



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

ÖNNUR AÐALDEILD

MÁLID BJARNI ÁRMANNSSON gegn ÍSLANDI

(Kæra nr. 72098/14)

DÓMUR

STRASSBORG

16. apríl 2019

Dómur þessi er endanlegur en texti hans kann að sæta ritstjórnarbreytingum.

Í málinu Bjarni Ármannsson gegn Íslandi

kveður Mannréttindadómstóll Evrópu (önnur aðaldeild), sem situr í nefnd skipaðri:

Julia Laffranque, *forseta*,
Stéphanie Mourou-Vikström,
Arnfinn Bårdsen, *dómurum*,

og Hasan Bakırcı, *varadeildarritara*,

eftir að hafa fjallað um málið á lokuðum fundi hinn 19. mars 2019,
upp eftirfarandi dóm, sem var samþykktur þann dag er síðast greinir:

MÁLSMEDFERÐ

1. Mál þetta á upphaf sitt í kæru (nr. 72098/14), sem Bjarni Ármannsson („kærandi“), sem er íslenskur ríkisborgari, lagði fram gegn Íslandi með vísan til 34. gr. samningsins um verndun mannréttinda og mannfrelsis („mannréttindasáttmálinn“) hinn 11. nóvember 2014.

2. Í fyrirsvári fyrir kæranda var Stefán Geir Þórisson, lögmaður í Reykjavík. Í fyrirsvári fyrir ríkisstjórn Íslands („ríkið“) var Einar Karl Hallvarðsson, ríkislögmaður, sem umboðsmaður þess.

3. Tilkynning um kærana var send ríkinu 13. júní 2017.

MÁLSATVIK**I. MÁLAVEXTIR**

4. Kærandi er fæddur 1968 og búsettur í Fredriksberg í Danmörk. Kærandi var forstjóri eins af stærstu bönkum Íslands, *Glitnis*, frá september 1997 til aprílloka 2007.

A. Skattrannsókn

5. Hinn 30. júlí 2009 hóf skattrannsóknastjóri ríkisins rannsókn á skattskilum kæranda. Tilefni rannsóknarinnar var að kanna hvort kærandi hefði talið fram ávinning af sölu hlutabréfa sem komu í hans hlut þegar hann lét af störfum sem forstjóri Glitnis. Var skýrsla tekin af kæranda hjá skattrannsóknastjóra 17. ágúst og 2. október 2009. Rannsókninni lauk með skýrslu sem gefin var út 5. október 2010.

6. Með bréfi 6. október 2010 tilkynnti skattrannsóknastjóri kæranda um niðurstöður sínar og að málinu hefði verið vísað til ríkisskattstjóra til hugsanlegrar endurálagningar á sköttum hans. Var kæranda ennfremur

tilkynnt um væntanlega ákvörðun ríkisskattstjóra varðandi mögulegt sakamál, taldar voru upp mögulegar leiðir til þess að ljúka sakamálinu og fékk kærandi 30 daga frest til þess að tjá sig um málið.

7. Í tölvuskeyti 11. nóvember 2010 tilkynnti skattrannsóknastjóri að ákvörðun um mögulega höfðun sakamáls yrði frestað þar til embætti ríkisskattstjóra hefði gefið út boðunarbréf sitt um endurákvörðun skatta kæranda.

8. Með bréfi 2. maí 2011 tilkynnti ríkisskattstjóri kæranda að skattar hans vegna árána 2007 til 2009 hefðu verið endurákvörðaðir. Kærandi mótmælti endurákvörðuninni.

9. Hinn 16. janúar 2012, með hliðsjón af andmælum kæranda, sendi ríkisskattstjóri kæranda breytt boðunarbréf, þar sem tilkynnt var að skattar hans vegna árána 2007 til 2009 hefðu verið endurákvörðaðir. Ríkisskattstjóri féll frá fyrri endurákvörðun skatta sem tengdust ávinningi af sölu hlutabréfa sem komu í hlut kæranda þegar hann lét af störfum sem forstóri stjóri Glitnis banka.

