drugi postupak postao pravomoćan prije njega.

78. Prema mišljenju Vlade, u tom kontekstu ponovljenih nedosljednosti u sudskoj praksi iz članka 4. Protokola br. 7., bilo je posebno važno da Veliko vijeće ponovno potvrdi svoj pristup u predmetu *Zolotukhin*, utvrđujući odredbu kao *res judicata* pravilo, i da odbaci drugačiji pristup iz predmeta *Nykänen*.

79. Vlada uspijeva shvatiti na kojim razmatranjima odnosno politikama počiva predmet *Nykänen*. Temeljna ideja pravila *ne bis in idem* bila je da se pruži zaštita od rizika izlaganja ponovljenom postupku (pozvala se na naprijed citirani predmet *Zolotukhin*, odlomak 107.). Pojedinaac bi trebao biti siguran da će, kada oslobađajuća ili osuđujuća presuda stekne snagu *res judicata*, ubuduće biti zaštićen od pokretanja novog postupka za isto djelo. To se razmatranje nije primjenjivalo u situaciji u kojoj je pojedinac bio paralelno podvrgnut predvidljivim kaznenim i upravnim postupcima, kako je propisano zakonom, a pogotovo ne ako je prva sankcija (porezne kazne)

bila, na predvidljiv način, uzeta u obzir prilikom odlučivanja o drugoj sankciji (zatvor).

80. Nadalje, bilo je teže uskladiti stajalište da, dok su u tijeku, paralelni postupci ne predstavljaju nikakve probleme u smislu Protokola, sa stajalištem da, čim je jedan postupak pravomoćno dovršen, drugi predstavlja povredu, neovisno o tome je li prvi bio završen blaži upravni postupak ili teži kazneni postupak i neovisno o tome je li potonji započeo prvi ili zadnji.

81. Predmet *Nykänen* bio je protivan i temeljnim načelima predvidljivosti i jednakog postupanja. U slučaju da je kazneni postupak stekao snagu *res judicata* prije upravnog postupka, jedna osoba može dobiti kaznu zatvora, dok će druga osoba, za isto djelo, jednostavno morati platiti blagu upravnu kaznu. Pitanje koji je postupak završio prvi ovisi o tome kako su porezna tijela, policija, tijela kaznenog progona ili sudovi napredovali, te je li porezni obveznik iskoristio mogućnost upravne žalbe i/ili sudskog postupka. Predmet *Nykänen* time obvezuje države da prema osobama postupaju nejednako u jednakim situacijama zbog pukih slučajnosti. Kako je potvrđeno u predmetu *Nykänen*, „ponekad može biti slučajnost koji od paralelnih postupaka prvi postaje pravomoćan, čime se može stvoriti zabrinutost zbog nejednakog postupanja”.

82. Potreba za učinkovitošću u rješavanju predmeta često govori u prilog paralelnim postupcima. S jedne strane, treba napomenuti da bi, zbog njihova stručnog znanja i sposobnosti, upravna tijela često mogla odrediti upravnu sankciju brže nego što bi to učinilo tužiteljstvo i sudovi u okviru kaznenog postupka. Zbog svoje sveobuhvatne uloge, upravna tijela bi osim toga bila u boljem položaju da osiguraju da se prema istim djelima postupa jednako. Sprečavanje kriminala, s druge strane, zahtijeva da država ne bude spriječena u progonu i kažnjavanju zločina u tradicionalnim, formalnim kaznenim postupcima kada su tijekom upravnih i kaznenih postupaka otkrivena djela veće težine i složenosti od onih koja su početno dovela do upravnog procesa i sankcioniranja. Prema navodima Vlade, predmeti podnositelja zahtjeva bili su ilustrativni primjeri takvih situacija.

83. Vlada je napomenula da je nekoliko europskih država zadržalo dvojni sustav sankcija u područjima poput poreznog prava, te javne sigurnosti (pozvala se na razloge navedene u mišljenju nezavisnog odvjetnika od 12. lipnja 2012. godine pred Sudom Europske unije u predmetu *Fransson*, citiranom u prethodnom odlomku 51.).

84. U Norveškoj, pitanje paralelnih postupaka nije ograničeno na oporezivanje. Da se članak 4. Protokola br. 7. tumačio na način da je zabranjeno dovršiti paralelne postupke koji su bili u tijeku u trenutku okončanja upravnog ili kaznenog postupka pravomoćnom odlukom, to bi za sobom povuklo dalekosežne, negativne i nepredvidljive učinke u nizu upravno-pravnih područja. To zahtijeva oprezniji pristup. Slična će se pitanja pojaviti u velikom broju europskih država s dobro utvrđenim

paralelnim upravnim i kaznenim sustavima u temeljnim područjima prava, uključujući oporezivanje.

85. Pitanja koja proizlaze iz članka 4. Protokola br. 7. u manjoj su mjeri primjenjiva ako su predmetni postupci bili paralelni i istodobni. Okrivljenik koji je svjestan kako su ga razna tijela podvrgla dvama različitim postupcima koji su usko povezani u naravi i u vremenu, manje je sklon očekivati da će prva izrečena sankcija biti konačna i isključiva u odnosu na drugu. Naposljetku, logična osnova načela *ne bis in idem* u nešto manjoj mjeri je primjenjiva na sankcije koje ne spadaju u „strogu jezgru” kaznenog prava, kao što su porezne kazne (pozvala se na obrazloženje u naprijed citiranom predmetu *Jussila*, odlomak 43., u vezi s člankom 6., koji je bio primjenjiv na članak 4. Protokola br. 7.).

86. Što se tiče konkretnih okolnosti, Vlada je u cijelosti potvrdila obrazloženje Vrhovnog suda u predmetu prvog podnositelja zahtjeva (vidi prethodni odlomak 29.) i obrazloženje Višeg suda u predmetu drugog podnositelja zahtjeva (vidi prethodni odlomak 39.) kako je postojala dovoljno uska povezanost u naravi i vremenu. Niti jedan od podnositelja zahtjeva nije mogao legitimno očekivati da će se podvrgnuti samo upravnom postupku i sankciji. Kako bi se izbjegao ishod koji bi bio u suprotnosti s temeljnim zahtjevom jednakog postupanja, kako je objasnila Vlada, podnositelji zahtjeva bili su „stavljani u jednaki položaj” kao i E.K. i B.L. koji su bili tuženici u istoj skupini predmeta (vidi prethodne odlomke 12.-13.), od kojih je svaki osuđen na kaznu zatvora u kaznenom postupku nakon što im je određena upravna porezna kazna u visini od 30 %.

3. Treće strane - umješaci

87. Miješanje trećih strana bilo je prvenstveno usredotočeno na dvije točke; prvo, tumačenje pridjeva „kazneni” u članku 4. Protokola broj 7. i odnos između ove odredbe te članka 6. (kaznenopravni aspekt) i članka 7. Konvencije; i drugo, u kojoj su mjeri paralelni postupci bili dopušteni na temelju Protokola (obrazloženo u točkama (a) i (b) u nastavku).

(a) Je li se prvi postupak odnosio na „kaznenopravnu” stvar

88. Vlade Češke Republike i Francuske pridružile su se mišljenju tužene države da presuda *Zolotukhin* nije izričito odstupila od šireg raspona kriterija za određivanje karaktera postupka koji treba ocijeniti na temelju članka 4. Protokola br. 7., te da je sam Sud smatrao, *inter alia*, kako postupci u vezi s poreznim kaznama ne spadaju u strogu jezgru kaznenog prava i stoga je primjenjivao blaža jamstva iz članka 6. (pozvao se na naprijed citirani predmet *Jussila*, odlomak 43. *in fine*). Češka vlada pozvala je Sud da prvenstveno razjasni trebaju li se i, ako da, pod kojim uvjetima, odnosno u kojim vrstama predmeta, primijeniti širi kriteriji.

89. Bugarska vlada, pozivajući se na tekst odredbe i njezinu svrhu, tvrdila je da samo tradicionalna kaznena djela spadaju u opseg članka 4.

Protokola br. 7. Dok je širi opseg članka 6. od presudne važnosti za zaštitu prava na pošteno suđenje, svrha odredbe u Protokolu je drukčija. Pozivajući se na presudu Vrhovnog suda Sjedinjenih Američkih Država u predmetu *Green protiv Sjedinjenih Država*, 355 US 194 (1957.), istaknula je da je odredba o zabrani dvostrukog suđenja štitila pojedinca od izlaganja rizicima povezanim sa suđenjem i mogućom osudom više od jedanput za navodno djelo. Osnovna ideja bila je da državi sa svim svojim sredstvima i ovlastima ne bi trebalo biti dopušteno da opetovano pokušava osuditi pojedinca zbog navodnog djela, izlažući ga time neugodnosti, trošku i patnji i prisiljavajući ga da osjeća stalnu tjeskobu i nesigurnost, kao ni da se poveća mogućnost da, iako je nevin, može biti proglašen krivim. Drugi interes od ključnog značaja bio je očuvati pravomoćnost presuda.

90. Francuska vlada podnijela je opsežne podneske (odlomci 10. do 26. njezina očitovanja) o tumačenju članaka 6. i 7. Konvencije i članka 4. Protokola br. 7. Pozivajući se na predmet *Perinçek protiv Švicarske* ([VV], br. 27510/08, odlomak 146., 15. listopada 2015.), tvrdila je da izrazi korišteni u članku 4. Protokola br. 7., koji su se razlikovali od izraza u članku 6. stavku 1. Konvencije, moraju rezultirati usvajanjem užih kriterija za načelo *ne bis in idem* zaštićeno člankom 4. Protokola br. 7. Članak 7. Konvencije odnosi se na pojmove osude („*held guilty*” na engleskom jeziku, „*condamné*” na francuskom jeziku), „kaznenog djela” („*infraction*” na francuskom jeziku) i „kazne” („*peine*” na francuskom jeziku), koji se nalaze i u članku 4. Protokola br. 7. Nadalje, zaštita koju pruža članak 7. Konvencije, poput one koju pruža članak 4. Protokola br. 7., odnosi se na bitne sastavnice kaznenog postupka, tumačene u strogom smislu. To potvrđuje i činjenica da nije dopuštena derogacija od dotičnih obveza na temelju članka 15., dok taj članak omogućava odstupanje od članka 6.

91. Slijedi da se, radi dosljednosti, u primjeni članka 4. Protokola br. 7. Sud trebao oslanjati samo na kriterije koje je formulirao u okviru članka 7. Konvencije, pojašnjavajući ih na način da se riječima „u kaznenom postupku”, koje se koriste u članku 4., dodijeli strogo značenje koje je potrebno. U nastojanju da utvrdi spada li mjera u područje primjene potonjeg, Sud je trebao uzeti u obzir: pravno razvrstavanje djela u domaćem pravu; svrhu i narav dotične mjere; je li mjera određena nakon osude za kazneno djelo; težinu kazne, što podrazumijeva da to nije bio odlučujući element; i postupke povezane s donošenjem mjera (a posebice je li tu mjeru donijelo tijelo koje bi se moglo okarakterizirati kao sud i koje je odlučivalo o elementima djela koje ima kaznenopravni karakter u smislu članka 6. Konvencije). Posljednji od tih kriterija je od presudne važnosti uzimajući u obzir sami tekst i svrhu članka 4. Protokola br. 7.

92. U svjetlu tih kriterija, ne može se smatrati da porezne kazne koje nisu klasificirane kao kaznenopravne u domaćem pravu, koje su upravnog karaktera i koje su zamišljene samo kao sankcija za nepoštivanje fiskalnih obveza od strane poreznog obveznika, koje nisu bile određene nakon osude

za kazneno djelo i koje nije nametnulo sudsko tijelo, spadaju u područje primjene članka 4. Protokola br. 7.

93. Švicarska vlada tvrdila je da je jedina dopuštena iznimka - na temelju članka 4. stavka 2. Protokola br. 7. - ponavljanje postupka u predmetu „u skladu sa zakonom i kaznenim postupkom te države”. U vrijeme donošenja Protokola u 1984. godini, druge iznimke, poput onih koje su naknadno dopuštene mjerodavnom sudskom praksom, nisu bile predviđene - i nisu zahtijevale takvu odredbu s obzirom na inherentni kazneni fokus dotične zaštite. Usko shvaćanje na kojem se temelji jamstvo znakovito je potvrđeno u članku 4. stavku 3., koji isključuje bilo kakvo odstupanje na temelju članka 15. Konvencije u pogledu zaštite koju pruža članak 4. stavak 1. Jamstvo *ne bis in idem* time je stavljeno u jednaki položaj kao i pravo na život (članak 2.; članak 3., Protokol br. 6.; članak 2., Protokol br. 13.), zabrana mučenja (članak 3.), zabrana ropstva (članak 4.) i načelo nema kazne bez zakona (članak 7.). Ti elementi govore u prilog restriktivnom tumačenju zaštite. Takav bi pristup bio još uvjerljiviji da je Veliko vijeće zadržalo praksu da je svako „kazneno djelo” u autonomnom smislu članka 6. stavka 1. bilo takvo da podliježe primjeni članka 4. Protokola br. 7. (vidi odlomak 100. u nastavku).

(b) Dupliciranje postupaka (*bis*)

94. Bugarska vlada je zaključila kako nema razloga za odstupanje od pristupa u predmetima *R.T. protiv Švicarske* i *Nilsson protiv Švedske* (oba naprijed citirana) u kontekstu prometnih prekršaja i u važnim područjima koja se odnose na funkcioniranje države, poput oporezivanja. Paralelni porezni postupci koji završavaju poreznim kaznama i kazneni postupci za istraživanje porezne prijevare usko su povezani u naravi i vremenu. Osim toga, Sud je priznao da države ugovornice uživaju široku slobodu procjene u oblikovanju i provedbi politika u području oporezivanja i da će Sud poštovati zakonodavčevu procjenu takvih pitanja, osim ako ona nema nikakvu razumnu osnovu. Čini se da sustav koji omogućuje paralelne postupke u poreznim stvarima spada u slobodnu procjenu države i da sam po sebi nije suprotan bilo kojim načelima zaštićenima Konvencijom, uključujući jamstvo protiv dvostrukog suđenja.

95. Češka je vlada iznijela četiri argumenta za očuvanje postojanja dvojnog sustava sankcioniranja: (1) svaka vrsta sankcije teži različitim ciljevima; (2) dok se kazneni postupci moraju *stricto sensu* pridržavati strogih jamstava pravičnog suđenja, čije je ispunjenje često dugotrajno, upravne sankcije moraju ispunjavati zahtjeve žurnosti, učinkovitosti i održivosti poreznog sustava i državnog proračuna; (3) stroga primjena načela *ne bis in idem* na paralelne porezne i kaznene postupke može ugroziti borbu protiv široko organiziranog kriminala ukoliko prva odluka, obično upravna, sprječava kaznenu istragu koja dovodi do otkrivanja mreža organiziranih prijevара, pranja novca, pronevjere i drugih teških zločina; (4)

redosljed kojim tijela odlučuju u pojedinačnim slučajevima. Naposljetku, češka vlada skrenula je pozornost na predmete u kojima postoji više upravnih postupaka povodom iste stvari.

96. Francuska vlada bila je mišljenja da se obrazloženje usvojeno u predmetima *R.T. protiv Švicarske* i *Nilsson protiv Švedske* može prenijeti u područje oporezivanja uzimajući u obzir ciljeve koje države žele ostvariti u tom području, različite ciljeve kaznenih postupaka i one ostvarene određivanjem poreznih kazni (i) te je li postojala dovoljna povezanost između fiskalnih i kaznenih postupaka (ii):

(i) Kazneni progon zbog utaje poreza mora predstavljati odgovarajući i dosljedan odgovor na kažnjivo ponašanje. Njegova primarna svrha je kazniti najteže oblike nepropisnog ponašanja. U svojoj odluci u predmetu *Rosenquist protiv Švedske* ((odl.), br. 60619/00, 14. rujna 2004.), Sud je primijetio kako se svrha kaznenog progona radi počinjenja kaznenog djela utaje poreza razlikuje od one određene fiskalnom kaznom, pri čemu je potonja nastojala očuvati temelje nacionalnog poreznog sustava.

Kazneni postupak zbog utaje poreza imao je i funkciju davanja primjera, osobito ako su nove vrste prijevара izišle na vidjelo, s ciljem odvracanja potencijalnih utajivača poreza da slijede taj put. Nekažnjavanje najozbiljnijih slučajeva utaje poreza ako je porezna kazna već određena značilo bi uskratiti državi primjernost i publicitet koji joj pružaju kaznene osude u takvim slučajevima.

U slučaju da je sudska istraga utaje poreza pokrenuta prije revizije od strane poreznog tijela, obveza da se obustavi drugi postupak nakon što je ishod prvog postao pravomoćan potaknula bi poreznog obveznika da dopusti da se kazneni postupak brzo zaključi, ne niječući optužbe, na takav način da bi se taj postupak okončao prije početka porezne revizije, a upravne sankcije, koje su uglavnom uključivale mnogo veće iznose, time bi se izbjegle.

U takvoj situaciji bi se porezni obveznik pod istragom mogao odlučiti za onaj postupak koji mu nudi najpovoljniji ishod; to bi svakako odstupilo od odvracajućeg djelovanja države da kazni ponašanje koje je u najvećoj mjeri nedopustivo u tom području. Bilo bi doista paradoksalno da porezni obveznici, koji su počinili najteže oblike utaje poreza i koji su bili gonjeni za takvo djelo, dobiju manje ozbiljne kazne.

Zaključno, komplementarnost između kaznenog i upravnog postupka bila je ključna u rješavanju najtežih slučajeva utaje poreza i bilo bi neprirodno smatrati da, samo zato što su dva postupka i dva tijela u igri, dva oblika sankcija ne tvore koherentnu cjelinu u odgovoru na tu vrstu djela. Te dvije vrste postupaka su u stvarnosti usko povezane i stoga treba biti moguće voditi obje.

(ii) U predmetima protiv Finske od 20. svibnja 2014. godine, glavni kriterij koji je Sud utvrdio za nedopuštanje drugog postupka bila je potpuna neovisnost fiskalnog postupka, s jedne strane, i kaznenog postupka, s druge

strane. Međutim, fiskalni i kazneni postupak trebali su se smatrati povezanim u naravi i vremenu ako je postojala razmjena informacija između dvaju tijela i ako su se ta dva postupka vodila istodobno. Činjenično stanje predmeta pokazuje komplementarnu narav postupka.

Kao primjer, Vlada je pružila detaljan pregled načina na koji su, prema francuskom sustavu, kazneni i fiskalni postupak isprepleteni, kako se preklapaju u zakonu i u praksi, te su vođeni istodobno. Načelo razmjernosti implicira da ukupni iznos izrečenih kazni ne smije premašiti najveći iznos koji bi mogao biti izrečen u odnosu na bilo koju vrstu kazne.

Pri utvrđivanju mogu li se kazneni i fiskalni postupak smatrati dovoljno blisko povezanim u vremenu, u obzir treba uzeti samo fazu procjene porezne uprave i sudsku istragu. Te dvije faze trebaju se provoditi istodobno ili se razdvojiti samo u vrlo kratkom vremenskom intervalu. Nije se, s druge strane, činilo relevantnim, pri procjenjivanju bliskosti veze u vremenu između dva postupka, u obzir uzeti trajanje sudskih postupaka pred sudovima koji su pozvani da donesu presudu u kaznenom predmetu i onih koji su pozvani na donošenje odluka o valjanosti poreznih kazni. Treba imati na umu da vrijeme reagiranja raznih sudova ovisi o vanjskim čimbenicima koji ponekad ovise o dotičnom poreznom obvezniku. On ili ona mogu odlučiti da namjerno produlje postupak pred jednim od sudova podnošenjem velikog broja zahtjeva, ili podnošenjem brojnih pisanih dokumenata koji bi zatim zahtijevali razmjenu argumenata, ili ponovnim podnošenjem žalbi.

Državi treba omogućiti slobodu procjene u određivanju odgovarajućih kazni za vrste ponašanja koje bi mogla dovesti do različitih oblika štete. U davanju jedinstvenog odgovora, država bi trebala biti u mogućnosti povjeriti zadatak pružanja odgovarajućeg odgovora nizu - sudskih i upravnih - tijela.

97. Grčka Vlada je tvrdila da je postojanje odvojenih i uzastopnih postupaka, tijekom kojih su podnositelju zahtjeva izrečene iste ili različite mjere kaznene naravi, bilo odlučujući i presudan čimbenik za pojam „ponavljanje” („bis”). Načelo *ne bis in idem* nije bilo povrijeđeno u slučaju da su različita tijela, kaznena ili upravna, koja su razmotrila sve sankcije u cijelosti prilikom izricanja kazne, nametnula različite mjere „kaznene” naravi, iako se razlikuju jedne od drugih (pozvala su se na naprijed citirani predmet *R.T. protiv Švicarske*).