10. Á grundvelli skýrslu, sem gefin var út af skattrannsóknastjóra, og að teknu tilliti til andmæla kæranda, taldi ríkisskattstjóri í ákvörðun hinn 15. maí 2012 að kærandi hefði vantalið verulegar fjármagnstekjur sem komið hefðu í hlut hans á árunum 2006 til 2008. Ríkisskattstjóri ákvað af þeim sökum að hækka þann skattstofn sem gefinn hafði verið upp til fjármagnstekjuskatts á skattframtali fyrir árin 2007 til 2009 og endurmat í kjölfarið skatta hans og lagði á 25% álag. Kærandi greidd skattskuldina og álagið.

11. Kærandi skaut úrskurðinum ekki til yfirskattanefndar og hann tók þannig gildi að lögum þremur mánuðum seinna, í ágúst mánuði 2012, þegar frestur til áfrýjunar var á enda runninn.

B. Sakamál

12. Hinn 1. mars 2012 vísaði skattrannsóknastjóri málinu til sérstaks saksóknara og áframsendi honum skýrslu sína varðandi kæranda. Skattrannsóknarstjóri vísaði málinu í heild til rannsóknar, þar með talið mögulegu skattalagabroti í tengslum við ávinning af sölu hlutabréfa sem komu í hlut kæranda þegar hann lét af störfum sem forstjóri Glitnis. Kæranda var tilkynnt þetta með bréfi sama dag.

13. Með tölvupósti 2. mars 2012 mótmælti lögmaður kæranda því að málinu skyldi vísað til sérstaks saksóknara. Taldi lögmaðurinn að fresturinn til þess að koma á framfæri andmælum við endurákvörðun ríkisskattstjóra hefði ekki verið liðinn, að vísunin væri illa grunduð og var þess óskað að vísunin yrði afturkölluð.

14. Í tölvuskeyti 5. mars 2012 svaraði ríkisskattstjóri og sagði að frestur ákærða til að tjá sig hefði verið liðinn þar sem boðunarbréf ríkisskattstjóra hefði þegar verið gefið út og sent kæranda 16. janúar 2012 (sjá 9. mgr. hér að framan). Ennfremur var tekið fram að sérstakur saksóknari myndi leggja

sjálfstætt mat á mál kæranda, endurtaka rannsóknina og gefa út ákæru ef tilefni væri til þess. Allar fyrirspurnir um málsmeðferð hjá sérstökum saksóknar bæri að leggja fyrir sérstakan saksóknara þar sem meðferð sakamálsins væri í hans höndum.

15. Hinn 26. september 2012 var tekin skýrsla af ákærða hjá sérstökum saksóknara. Var kæranda tjáð að rannsóknin varðaði málið eins og það hefði verið afgreitt af ríkisskattstjóra. Tilteknir þættir málsins, sem vísað hafði verið til sérstaks saksóknara, hefðu verið felldir niður.

16. Hinn 17. desember 2012 gaf sérstakur saksóknari út ákæru á hendur kæranda fyrir stórfelld skattalagabrot. Var kærandi ákærður fyrir að hafa vantalið tekjur í skattframtölum sínum fyrir árin 2007 til 2009. Þar með talið væri vanframtalning á fjármagnstekjum í formi söluhagnaðar, arðgreiðslna, vaxtagreiðslna og gengishagnaðar sem til hefðu fallið á árunum 2006 til 2008.

17. Kærandi krafðist frávísunar málsins, m.a. með vísan til 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Með úrskurði 23. apríl 2013 hafnaði héraðsdómur kröfu hans.

18. Með dómi, sem kveðinn var upp 28. júní 2013, komst héraðsdómur að þeirri niðurstöðu að kærandi hefði sýnt af sér stórfellt hirðuleysi, sem nægði til refsíabyrgðar samkvæmt viðeigandi ákvæðum skattalaga, og var kærandi sakfelldur vegna ákæranna á hendur honum. Var kæranda gert að sæta fangelsi í átta mánuði en refsingin skilorðsbundin til tveggja ára. Jafnframt var kæranda gert að greiða 35.850.000 krónur í sekt (um það bil 241.000 evrur þeim tíma sem um ræðir). Við ákvörðun sektarinnar tók héraðsdómur mið af skattaálaginu sem reiknað hafði verið án þess að gera grein fyrir útreikningum í því efni.