98. S druge strane, grčka vlada je ukazala na predmet *Kapetanios i drugi protiv Grčke* (br. 3453/12, 42941/12 i 9028/13, odlomak 72., 30. travnja 2015.), u kojem je Sud presudio da načelo *ne bis in idem* u pravilu ne bi bilo povrijeđeno da su obje sankcije, odnosno lišenje slobode i novčana kazna, bile određene u kontekstu jednog sudskog postupka. Bez obzira na ovaj primjer, bilo je očigledno da je Sud pridao veliku važnost činjenici da je izricanje kaznenih i upravnih sankcija bilo predmetom cjelokupne sudske procjene.

99. Unatoč tome, nije se protivila stajalištu koje je zauzeo norveški Vrhovni sud u ovom predmetu da je paralelni postupak bio barem donekle dopušten na temelju članka 4. Protokola br. 7. To je snažno podržala presuda SEU-a u predmetu *Fransson* (pozvao se na odlomak 34. presude, citiran u prethodnom odlomku 52.).

SEU je naveo da je sud koji je uputio zahtjev, u svjetlu postavljenih kriterija, trebao odrediti je li kombiniranje poreznih kazni i kaznenih sankcija predviđenih nacionalnim pravom trebalo ispitati u vezi s nacionalnim standardima, odnosno kao analogne onima koje se primjenjuju na povrede nacionalnog prava slične naravi i važnosti, ako je izbor kazni ostao slobodna odluka države članice; stoga su nacionalni sudovi trebali utvrditi je li kombinacija kazni bila u suprotnosti s tim standardima, sve dok su preostale kazne bile učinkovite, razmjerne i odvraćajuće (pozvao se na odlomak 37. presude, citiran u prethodnom odlomku 52.).

Čini se da je prethodno navedena presuda SEU-a relevantna za ovaj predmet. Točnije, u okviru takvog tumačenja, moglo se zaključiti *mutatis mutandis* da su nacionalni suci zaista propisno presudili, po vlastitom nahođenju, kako je utvrdio SEU, da kombinacija sankcija o kojima je riječ, izrečenih putem takozvanih „paralelnih postupaka” uslijed bliske interakcije između dva različita tijela, nije kršila nacionalne standarde, unatoč činjenici da su nacionalni sudovi u biti utvrdili da su porezne sankcije „kaznene naravi”. S obzirom na tvrdnje iz prethodnog odlomka 97., moglo se razumno zaključiti da paralelni postupci, putem kojih različita tijela nameću različite sankcije, a jasno su odvojeni u zakonu, nisu zabranjeni člankom 4. Protokola br. 7., kad god su takvi postupci ispunjavali test uske povezanosti u naravi i vremenu. Taj je test odgovorio na ključno pitanje je li došlo do ponavljanja.

100. Švicarska vlada, pozivajući se na predmet *Zolotukhin* (naprijed citiran, odlomak 83.), tvrdila je da jamstvo navedeno u članku 4. Protokola br. 7. postaje relevantno na početku novoga kaznenog progona, kad je prethodna oslobađajuća ili osuđujuća odluka postala po svojoj snazi *res judicata*. Situacija u kojoj kazneni postupak nije bio dovršen u trenutku pokretanja upravnog postupka stoga nije sama po sebi problematična s obzirom na načelo *ne bis in idem* (pozvala se, *mutatis mutandis*, na naprijed citirani predmet *Kapetanios i drugi*, odlomak 72.). Slijedi da su paralelni postupci dopušteni na temelju članka 4. Protokola br. 7. Ovaj je predmet omogućio Velikom vijeću da ponovno potvrdi tu sudsku praksu.

Opravdanost dvojnog sustava nalazi se prije svega u naravi i različitim ciljevima koji se nastoje ostvariti upravnim pravom (preventivno i edukativno), s jedne strane, i kaznenim pravom (retributivno), s druge strane.

Iako se pojam „optužba za kazneno djelo” iz članka 6., u svjetlu kriterija u predmetu *Engel*, proširio izvan tradicionalnih kategorija kaznenog prava (*malum in se*) kako bi pokrio druga područja (*malum quia prohibitum*),

postoje optužbe za kazneno djelo različite težine. U slučaju, na primjer, poreznih kazni - koje ne spadaju u tvrdi jezgru kaznenog prava - jamstva koja proizlaze iz kaznene komponente članka 6. Konvencije ne smiju se tako strogo primjenjivati (pozvala se na naprijed citirani predmet *Jussila*, odlomak 43.). To treba uzeti u obzir pri utvrđivanju područja primjene članka 4. Protokola br. 7.

Predvidljivost kumulativnog nametanja upravnih i kaznenih sankcija je još jedan element koji treba uzeti u obzir u ocjeni dvojnog sustava (pozvala se na predmet *Maszni protiv Rumunjske*, br. 59892/00, 21. rujna 2006., odlomak 68.).

Prema mišljenju švicarske vlade, predmet *Zolotukhin* ne treba tumačiti ili razviti na takav način da se primjenjuje na cijeli niz sustava koji omogućuju kako upravne, tako i kaznene sankcije za kaznena djela, bez uzimanja u obzir činjenice da različita tijela koja posjeduju različite kompetencije i teže različitim ciljevima, mogu biti pozvana da donesu odluke o istom nizu činjenica. U svakom slučaju, taj je zaključak uvjerljiv u slučajevima u kojima postoji dovoljno uska veza u naravi i vremenu između kaznenog postupka, s jedne strane, i upravnog postupka, s druge strane, kako to zahtijeva Sud (pozvala se na sljedeće predmete u kojima se Sud uvjerio da je taj uvjet ispunjen: *Boman protiv Finske*, br. 41604/11, odlomak 41., 17. veljače 2015., s upućivanjem na naprijed citirane predmete *R.T. protiv Švicarske* i *Nilsson protiv Švedske*, te naprijed citirani predmet *Maszni*). Švicarska vlada pozvala je Veliko vijeće da iskoristi priliku pruženu u ovom predmetu da ponovno potvrdi taj pristup, koji sam po sebi nije bio zabranjen u njegovoj sudskoj praksi onakav kakav je bio.

4. Ocjena Suda

101. Sud će najprije pregledati svoju postojeću sudsku praksu relevantnu za tumačenje i primjenu pravila *ne bis in idem* utvrđenog u članku 4. Protokola br. 7. (podnaslovi „(a)” do „(c)” u nastavku). U svjetlu tog pregleda, nastojat će donijeti one zaključke, izvesti ona načela i dodati ona pojašnjenja koja su potrebna za razmatranje ovog predmeta (podnaslov „(d)” u nastavku). Naposljetku, primijenit će pravilo *ne bis in idem*, kako ga je protumačio, na činjenice kojima prigovaraju podnositelji zahtjeva (podnaslov „(e)” u nastavku).

(a) Opća pitanja tumačenja

102. Treba napomenuti da u podnescima stranaka i umješaača gotovo da nije bilo neslaganja u pogledu najvećeg doprinosa presude Velikog vijeća u predmetu *Zolotukhin* (naprijed citiran), kojim su pojašnjeni kriteriji koji se odnose na procjenu je li kazneno djelo za koje je podnositelju zahtjeva bilo suđeno ili za koje je kažnjen u drugom postupku bilo isto (*idem*) kao ono za koje je donesena odluka u prvom postupku (vidi odlomke 70. do 84. presude). Nije bilo ni značajnih neslaganja u vezi s kriterijima

uspostavljenima u toj presudi za utvrđivanje trenutka u kojem je donesena „pravomoćna” odluka.

103. Za razliku od toga, izražena su različita stajališta u pogledu metode koja se treba koristiti za utvrđivanje je li postupak koji se odnosi na određivanje poreznih kazni bio „kazneni” za potrebe članka 4. Protokola br. 7. – što je pitanje koje može imati implikacije za primjenu zabrane dvostrukog suđenja iz ove odredbe.

104. Osim toga, postojali su sukobljeni pristupi (posebno između podnositelja zahtjeva, s jedne strane, te tužene države i vlada umješača, s druge strane) što se tiče dupliciranja postupka, osobito u kojoj mjeri paralelni ili dvojni postupci trebaju biti dopušteni na temelju članka 4. Protokola br. 7.

(b) Relevantni kriteriji za određivanje je li prvi postupak imao „kaznenopravni karakter”: Različiti pristupi u sudskoj praksi

105. U predmetu *Zolotukhin* (naprijed citiran), kako bi utvrdio može li se dotični postupak smatrati „kaznenim” u kontekstu članka 4. Protokola br. 7., Sud je primijenio tri kriterija iz predmeta *Engel* koja su prethodno utvrđena za potrebe članka 6. Konvencije. (1) „pravno razvrstavanje djela na temelju nacionalnog prava”, (2) „sama narav djela” i (3) stupanj težine kazne koja bi mogla biti izrečena dotičnoj osobi – drugi i treći kriterij su alternativni, a ne nužno kumulativni, dok kumulativni pristup nije bio isključen. Presuda *Zolotukhin* nije, iako je to mogla učiniti, odražavala obrazloženje na liniji prethodnih predmeta (vidi, na primjer, naprijed citirani predmet *Storbråten*), koji su uključivali netaksativni („poput”) i širi niz faktora, bez navođenja njihove težine te jesu li alternativni ili kumulativni. Vlade Francuske i Norveške sada pozivaju Sud da iskoristiti mogućnost koju nudi ova presuda kako bi potvrdio da se treba primjenjivati potonji, širi test (vidi odlomke 66.-68. i 90.-91.).

106. Postoji niz argumenata koji idu u smjeru takvog pristupa u tumačenju, posebice da je članak 4. Protokola br. 7. prema njegovim autorima navodno bio namijenjen za kazneni postupak u strogom smislu i da - za razliku od članka 6., ali poput članka 7. - predstavlja pravo koje nije moguće derogirati na temelju članka 15. Dok je članak 6. ograničen na jamstva poštenog suđenja u kaznenom postupku, zabrana dvostrukog suđenja iz članka 4. Protokola br. 7. ima određene implikacije - potencijalno široke - na način primjene domaćeg zakona o kaznenim i upravnim sankcijama u širokom spektru aktivnosti. Potonji članak uključuje detaljniju procjenu materijalnog kaznenog prava, u smislu postojanja potrebe za utvrđenjem jesu li se dotična djela odnosila na isto ponašanje (*idem*). Te razlike, nedostatak konsenzusa među domaćim sustavima država ugovornica i različita spremnost država da budu vezane Protokolom, te široka sloboda procjene koju države uživaju pri odlučivanju o svojim kaznenim sustavima i politikama općenito (vidi naprijed citirani predmet

Nykänen, odlomak 48.; i, *mutatis mutandis*, predmet *Achour protiv Francuske* [VV], br. 67335/01, odlomak 44., ESLJP 2006-IV) svakako opravdavaju širi raspon kriterija primjenjivosti, koji su vezani uz komponentu nacionalnog zakona, kakvi se primjenjuju na članak 7. i kakvi su se ranije primjenjivali (prije predmeta *Zolotukhin*) na članak 4. Protokola br. 7., dakle imaju uže područje primjene nego što je to slučaj na temelju članka 6.

107. Međutim, iako je točno, kao što je istaknuto, da presuda *Zolotukhin* nije bila izričita po tom pitanju, mora se pretpostaviti da je Sud u toj presudi namjerno odlučio odabrati kriterije iz predmeta *Engel* kao model testa za utvrđivanje je li dotični postupak bio „kazneni” za potrebe članka 4. Protokola br. 7. U očima Suda, ne čini se opravdanim odstupiti od te analize u ovom predmetu, jer doista postoje snažni razlozi koji govore u prilog takvom izboru. Načelo *ne bis in idem* uglavnom se odnosi na postupak, što je predmet članka 6., dok je sadržaj kaznenog zakona manje značajan nego za članak 7. Sud smatra da je za dosljednost tumačenja Konvencije u cjelini prikladnije da primjenu načela uređuju isti precizni kriteriji kao u predmetu *Engel*. S obzirom na to, kao što je već prethodno potvrđeno, čim se utvrdi da je načelo *ne bis in idem* primjenjivo, postoji evidentna potreba za primjerenim pristupom u odnosu na način na koji se načelo primjenjuje na postupke koji kombiniraju upravne i kaznene sankcije.

(c) Sudska praksa Konvencije o dvostrukim postupcima

(i) Što je dodano predmetom *Zolotukhin*

108. Predmet *Zolotukhin* odnosio se na dva postupka, pri čemu su se oba odnosila na nepropisno ponašanje prema javnom službeniku, u kojima je ishod upravnog postupka postao pravomoćan čak i prije no što je pokrenut kazneni postupak (vidi naprijed citirani predmet *Zolotukhin*, odlomci 18.-20. i 109.). Najznačajniji doprinos presude *Zolotukhin* je zaključak da utvrđivanje jesu li predmetna djela ista (*idem*) treba ovisiti o procjeni temeljenoj na činjenicama (*ibid.*, odlomak 84.), a ne, na primjer, o formalnoj procjeni koja se sastoji od uspoređivanja „bitnih elemenata” djela. Zabrana se odnosi na gonjenje ili suđenje za drugo „djelo” u mjeri u kojoj potonje proizlazi iz istovjetnih činjenica ili činjenica koje su u biti iste (*ibid.*, odlomak 82.).

109. Nadalje, podsjećajući da je cilj članka 4. Protokola br. 7. zabraniti ponavljanje kaznenih postupaka koji su dovršeni „pravomoćnom” odlukom („*res judicata*”), u presudi *Zolotukhin* navedeno je da su odluke protiv kojih je dozvoljena redovna žalba isključene iz opsega jamstva sadržanog u Protokolu br. 7. sve dok nije istekao rok za ulaganje takve žalbe.

110. Sud je također odlučno potvrdio da članak 4. Protokola br. 7. nije ograničen na pravo da se ne bude dva puta kažnjen, već se proteže i na pravo da se ne bude dva puta gonjen ili suđen. Da to nije bio slučaj, ne bi

bilo potrebno upotrijebiti riječ „suđen” prije riječi „kažnjen”, jer bi to bilo puko dupliciranje. Sud je stoga ponovio da se članak 4. Protokola br. 7. primjenjuje čak i ako je pojedinac bio samo gonjen u postupku koji nije rezultiralo osudom. Članak 4. Protokola br. 7. sadrži tri različita jamstva i propisuje da se nikome (i) ne može suditi (ii) osuditi ili (iii) kazniti ga za isto kazneno djelo (ibid., odlomak 110.).

111. Valja napomenuti, međutim, da je presuda *Zolotukhin* pružila malo smjernica za situacije u kojima postupak nije u stvarnosti bio dupliciran, nego je bio kombiniran na integrirani način kako bi tvorio koherentnu – povezanu cjelinu.

(ii) Sudska praksa o dvostrukim postupcima prije i nakon predmeta Zolotukhin

112. Nakon presude *Zolotukhin*, a tako je bilo već i ranije, Sud je prihvatio da je izricanje različitih sankcija od strane različitih tijela koje se odnose na isto ponašanje u određenoj mjeri dopušteno na temelju članka 4. Protokola br. 7., bez obzira na postojanje pravomoćne odluke. Može se smatrati da se ovaj zaključak temelji na pretpostavci da se kombinacija sankcija u tim predmetima trebala razmotriti kao cjelina, pri čemu je bilo neprirodno gledati na to kao na dupliciranje postupka koje je dovelo do toga da je podnositelju zahtjeva „ponovno suđeno ili je kažnjen ... za kazneno djelo za koje je već pravomoćno ... osuđen”, čime se krši članak 4. Protokola br. 7. To se pitanje pojavilo u četiri vrste situacija.

113. U osnovi ove interpretativne analize članka 4. leži *prva* skupina predmeta, koja datira od naprijed citiranog predmeta *R.T. protiv Švicarske*. Predmet *R.T.* ticao se podnositelja zahtjeva kojemu je Ured za cestovni promet oduzeo vozačku dozvolu (na četiri mjeseca) u svibnju 1993. godine zbog vožnje u pijanom stanju. Ta je mjera u konačnici potvrđena presudama Komisije za razmatranje upravnih žalbi i Saveznog suda (prosinac 1995.). U međuvremenu, u lipnju 1993. godine područni ured u Gossau izdao je kazneni nalog podnositelju zahtjeva, kojim mu je izrečena uvjetna kazna zatvora i novčana kazna u visini od 1.100 švicarskih franaka (CHF). Protiv tog kaznenog naloga nije podnesena žalba, te je postao pravomoćan.

Sud je utvrdio da su švicarska tijela samo utvrdila tri različite, kumulativne sankcije predviđene zakonom za takvo djelo, odnosno kaznu zatvora, novčanu kaznu i oduzimanje vozačke dozvole. Te su sankcije u isto vrijeme izrekla dva različita tijela, odnosno kazneno i upravno tijelo. Stoga se ne može reći da je kazneni postupak ponavljan u suprotnosti s člankom 4. Protokola br. 7., u smislu sudske prakse Suda.

Isto tako, iako se naprijed citirani predmet *Nilsson protiv Švedske* također odnosio na kažnjavanje (50 sati rada za opće dobro) i oduzimanje vozačke dozvole (na 18 mjeseci) zbog prometnog prekršaja, zahtjev je odbačen na temelju bolje razrađenog obrazloženja, kojim je po prvi put uveden test „dovoljno uske povezanosti ..., u naravi i vremenu”.

Sud je utvrdio da je oduzimanje vozačke dozvole bilo izravna i predvidiva posljedica ranije osude podnositelja zahtjeva za ista teška djela vožnje u pijanom stanju i nezakonite vožnje, te da je oduzimanje dozvole na temelju kaznene osude predstavljalo „kaznenopravnu” stvar za potrebe članka 4. Protokola br. 7. Nadalje, ozbiljnost mjere - oduzimanje vozačke dozvole podnositelju zahtjeva na 18 mjeseci - bila je sama po sebi toliko značajna, bez obzira na kontekst njegove prethodne kaznene osude, da se uobičajeno mogla smatrati kaznenom sankcijom. Iako su dva različita tijela izrekla različite sankcije u različitim postupcima, unatoč tome postojala je dovoljno bliska veza između njih, u naravi i vremenu, da bi se moglo smatrati da je oduzimanje dozvole dio sankcija na temelju švedskog prava zbog teških kaznenih djela vožnje u pijanom stanju i nezakonite vožnje. Oduzimanje dozvole nije značilo da je podnositelju zahtjeva „ponovno suđeno niti da je kažnjen ... za kazneno djelo za koje je već pravomoćno ... osuđen”, čime se krši članak 4. stavak 1. Protokola br. 7.

Isto tako, u naprijed citiranom predmetu *Boman*, Sud se uvjerio da je postojala dovoljna materijalna i vremenska povezanost između, s jedne strane, kaznenog postupka u kojemu je podnositelj zahtjeva bio osuđen (na 75 dnevnih novčanih kazni, u iznosu od 450 EUR) i zabranjena mu je vožnja (na 4 mjeseca i 3 tjedna) i, s druge strane, naknadnog upravnog postupka, koji je doveo do produljenja zabrane vožnje (na 1 mjesec).

114. U *drugoj* skupini predmeta, Sud je ponovno potvrdio da paralelni postupci nisu isključeni u pogledu nametanja poreznih kazni u upravnom postupku te gonjenja, suđenja i kažnjavanja za poreznu prijevaru u kaznenom postupku, ali je zaključio da test „dovoljno uske povezanosti ..., u naravi i vremenu” nije bio ispunjen u posebnim okolnostima slučaja. Ti su se predmeti odnosili na Finsku (posebno naprijed citirani predmet *Glantz*, odlomak 57. i naprijed citirani predmet *Nykänen*, odlomak 47.) i Švedsku (predmet *Lucky Dev protiv Švedske*, br. 7356/10, odlomak 58., 27. studenoga 2014.). U predmetu *Nykänen*, u kojem je naveden pristup koji je primijenjen i u drugim predmetima protiv Finske i Švedske, Sud je činjenično utvrdio da su, prema finskom sustavu, kaznene i upravne sankcije izrekla različita tijela bez da su postupci bili na bilo koji način povezani: oba postupka slijedila su zasebna tijekom i pravomoćno su dovršena neovisno jedan o drugome. Štoviše, drugi sud ili tijelo nije uzelo u obzir niti jednu od sankcija u određivanju težine kazne, niti je postojala bilo koja druga interakcija između mjerodavnih tijela. Što je još važnije, prema finskom sustavu porezne kazne su određene nakon ispitivanja ponašanja podnositelja zahtjeva i njegove obveze prema relevantnim poreznim zakonima, neovisno o ocjenama u kaznenom postupku. Zaključno, Sud je presudio da je došlo do povrede članka 4. Protokola br. 7. uz Konvenciju budući da je podnositelj zahtjeva bio osuđen dva puta za istu stvar u dva odvojena postupka.

Identično (ili gotovo identično) rasuđivanje i zaključci mogu se pronaći u odnosu na slične činjenice u predmetu *Rinas protiv Finske*, br. 17039/13, 27. siječnja 2015., i *Österlund protiv Finske*, br. 53197/13, 10. veljače 2015.