19. Kærandi áfrýjaði dómi héraðsdóms.

20. Með dómi 15. maí 2014 hafnaði Hæstiréttur kröfu kæranda um að málinu yrði vísað frá á grundvelli 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Staðfesti Hæstiréttur sakfellingu kæranda og einnig sektina sem ákvörðuð hafði verið af héraðsdómi. Þá dæmdi rétturinn kæranda til átta mánaða fangelsisvistar, skilorðsbundið til tveggja ára.

II. VIÐEIGANDI LANDSLÖG OG RÉTTARFRAMKVÆMD

21. Viðeigandi greinar laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, eru svohljóðandi:

108. gr.

„Telji framtalsskyldur aðili ekki fram til skatts innan tilskilins frests má ríkisskattstjóri bæta allt að 15% álagi við þá skattstofna sem hann áætla. Þó skal ríkisskattstjóri taka tillit til að hve miklu leyti innheimta gjalda hefur farið fram í staðgreiðslu. Ríkisskattstjóri setur nánari reglur um þetta atriði. Berist framtal, sem álagning verður byggð á, eftir lok framtalsfrests, en áður en álagningu ríkisskattstjóra er lokið, má þó aðeins bæta 0,5% álagi á skattstofna fyrir hvern dag sem skil hafa dregist fram yfir frestinn, þó ekki hærra álagi en 10%.

Séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr., eða einstakir liðir ranglega fram taldir má ríkisskattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna. Bæti skattaðili úr annmörkum eða leiðrétti einstaka liði á framtali áður en álagning fer fram má ríkisskattstjóri þó eigi beita hærra álagi en 15%.

Fella skal niður álag samkvæmt grein þessari ef skattaðili færir rök að því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði framtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess.

Um kæru til ríkisskattstjóra og yfirsattaneðndar fer eftir ákvæðum 99. gr. laganna og ákvæðum laga nr. 30/1992, um yfirsattaneðnd.“

109. gr.

„Skýri skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því sem máli skiptir um tekjuskatt sinn skal hann greiða fésekt allt að tíufaldri þeim skattstofni sem undan var dreginn og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldri skattfjárhæðinni. Skattur af álagi skv. 108. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Stórfellt brot gegn ákvæði þessu varðar við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga.

Hafi skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi vanrækt að telja fram til skatts varðar það brot fésektum er aldrei skulu nema lægri fjárhæð en tvöfaldri skattfjárhæð af þeim skattstofni sem á vantar ef áætlun reyndist of lág við endurreikning skatts skv. 2. mgr. 96. gr. laganna og skal þá skattur af álagi dragast frá sektarfjárhæð skv. 108. gr. Stórfellt brot gegn ákvæði þessu varðar við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga.

Skýri skattskyldur maður rangt eða villandi frá einhverjum þeim atriðum er varða framtal hans má gera honum sekt þótt upplýsingarnar geti ekki haft áhrif á skattskyldu hans eða skattgreiðslu.

Verði brot gegn 1. eða 2. mgr. ákvæðisins uppvíst við skipti dánarbús skal úr búinu greiða fésekt allt að fjórfaldri skattfjárhæð af þeim skattstofni sem undan var dreginn og aldrei lægri fésekt en nemur þessari skattfjárhæð að viðbættum helmingi hennar. Skattur af álagi skv. 108. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Sé svo ástatt sem í 3. mgr. segir má gera búinu sekt.

Hver sá sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi lætur skattyfirvöldum í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn varðandi skattframtöl annarra aðila eða aðstoðar við ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda skal sæta þeirri refsingu er segir í 1. mgr. þessarar greinar.

Hafi maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi vanrækt að gegna skyldu sinni samkvæmt ákvæðum 90., 92. eða 94. gr. skal hann sæta sektum eða fangelsi allt að 2 árum.

Tilraun til brota og hlutdeild í brotum á lögum þessum er refsiverð eftir því sem segir í III. kafla almennra hegningarlaga og varðar fésektum allt að hámarki því sem ákveðið er í öðrum ákvæðum þessarar greinar.

Gera má lögaðila fésekt fyrir brot á lögum þessum óháð því hvort brotið megi rekja til saknæms verknaðar fyrirsvarsmanns eða starfsmanns lögaðilans. Hafi fyrirsvarismaður hans eða starfsmaður gerst sekur um brot á lögum þessum má auk refsingar, sem hann sætir, gera lögaðilanum sekt og sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögaðilann eða hann hafi notið hagnaðar af brotinu.“

110. gr.