Treba napomenuti da, iako su se u nekima od tih presuda (*Nykänen, Glantz, Lucky Dev, Rinas, Österlund*) dva postupka odvijala uglavnom istodobno, sama vremenska povezanost očito se smatrala nedovoljnom da isključi primjenu zabrane *ne bis in idem*. Ne bi bilo nerazumno zaključiti iz tih presuda u predmetima protiv Finske i Švedske da je, s obzirom da su se dva postupka odvijala uglavnom istodobno, u posebnim okolnostima nepostojanje značajne veze bilo ono što je dovelo do povrede članka 4. Protokola br. 7.

115. U *trećoj* skupini predmeta, u kojoj se postupak vodio paralelno određeno vremensko razdoblje, Sud je utvrdio povredu, ali bez pozivanja na test „dovoljno uske povezanosti ... u naravi i vremenu” iz predmeta *Nilsson*.

U predmetu *Tomasović* (naprijed citiran, odlomci 5.-10. i 30.-32.), podnositeljica zahtjeva gonjena je i osuđena dva puta za isto djelo posjedovanja droge, najprije za „prekršaj” (koji se smatra „kaznenim” prema drugom i trećem kriteriju iz predmeta *Engel* (ibid. odlomci 22.-25.)), a zatim za „kazneno djelo”. Budući da drugi postupak nije bio prekinut kada je prvi okončan, Sud je utvrdio da je očito došlo do dupliciranja kaznenog postupka čime je povrijeđen članak 4. Protokola br. 7. (vidi, slično tome, naprijed citirani predmet *Muslija*, odlomci 28.-32. i 37., u odnosu na nanošenje teške tjelesne ozljede).

Slično tome, u predmetu *Grande Stevens i drugi protiv Italije* (br. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 i 18698/10, 4. ožujka 2014.), Sud je utvrdio da je postojao dvostruki postupak za isto prijevarno ponašanje - odnosno tržišnu manipulaciju širenjem lažnih informacija: jedan upravni postupak (od 9. veljače 2007. do 23. lipnja 2009.) koji se smatrao „kaznenim” prema kriterijima iz predmeta *Engel*, vođen pred Državnom komisijom za trgovačka društva i burzu (*Commissione Nazionale per le Società e la Borsa – „CONSOB”*), nakon čega je podnijeta žalba Prizivnom sudu i Kasacijskom sudu, a taj postupak je završio određivanjem novčane kazne u iznosu od 3.000.000 EUR (uz zabranu poslovanja); drugi je bio kazneni postupak (od 7. studenoga 2008. do 28. veljače 2013. i nakon toga, još uvijek u tijeku u trenutku donošenja presude) vođen pred Okružnim sudom, Kasacijskim sudom i Žalbenim sudom. Utvrđenje da se novi postupak odnosio na drugo „djelo” proizišlo iz čina koji su identični onima koji su bili predmet prve pravomoćne osude bilo je dovoljno za zaključak Suda da je došlo do povrede članka 4. Protokola br. 7.

116. *Četvrto*, daljnji i drugačiji prikaz nepostojanja značajne veze bez posebnog osvrta na prethodno navedeni test iz predmeta *Nilsson* iznesen je u predmetu *Kapetanios i drugi* (naprijed citiran), a potvrđen u predmetu *Sismanidis i Sitaridis protiv Grčke*, br. 66602/09 i 71879/12, 9. lipnja 2016. U tim su predmetima podnositelji zahtjeva najprije oslobođeni za kaznena

carinska djela u kaznenom postupku. Nakon toga, bez obzira na njihove oslobađajuće presude, upravni sudovi su podnositeljima zahtjeva nametnuli teške upravne sankcije zbog istog ponašanja. Nakon što se uvjerio da je potonji postupak bio „kazneni” za potrebe zabrane iz članka 4. Protokola br. 7., Sud je zaključio da je došlo do povrede ove odredbe (*ibid*, odlomak 73., odnosno 47.).

(d) Zaključci koji se mogu izvesti iz postojeće sudske prakse

117. Iako je osobita dužnost država ugovornica osigurati zaštitu specifičnih interesa pojedinca zajamčenih člankom 4. Protokola br. 7., postoji također, kako je već navedeno u prethodnom odlomku 106., potreba da se nacionalnim tijelima ostavi izbor sredstava za postizanje tog cilja. U ovom kontekstu ne treba zanemariti da pravo da se ne bude dva puta suđen ili kažnjen u istoj stvari nije bilo uključeno u Konvenciju donesenu 1950. godine, već je dodano u sedmom protokolu (donesenom 1984. godine), koji je stupio na snagu 1988. godine, gotovo 40 godina kasnije. Četiri države (Njemačka, Nizozemska, Turska i Velika Britanija) nisu ratificirale Protokol; a jedna od njih (Njemačka), kao i četiri države koje su ga ratificirale (Austrija, Francuska, Italija i Portugal) izrazile su rezerve ili interpretativne izjave o tome da se pojam „kazneni” trebao primjenjivati u tim državama na način na koji se shvaća u njihovim nacionalnim sustavima. (Trebalo napomenuti da su se rezerve koje su izrazile Austrija i Italija smatrale nevažećim jer nisu dostavile kratak prikaz zakona na koji se odnose, kako to zahtijeva članak 57. stavak 2. Konvencije (vidi predmet *Gradinger protiv Austrije*, 23. listopada 1995., odlomak 51., Serija A br. 328-C; i naprijed citirani predmet *Grande Stevens*, odlomci 204.-211.), za razliku od rezerve koju je izrazila Francuska (vidi predmet *Göktan protiv Francuske*, br. 33402/96, odlomak 51., ESLJP 2002-V).

118. Sud je nadalje uzeo u obzir očitovanje nezavisnog odvjetnika pred Sudom Europske unije u predmetu *Fransson* (vidi prethodni odlomak 51.), odnosno da je izricanje sankcija kako na temelju upravnog prava, tako i na temelju kaznenog prava za isto djelo raširena praksa u državama članicama, osobito u područjima poput oporezivanja, politike zaštite okoliša i javne sigurnosti. Nezavisni odvjetnik također je istaknuo da se način na koji se kazne akumuliraju znatno razlikuje među pravnim sustavima i pokazuje posebne značajke koje su specifične za svaku državu članicu; u većini slučajeva, te su posebne značajke usvojene s ciljem ublažavanja učinaka dvostrukog kažnjavanja od strane javnih tijela.

119. Osim toga, čak šest ugovornih stranaka Protokola br. 7. umiješalo se u ovaj postupak, uglavnom izražavajući stajališta i zabrinutost glede pitanja tumačenja koja uglavnom odgovaraju onima koje je iznijela tužena vlada.

120. U tim okolnostima, na samom početku treba naglasiti, kako je potvrđeno u dobro utvrđenoj sudskoj praksi, da su države ugovornice one

koje u prvom redu biraju kako organizirati svoj pravni sustav, uključujući svoje kaznene postupke (vidi, na primjer, predmet *Taxquet protiv Belgije* [VV], br. 926/05, odlomak 83., ESLJP 2010). Konvencija, na primjer, ne zabranjuje razdvajanje postupka izricanja kazne u određenom predmetu na različite faze ili dijelove, tako da se mogu izreći različite kazne, sukcesivno ili paralelno, za djelo koja se mora karakterizirati kao „kazneno” u autonomnom smislu tog pojma na temelju Konvencije (vidi, na primjer, predmet *Phillips protiv Ujedinjenog Kraljevstva*, br. 41087/98, odlomak 34., ESLJP 2001-VII, u vezi s pritužbama iz člankom 6. glede postupaka oduzimanja imovine pokrenutih protiv pojedinca u odnosu na prihod stečen kaznenim djelom koje je vezano za drogu nakon osude i kažnjavanja pojedinca za te prekršaje).

121. Prema mišljenju Suda, države bi trebale biti u mogućnosti legitimno izabrati komplementarne pravne odgovore na društveno neprihvatljivo ponašanje (kao što je nepoštivanja cestovnih propisa ili neplaćanje/utaja poreza) putem različitih postupaka koji čine povezanu cjelinu, kako bi se riješili različiti aspekti određenog društvenog problema, pod uvjetom da ukupnost tih pravnih odgovora ne predstavlja prekomjeran teret za pojedinca na kojeg se odnose.

122. U predmetima u kojima se postavlja pitanje na temelju članka 4. Protokola broj 7., Sud je zadužen za utvrđivanje podrazumijeva li specifična nacionalna mjera koja je predmet prigovora, u biti ili u praksi, dvostruko suđenje na štetu pojedinca ili je, suprotno tome, ona posljedica integriranog sustava koji omogućava suzbijanje različitih aspekata nedjela na predvidljiv i razmjern način koji tvori koherentnu-povezanu cjelinu, kako dotični pojedinac ne bi time bio izložen nepravdi.

123. Posljedica članka 4. Protokola broj 7. ne može biti zabrana državama ugovornicama da organiziraju svoje pravne sustave kako bi osigurale određivanje standardne upravne sankcije na nezakonito neplaćanje poreza (iako se sankcija kvalificira kao „kaznena” za potrebe jamstava poštenog suđenja iz Konvencije) čak i u onim ozbiljnijim slučajevima u kojima može biti prikladno goniti počinitelja i za dodatni element prisutan u neplaćanju, poput prijevarnog ponašanja, o kojem se ne odlučuje u „upravnom” postupku naplate poreza. Cilj članka 4. Protokola br. 7. je spriječiti da osoba bude nepravedno gonjena ili kažnjena dvaput za isto protupravno postupanje. Međutim, člankom se ne zabranjuju pravni sustavi koji zauzimaju „integriran” pristup društveno štetnim ponašanjima koja su u pitanju, a posebice pristup koji uključuje usporedne faze pravnog odgovora na nedjela, od strane različitih tijela i u različite svrhe.

124. Sud je mišljenja da prethodno navedena sudska praksa o paralelnim ili dvostrukim postupcima, koja je započela u predmetima *R.T. protiv Švicarske* i *Nilsson protiv Švedske* i nastavila se u predmetu *Nykänen* i nizu daljnjih predmeta, daje korisne smjernice za uspostavu pravedne ravnoteže između zaštite interesa pojedinca koji je zaštićen načelom *ne bis in idem* s

jedne se strane, i interesa javnosti da uspostavi cjelovit regulatorni pristup u predmetnom području, s druge strane. U isto vrijeme, prije daljnjeg razrađivanja relevantnih kriterija za uspostavu potrebne ravnoteže, Sud smatra da je poželjno pojasniti zaključke koji se mogu izvesti iz postojeće sudske prakse.

125. U prvom redu, ono što proizlazi iz primjene testa „dovoljno uske povezanosti ... u naravi i vremenu” u novijim predmetima protiv Finske i Švedske jest to da se taj test neće ispuniti ako nedostaje jedan od ta dva elementa - suštinski ili vremenski (vidi prethodni odlomak 114.).

126. Drugo, u nekim je predmetima Sud prvo obavio ispitivanje je li, i ako je, kada je donesena „pravomoćna” odluka u jednom postupku (koja može onemogućiti nastavak drugog postupka), prije primjene testa „dovoljno uske povezanosti“ i davanja negativnog odgovora na pitanje vezano uz pojam „bis“ – to jest, utvrđivanja da nema ponavljanja (vidi naprijed citirani predmet *Boman*, odlomci 36.-38.). Međutim, prema mišljenju Suda, pitanje je li odluka „pravomoćna” ili ne, ne postavlja se ako nema stvarnog dupliciranja postupka, već samo kod kombinacije postupaka za koju se smatra da predstavlja integriranu cjelinu.

127. Treće, prethodno razmatranje trebalo bi biti od utjecaja na zabrinutost koju su izrazile neke od vlada koje sudjeluju u ovom postupku, naime, da ne bi trebalo uvjetovati da povezani postupci postanu „pravomoćni” u isto vrijeme. Kad bi to bilo tako, to bi zainteresiranoj osobi omogućilo da iskoristi načelo *ne bis in idem* kao sredstvo za manipulaciju i nekažnjavanje. Po tom pitanju, zaključak u odlomku 51. predmeta *Nykänen* (naprijed citiran) i u nizu presuda nakon toga da „oba postupka slijede svoj zaseban tijek i postaju pravomoćni neovisno jedan o drugome” treba smatrati činjeničnim utvrđenjem: u finskom sustavu koji je razmatran nije postojala dovoljna veza u naravi između upravnog postupka i kaznenog postupka, iako su vođeni više ili manje istodobno. Predmet *Nykänen* je primjer presude u kojoj primjena testa „dovoljne povezanosti u naravi i vremenu” na činjenice konkretnog predmeta vodi u jednom određenom smjeru.

128. Četvrto, iz razloga sličnih onima koji su prethodno navedeni, redosljed prema kojem se vodi postupak ne može biti odlučujući za određivanje jesu li dvojni ili višestruki postupci dopušteni na temelju članka 4. Protokola br. 7. (usporedi s predmetom *R.T. protiv Švicarske* - u kojem je oduzimanja dozvole izvršeno prije kaznenog postupka, i predmetom *Nilsson protiv Švedske* - u kojem je oduzimanje izvršeno naknadno).

129. Konačno, iz nekih naprijed citiranih predmeta (vidi predmete *Zolothukin*, *Tomasović*, i *Muslija* – opisane u prethodnim odlomcima 108. i 115.) proizlazi da ih, budući da su se odnosili na dupliciranje postupaka koji su vođeni bez da su svrhe i upotrijebljena sredstva bili komplementarni (vidi odlomak 130. u nastavku), Sud nije bio sklon ispitati kao paralelne ili dvojne postupke koji mogu biti kompatibilni s načelom *ne bis in idem*, kao

u predmetima *R.T. protiv Švicarske, Nilsson i Boman* (vidi prethodni odlomak 113.).

130. Na temelju prethodnog pregleda sudske prakse Suda očito je da je, u odnosu na pitanja koja su predmet represije i prema kaznenom i prema upravnom pravu, najsigurniji način za osiguranje poštivanja članka 4. Protokola br. 7. propisivanje, u nekoj odgovarajućoj fazi, spajanja u jedinstveni postupak svih paralelnih postupaka kojima se reagiralo na sporno postupanje, kako bi u okviru jednog postupka mogli zadovoljiti različiti imperativi društva u pogledu reakcije na sporno djelo. Unatoč tome, a kako je naprijed objašnjeno (vidi osobito odlomke 111. i 117.-120.), članak 4. Protokola br. 7. ne isključuje vođenje dvaju postupaka, čak i do njihova završetka, ako su ispunjeni određeni uvjeti. Točnije, da bi se Sud uvjerio kako nema dupliciranja suđenja ili kažnjavanja (*bis*) kako je propisano člankom 4. Protokola br. 7., tužena država mora uvjerljivo pokazati da su dotična dva postupka „dovoljno međusobno povezana u naravi i u vremenu”. Drugim riječima, mora pokazati da su postupci bili kombinirani na cjelovit način, tako da tvore koherentnu-povezanu cjelinu. To ukazuje ne samo na činjenicu da svrhe koje se nastoje ostvariti i načini na koje se one postižu trebaju biti u naravi komplementarne i povezane u vremenu, nego i da moguće posljedice takve organizacije pravnog postupanja prema spornom ponašanju trebaju biti razmjerne i predvidljive osobama koje su njima pogođene.

131. Što se tiče uvjeta koje je potrebno ispuniti kako bi se dvostruki kazneni i upravni postupci smatrali dovoljno povezani u naravi i vremenu i time sukladni kriteriju *bis* iz članka 4. Protokola br. 7., relevantna razmatranja koja proizlaze iz sudske prakse Suda, kako je već prije izneseno, mogu se sažeti kako slijedi.

132. Materijalni čimbenici za određivanje postoji li dovoljno bliska veza u naravi uključuju:

- jesu li se različitim postupcima nastojale ostvariti komplementarne svrhe te time obuhvatiti, ne samo *in abstracto*, već i *in concreto*, različiti aspekti spornog društveno nedozvoljenog ponašanja;

- je li dualitet dotičnih postupaka predvidljiva posljedica, kako u pravu, tako i u praksi, istog osporavanog ponašanja (*idem*);

- jesu li mjerodavni postupci vođeni na način kako bi se što više izbjeglo dupliciranje u prikupljanju i ocjeni dokaza, ponajprije primjerenom suradnjom između različitih nadležnih tijela kako bi se činjenice utvrđene u jednom postupku koristile i u drugom postupku;

- i, iznad svega, je li kazna izrečena u postupku koji je prvi postao pravomoćno okončan uzeta u obzir u postupku koji je kasnije pravomoćno okončan, čime se sprječava da dotični pojedinac ne bi u konačnici snosio prekomjeran teret, s tim da će potonji rizik postojati u najmanjoj mjeri ukoliko postoji mehanizam kojim se osigurava da ukupan iznos svih sankcija bude razmjeran.

133. U tom je pogledu također poučno uzeti u obzir način primjene članka 6. Konvencije u vrsti predmeta koji se sada razmatra (vidi naprijed citirani predmet *Jussila*, odlomak 43.):

„[S]amo po sebi je jasno da postoje kazneni predmeti koji ne nose nikakav značajan stupanj stige. Jasno je da postoje „optužbe za kazneno djelo” različitih težina. Štoviše, autonomno tumačenje pojma „optužba za kazneno djelo” koje su usvojile institucije Konvencije primjenom kriterija iz predmeta *Engel* uzrokovalo je postupno proširenje kaznene komponente na predmete koji ne spadaju isključivo u tradicionalne kategorije kaznenog prava, na primjer, administrativne kazne ..., zatvorske disciplinske postupke ..., carinsko pravo ..., pravo tržišnog natjecanja ..., i kazne koje je izrekao sud nadležan za financijska pitanja ... Dodatne porezne naknade razlikuju se od stroge jezgre kaznenog prava; slijedom toga, jamstva koja proizlaze iz kaznene komponente neće se uvijek tako strogo primjenjivati ...”.

Navedeno obrazloženje odražava važne okolnosti pri odlučivanju je li se članak 4. Protokola br. 7. poštovao u predmetima koji se odnose na dvojne upravne i kaznene postupke. Nadalje, kako je Sud u mnogo navrata presudio, Konvencija se mora čitati kao cjelina i tumačiti na način da promiče unutarnju dosljednost i usklađenost između različitih odredbi (vidi predmet *Klass i drugi protiv Njemačke*, 6. rujna 1978., odlomak 68., Serija A br. 28; te predmete *Maaouia protiv Francuske* [VV], br. 39652/98, odlomak 36., ESLJP 2000-X; *Kudła protiv Poljske* [VV], br. 30210/96, odlomak 152., ESLJP 2000-XI; i *Stec i drugi protiv Ujedinjenog Kraljevstva* (odl.) [VV], br. 65731/01 i 65900/01, odlomak 48., ESLJP 2005-X).

Mjera u kojoj upravni postupak ima odlike redovnog kaznenog postupka važan je čimbenik. Vjerojatnije je da će kombinirani postupak zadovoljiti kriterije komplementarnosti i usklađenosti ako su sankcije koje se moraju izreći u postupku, i koje nisu službeno klasificirane kao „kaznene”, specifične za predmetno ponašanje i time se razlikuju od „stroge jezgre kaznenog prava” (prema riječima naprijed citiranog predmeta *Jussila*). Dodatni čimbenik, onaj da taj postupak nema nikakav značajan stupanj stigmatizacije, čini manje vjerojatnom mogućnost da će kombinacija postupaka nametnuti nerazmjern teret optuženoj osobi. Obrnuto, činjenica da upravni postupak ima stigmatizirajuće značajke koje uvelike slične značajkama kaznenog postupka, povećava rizik da će se društvene svrhe koje se žele postići sankcioniranjem ponašanja u različitim postupcima duplicirati (*bis*), a ne međusobno nadopunjavati. Ishod predmeta spomenutih u prethodnom odlomku 129. može se uzeti kao primjer ostvarenja tog rizika.

134. Osim toga, kao što je prethodno naznačeno, iako je povezanost u naravi dovoljno jaka, i zahtjev povezanosti u vremenu ipak i dalje ostaje i mora biti ispunjen. Međutim, to ne znači da se dva postupka moraju voditi istodobno od početka do kraja. Države članice trebaju imati otvorenu mogućnost da odaberu voditi postupke postupno u slučajevima kada je to motivirano interesima učinkovitosti i kvalitetnog rada sudbene vlasti, kada

oni imaju različitu društvenu svrhu, te kada podnositelj zahtjeva zbog toga ne trpi nerazmjernu štetu. Međutim, kako je prethodno navedeno, vremenska veza mora uvijek biti prisutna. Stoga vremenska veza mora biti dovoljno bliska da bi se pojedinac zaštitio od neizvjesnosti, odgoda i prekomjernog odugovlačenja postupka (vidi, kao primjer takvog nedostatka, naprijed citirani predmet *Kapetanos i drugi*, odlomak 67.), čak i kada mjerodavni nacionalni sustav predviđa „integriranu” shemu kojom se odvajaju upravne i kaznene komponente. Što je slabija vremenska veza, to država snosi veći teret da objasni i opravda takve odgode koje se mogu pripisati njezinom postupanju u postupcima.

(e) Je li se u ovom predmetu poštovao članak 4. Protokola br. 7.

(i) Prvi podnositelj zahtjeva

135. U predmetu prvog podnositelja zahtjeva, Porezna uprava mu je 24. studenoga 2008. godine nametnula poreznu kaznu u visini od 30 %, na temelju članka 10. stavka 2. točke 1. i članka 10. stavka 4. točke 1. Zakona o razrezu poreza, zbog toga što u svojoj poreznoj prijavi za 2002. godinu nije prijavio iznos od 3.259.342 NOK zarade ostvarene u inozemstvu (vidi prethodni odlomak 16.). Budući da nije podnio žalbu protiv te odluke, ona je postala pravomoćna najranije po isteku roka za podnošenje žalbe u trajanju od tri tjedna (vidi odlomak 143. u nastavku). On je također bio podvrgnut kaznenom postupku u vezi s istim propustom u svojoj poreznoj prijavi za 2002. godinu: 14. listopada 2008. bio je optužen, a 2. ožujka 2009. godine ga je Okružni sud osudio za tešku poreznu prijevaru i izrekao mu kaznu zatvora u trajanju od godinu dana zbog toga što je povrijedio članak 12. stavak 1. točku (1)(a), vidi članak 12. stavak 2., Zakona o razrezu poreza zbog prethodno navedenog neprijavlivanja (vidi prethodne odlomke 15. i 17.). Visoki je sud odbio njegovu žalbu (vidi prethodni odlomak 19.), kao i Vrhovni sud dana 27. studenoga 2010. godine (vidi prethodne odlomke 20. do 30.).

(α) Je li određivanje poreznih kazni imalo kaznenopravni karakter

136. U skladu sa svojim zaključkom iz prethodnog odlomka 107., Sud će ispitati može li se postupak koji se odnosi na određivanje porezne kazne u visini od 30 % smatrati „kaznenim” u smislu članka 4. Protokola broj 7., na temelju kriterija iz predmeta *Engel*.

137. U tom pogledu Sud primjećuje kako je Vrhovni sud pridao pažnju postupnom razvoju prava Konvencije u ovoj domeni i nastojao integrirati razvoj sudske prakse Suda u vlastite presude o nacionalnom poreznom zakonodavstvu (vidi prethodne odlomke 44.-47.). Stoga je Vrhovni sud 2002. godine prvi put izjavio da je obveza plaćanja porezne kazne u visini od 30 % predstavljala „optužbu za kazneno djelo” u smislu članka 6. Konvencije. Vrhovni sud također je smatrao, protivno ranijim presudama,

da je porezna kazna u visini od 60 % bila kaznena stvar u smislu članka 4. Protokola br. 7. te je potom 2004. i 2006. godine zaključio da se isto primjenjivalo na poreznu kaznu u visini od 30 %.

138. U usporedivim predmetima koji se tiču Švedske (koji uključuju porezne kazne u visini od 40 % i 20 %), Sud je presudio da je predmetni postupak bio „kazneni”, ne samo za potrebe članka 6. Konvencije (vidi predmete *Janosevic protiv Švedske*, br. 34619/97, odlomci 68.-71., ESLJP 2002-VII; i *Västberga Taxi Aktiebolag i Vulic protiv Švedske*, br. 36985/97, odlomci 79.-82., 23. srpnja 2002.), već i za potrebe članka 4. Protokola br. 7. (vidi predmet *Manasson protiv Švedske* (odl.), br. 41265/98, 8. travnja 2003.; naprijed citirani predmet *Rosenquist*; predmete *Synnelius i Edsbergs Taxi AB protiv Švedske* (odl.), br. 44298/02, 17. lipnja 2008.; *Carlberg protiv Švedske* (odl.), br. 9631/04, 27. siječnja 2009.; i naprijed citirani predmet *Lucky Dev*, odlomci 6. i 51.).

139. S obzirom na takvu pozadinu, Sud ne vidi nikakav razlog da dovede u pitanje utvrđenje Vrhovnog suda (vidi prethodne odlomke 22.-25.) o tome da se postupak u kojem je uobičajena porezna kazna - na razini od 30 % - određena prvom podnositelju zahtjeva, odnosio na „kaznenu” stvar u autonomnom smislu članka 4. Protokola br. 7.

(β) Jesu li kaznena djela zbog kojih je prvi podnositelj zahtjeva bio gonjen bila ista kao i ona zbog kojih su mu određene porezne kazne (*idem*)

140. Kako je prethodno navedeno (u odlomku 128.), zaštita načela *ne bis in idem* ne ovisi o redosljedu prema kojem se vode dotični postupci; značajan je odnos između dvaju djela (vidi predmet *Franz Fischer protiv Austrije*, br. 37950/97, odlomak 29., 29. svibnja 2001.; te naprijed citirane predmete *Storbråten*; *Mjelde*; *Haarvig*; *Ruotsalainen*; i *Kapetanios i drugi*).

141. Primjenom usklađenog pristupa u predmetu *Zolotukhin* (naprijed citiran, odlomci 82.-84.) na činjenice ovog predmeta, Vrhovni sud je utvrdio da su činjenične okolnosti koje su tvorile osnovu za poreznu kaznu i kaznenu osudu - zbog toga što su se obje odnosile na uskratu određenih informacija o prihodu u poreznoj prijavi - bile dovoljno slične da bi ispunile prethodno navedeni zahtjev (vidi prethodni odlomak 21.). Ova točka nije bila sporna među strankama i, unatoč dodatnom činjeničnom elementu prijave prisutnom u kaznenom djelu, Sud ne vidi razloga da zaključi drukčije.

(γ) Je li donesena konačna odluka

142. Što se tiče pitanja je li u postupku koji se odnosi na poreznu kaznu donesena „pravomoćna” odluka koja bi mogla zabraniti kazneni postupak (vidi naprijed citirani predmet *Zolotukhin*, odlomci 107.-108.), Sud se poziva na prethodnu analizu. Nakon što se uvjerio, nakon ocjene izvršene u nastavku, da je postojala dovoljna veza u naravi i vremenu između poreznog postupka i kaznenog postupka da bi se moglo smatrati da tvore integrirani

pravni odgovor na ponašanje prvog podnositelja zahtjeva, Sud ne nalazi da je potrebno zadirati dublje u pitanje pravomoćnosti poreznog postupka koji se razmatra odvojeno. Prema njegovu mišljenju, okolnost da je prvi postupak postao „pravomoćan” prije drugog ne utječe na ocjenu odnosa između njih navedenu u nastavku (vidi prethodni odlomak 126.).

143. Prema tome, Sud ne vidi potrebu iznijeti ikakvo stajalište s obzirom na ispitivanje pitanja od strane Vrhovnog suda je li prva odluka od 24. studenoga 2008. godine postala pravomoćna nakon isteka roka od tri tjedna za podnošenje upravne žalbe ili nakon isteka roka od šest mjeseci za podnošenje tužbe sudu (vidi prethodni odlomak 27.).

(δ) Je li bilo dupliciranja postupaka (*bis*)

144. Nadležna državna tijela utvrdila su da je kažnjivo ponašanje prvog podnositelja zahtijevalo dva odgovora, upravnu sankciju iz poglavlja 10. o poreznim kaznama Zakona o razrezu poreza i kaznenu sankciju iz poglavlja 12. o kažnjavanju istoga Zakona (vidi prethodne odlomke 15., 16. i 41.-43.), pri čemu je svaki odgovor težio ostvarenju različite svrhe. Kako je Vrhovni sud objasnio u svojim presudama iz svibnja 2002. godine (vidi prethodni odlomak 46.), upravna sankcija dodatne porezne naknade služila je kao opće sredstvo odvratanja, kao reakcija na to što je porezni obveznik dostavio, možda nenamjerno, netočne ili nepotpune porezne prijave ili informacije, i kao naknada za znatne napore i troškove koje je porezna uprava uložila u ime zajednice prilikom kontrola i revizija da bi utvrdila takve neispravne prijave; smatrao je da te troškove trebaju u određenoj mjeri snositi oni koji su dostavili nepotpune ili netočne informacije. Razrez poreza je opsežna radnja koja uključuje milijune građana. Za Vrhovni sud, svrha uobičajenih poreznih kazni bila je u prvom redu poboljšati dužnost poreznog obveznika da učinkovito pruži potpune i točne informacije te osigurati temelje nacionalnog poreznog sustava, što je preduvjet za funkcioniranje države, a time i za funkcioniranje društva. Kaznena osuda iz poglavlja 12., s druge strane, kako je izrekao Vrhovni sud, nije samo služila kao sredstvo odvratanja, nego je imala u svrhu kažnjavanja u odnosu na isto protudruštveno propuštanje, uključujući dodatni element počinjenja, kažnjivu prijevaru.

145. Dakle, nakon porezne revizije provedene u 2005. godini, porezna tijela podnijela su kaznenu prijavu protiv prvog podnositelja zahtjeva, zajedno s drugima u jesen 2007. godine (vidi prethodni odlomak 13.). U prosincu 2007. ispitan je kao optuženik, te je proveo četiri dana u pritvoru (vidi prethodni odlomak 14.). S obzirom na, između ostalog, kaznenu istragu, porezna tijela su ga u kolovozu 2008. godine upozorila da će izmijeniti njegov razrez poreza, uključujući i za 2002. godinu, zbog toga što nije prijavio 3.259.341 NOK. To je upozorenje izdano na temelju porezne revizije koju su porezna tijela provela nad društvom Software Innovation AS, kaznene istrage koja je uslijedila i iskaza koji je dao u tom postupku

(vidi prethodni odlomak 16.). U listopadu 2008. godine *Økokrim* je podigao optužnicu protiv podnositelja zahtjeva zbog poreznih kaznenih djela. Porezna tijela su 24. studenog 2008. godine izmijenila njegov razrez poreza i naložila mu da plati poreznu kaznu o kojoj je riječ. Odluka je uzela u obzir, između ostalog, iskaze prvog i drugog podnositelja zahtjeva tijekom ispitivanja u kaznenoj istrazi. Malo više od dva mjeseca kasnije, 2. ožujka 2009. godine, Okružni sud ga je osudio za poreznu prijevaru zbog toga što nije prijavio navedeni iznos na svojoj poreznoj prijavi za 2002. godinu. Sud smatra da je posebno važno da je Okružni sud, pri izricanju kazne zatvora u trajanju od godinu dana, u skladu s općim načelima nacionalnog prava o izricanju kaznenih sankcija (vidi prethodni odlomak 50.), uzeo u obzir činjenicu da je prvi podnositelj zahtjeva već bio značajno sankcioniran određivanjem porezne kazne (vidi prethodni odlomak 17., usporedi s naprijed citiranim predmetom *Kapetanos i drugi*, odlomak 66., u kojem upravni sudovi koji nameću upravne sankcije nisu uzeli u obzir oslobađajuću presudu podnositelja zahtjeva u prethodnom kaznenom postupku koji se odnosi na isto ponašanje; te naprijed citirani predmet *Nykänen*, u kojem je utvrđeno da je postoji dovoljna veza u naravi između dva postupka).

146. U tim okolnostima, kao prvo, Sud nema razloga preispitivati razloge zbog kojih se norveški zakonodavac odlučio regulirati društveno nepoželjno ponašanje u pogledu neplaćanja poreza u integriranom dvojnem (upravnom/kaznenom) postupku ili razloge zbog kojih su nadležna norveška tijela odabrala, u slučaju prvog podnositelja zahtjeva, baviti se zasebno ozbiljnijim i društveno kažnjivim aspektom prijave u kaznenom postupku, a ne u redovnom upravnom postupku.

Drugo, vođenje dvostrukog postupka, uz mogućnost različitih kumuliranih kazni, bilo je predvidljivo za podnositelja zahtjeva koji je morao znati od samog početka da je kazneno gonjenje, kao i određivanje porezne kazne, bilo moguće, ili čak vjerojatno, prema činjeničnom stanju predmeta (vidi prethodne odlomke 13. i 16.).

Treće, čini se jasnim, kako je presudio Vrhovni sud, da su kazneni postupak i upravni postupak vođeni paralelno i da su bili međusobno povezani (vidi prethodni odlomak 29.). U drugom su se postupku koristile činjenice utvrđene u prvom postupku i, što se tiče razmjernosti cjelokupne prouzročene kazne, kazna izrečena u kaznenom postupku uzela je u obzir poreznu kaznu (vidi prethodni odlomak 17.).

147. Na temelju činjenica kojima raspolaže, Sud ne vidi nikakvu naznaku da je drugi podnositelj zahtjeva pretrpio bilo kakvu nerazmjernu štetu ili nepravdu zbog spornog integriranog pravnog odgovora na njegovo neprijavlivanje prihoda i neplaćanje poreza. Slijedom toga, uzimajući u obzir prethodno navedena razmatranja (osobito kako je sažeto u odlomcima 132.-134.), Sud je uvjeren da je, iako su različita tijela nametnula različite sankcije u različitim postupcima, ipak postojala dovoljno bliska povezanost

između njih, kako u naravi, tako i u vremenu, da se može smatrati kako čine dio integriranog sustava sankcija prema norveškom pravu za uskratu informacija o određenom prihodu u poreznoj prijavi, što je dovelo do manjka u razrezu poreza (vidi prethodni odlomak 21.).

(ii) *Drugi podnositelj zahtjeva*

148. U predmetu drugog podnositelja zahtjeva, oslanjajući se na isti pristup koji je slijedio Vrhovni sud u predmetu prvog podnositelja zahtjeva, Visoki sud utvrdio je kako je odluka poreznih tijela od 5. prosinca 2008. godine kojom mu se nalaže da plati poreznu kaznu u visini od 30 % predstavljala izricanje „kaznene” sankcije u smislu članka 4. Protokola br. 7.; drugo, kako je odluka postala „pravomoćna“ nakon isteka roka za podnošenje žalbe 26. prosinca 2008. godine; i, treće, kako su se odluka o poreznoj kazni i naknadna kaznena osuda odnosile na istu stvar (vidi prethodni odlomak 37.). Sud, kao i u predmetu prvog podnositelja zahtjeva, ne vidi razlog za donošenje drukčijeg zaključka o prvom i trećem pitanju, niti bilo kakvu potrebu da iznese stajalište o drugom pitanju.

149. Što se tiče daljnjeg pitanja je li došlo do dupliciranja postupka (*bis*) koje nije bilo u skladu s Protokolom, Sud primjećuje da su nadležna tijela, kao u slučaju prvog podnositelja zahtjeva (vidi prethodni odlomak 144.), presudila da su dvojni postupci bili opravdani u predmetu drugog podnositelja zahtjeva.

150. Što se tiče pojedinosti relevantnih postupaka, nakon svoje porezne revizije u 2005. godini porezna tijela također su podnijela kaznenu prijavu *Økokrimu* u jesen 2007. godine protiv drugog podnositelja zahtjeva (kao što su to učinili protiv prvog podnositelja zahtjeva i drugih) zbog toga što nije prijavio 4.561.881 NOK (otprilike 500.000 EUR) prihoda za poreznu godinu 2002. (vidi prethodni odlomak 31.). Pozivajući se posebice na poreznu reviziju, dokaze koje je sam predočio u relevantnoj kaznenoj istrazi i dokumente koje je *Økokrim* zaplijenio u istrazi 16. listopada 2008. godine, Porezna uprava ga je upozorila kako razmišlja o tome da izmijeni njegov razrez poreza zbog toga što nije prijavio navedeni prihod i nametne mu poreznu kaznu (vidi prethodni odlomak 32.). Javni tužitelj je 11. studenog 2008. godine podigao optužnicu protiv podnositelja zahtjeva zbog porezne prijave jer nije prijavio navedeni iznos, koji je predstavljao poreznu obvezu u visini od 1.302.526 NOK, te je zatražio od Gradskog suda da donese skraćenu presudu na temelju priznanja drugog podnositelja zahtjeva (vidi prethodni odlomak 33.). Kazneni postupak je došao do relativno napredne faze 5. prosinca 2008. godine kada je Porezna uprava izmijenila njegov razrez poreza na način da je dugovao navedeni iznos poreza i naložila mu da plati predmetnu poreznu kaznu (vidi prethodni odlomak 32.).

Prema tome, kao što se može vidjeti iz navedenog, još od podnošenja prijave poreznih tijela policiji u jesen 2007. godine pa do donošenja odluke o nametanju porezne kazne 5. prosinca 2008. godine, kazneni postupak i

porezni postupak vodili su se paralelno i bili su međusobno povezani. To stanje stvari bilo je slično stanju stvari koje je postojalo u predmetu prvog podnositelja zahtjeva.

151. Istina je, kako je naveo Visoki žalbeni sud, da razdoblje od devet mjeseci - od trenutka kada je odluka poreznih tijela od 5. prosinca 2008. postala pravomoćna do osude drugog podnositelja zahtjeva od 30. rujna 2009. godine od strane Gradskog suda - bilo je nešto dulje od razdoblja od dva i pol mjeseca u predmetu prvog podnositelja zahtjeva. Međutim, kako je objasnio i Visoki sud (vidi prethodni odlomak 39.), razlog tome bila je činjenica da je drugi podnositelj zahtjeva povukao svoje priznanje u veljači 2009. godine, tako da je morao biti ponovo optužen 29. svibnja 2009. godine, te se morala zakazati redovna kontradiktorna rasprava (vidi prethodne odlomke 34. i 35.). Ta okolnost, koja proizlazi iz promjene stava drugog podnositelja zahtjeva, ne može sama po sebi biti dovoljna da se porezni postupak i kazneni postupak vremenski raskinu. Posebice, dodatni protok vremena prije rasprave u kaznenom postupku ne može se smatrati nerazmjernim i nerazumnim, s obzirom na njegov uzrok. Uz to je značajna i činjenica da je Gradski sud, kao i u slučaju prvog podnositelja zahtjeva, doista uzeo u obzir poreznu kaznu pri određivanju kazne u kaznenom postupku (vidi prethodni odlomak 35.).

152. Stoga, također u slučaju drugog podnositelja zahtjeva, Sud nema razloga dovoditi u sumnju razloge zbog kojih su norveška tijela odlučila baviti se njegovim kažnjivim ponašanjem u integriranom dvojnog (upravnog/kaznenog) postupku. Mogućnost različitih kumulativnih kazni morala je biti predvidiva u danim okolnostima (vidi prethodne odlomke 13. i 32.). Kazneni postupak i upravni postupak vođeni su uvelike paralelno i bili su međusobno povezani (vidi prethodni odlomak 39.). Opet se u drugom postupku oslanjalo na činjenice utvrđene u prvom postupku i, što se tiče razmjernosti cjelokupne kazne, u izricanju kaznene sankcije u obzir je uzeta upravna kazna (vidi prethodne odlomke 33. i 35.).

153. Na temelju činjenica kojima Sud raspolaže, nema naznake da je drugi podnositelj zahtjeva pretrpio bilo kakvu nerazmjernu štetu ili nepravdu zbog spornog integriranog pravnog postupanja s obzirom na njegovu neprijavljivanje prihoda i neplaćanje poreza. Uzimajući u obzir prethodno navedena razmatranja (osobito kako je sažeto u odlomcima 132.-134.), Sud stoga smatra kako je postojala dovoljno bliska povezanost, kako u naravi, tako i u vremenu, između odluke o poreznim kaznama i naknadne kaznene osude da bi se smatralo kako čine dio integriranog sustava sankcija prema norveškom pravu za uskratu informacija na poreznoj prijavi što je dovelo do manjkavog razreza poreza.

(iii) Ukupni zaključak

154. S obzirom na takvu pozadinu, ne može se reći da je bilo kojem podnositelju zahtjeva „ponovno suđeno niti da je kažnjen ... za kazneno

djelo za koje je već pravomoćno ... osuđen” čime se krši članak 4. Protokola br. 7. Sukladno tome, Sud utvrđuje da u ovome predmetu nije došlo do povrede te odredbe u odnosu na oba podnositelja zahtjeva.

IZ TIH RAZLOGA, SUD

1. Jednoglasno *utvrđuje* da su zahtjevi dopušteni;
2. *Presuđuje* sa šesnaest glasova prema jednom da nije došlo do povrede članka 4. Protokola br. 7. uz Konvenciju u odnosu na oba podnositelja zahtjeva.

Sastavljeno na engleskom i francuskom jeziku i objavljeno na javnoj raspravi u Zgradi ljudskih prava u Strasbourgu 15. studenoga 2016. godine.

Lawrence Early
Pravni savjetnik

Guido Raimondi
Predsjednik

U skladu s člankom 45. stavkom 2. Konvencije i Pravilom 74. stavkom 2. Poslovnika Suda, ovoj se presudi dodaje izdvojeno mišljenje suca Pintoa de Albuquerquea.

G.R.
T.L.E.

© 2017 Ured zastupnika Republike Hrvatske pred Europskim sudom za ljudska prava