„Yfirkattanevnd úrskurðar sektir skv. 109. gr. nema máli sé vísað til opinberrar rannsóknar og dómsmeðferðar skv. 4. mgr. Um meðferð mála hjá nefndinni fer eftir lögum nr. 30/1992, um yfirkattanevnd

Skattrannsóknarstjóri ríkisins kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni þegar hún úrskurðar sektir. Úrskurðir nefndarinnar eru fullnaðarúrskurðir.

Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. er skattrannsóknarstjóri ríkisins eða löglærðum fulltrúa hans heimilt að gefa aðila kost á að ljúka refsimeðferð máls með því að greiða sekt til ríkissjóðs, enda sé talið að brot sé skýlaust sannað, og verður máli þá hvorki vísað til rannsóknar lögreglu né sektarmeðferðar hjá yfirkattanevnd. Við ákvörðun sektar skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota. Sektir geta numið frá 100 þús. kr. og 6 millj. kr. Aðila skulu veittar upplýsingar um fyrirhugaða sektarfjárhæð áður en hann fellst á að ljúka máli með þessum hætti. Sektarákvörðun samkvæmt ákvæði þessu skal lokið innan sex mánaða frá því að rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk.

Vararefsing fylgir ekki ákvörðun skattrannsóknarstjóra ríkisins. Um innheimtu sekta sem ákveðnar eru af skattrannsóknarstjóra gilda sömu reglur og um skatta samkvæmt lögum þessum, þar á meðal um lögtaksrétt. Senda skal ríkissaksóknara skrá yfir mál sem lokið er samkvæmt þessu ákvæði. Telji ríkissaksóknari að saklaus maður hafi verið látinn gangast undir sektarákvörðun skv. 2. mgr. eða málalok hafi verið fjarstæð að öðru leyti getur hann borið málið undir dómara til ónýtingar ákvörðun skattrannsóknarstjóra.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins getur vísað máli til rannsóknar lögreglu af sjálfsdáðum svo og eftir ósk sökunauts, ef hann vill eigi hlíta því að mál verði afgreidd af yfirkattanevnd skv. 1. mgr.

Skattakröfu má hafa uppi og dæma í sakamáli vegna brota á lögnum.

Sektir fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkissjóð.

Vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum yfirkattanevndar. Um innheimtu sekta, er yfirkattanevnd úrskurðar, gilda sömu reglur og um skatta samkvæmt lögum þessum, þar á meðal um lögtaksrétt.

Sök skv. 109. gr. fyrnist á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar.“

22. Í 262. gr. Almennra hegningarlaga, nr. 19/1940, er kveðið svo á:

„Hver sem af ásetningi eða stórfelldu gáleysi gerist sekur um meiri háttar brot gegn 1., 2. eða 5. mgr. 109. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. og 2. mgr. 22. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga, 1., 2. eða 7. mgr. 30. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. og 11. gr. laga um tryggingagjald, og gegn 1. eða 6. mgr. 40. gr. laga um virðisaukaskatt skal sæta fangelsi allt að 6 árum. Heimilt er að dæma fésekt að auki samkvæmt þeim ákvæðum skattalaga er fyrir greinir.

Sömu refsingu skal sá sæta sem af ásetningi eða stórfelldu gáleysi gerist sekur um meiri háttar brot gegn 3. mgr. 30. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, 2. mgr. 40. gr. laga um virðisaukaskatt, 37. og 38. gr., sbr. 36. gr. laga um bókhald eða 83.–85. gr., sbr. 82. gr., laga um ársreikninga, þar á meðal til þess að leyna auðgunarbroti sínu eða annarra.

Verknaður telst meiri háttar brot skv. 1. og 2. mgr. þessarar greinar ef brotið lýtur að verulegum fjárhæðum, ef verknaður er framinn með sérstaklega vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög saknæmi brotsins, svo og ef maður, sem til refsingar skal

dæma fyrir eitthvert þeirra brota sem getur í 1. eða 2. mgr., hefur áður verið dæmdur sekur fyrir sams konar brot eða eitthvert annað brot sem undir þau ákvæði fellur.“

LAGAATRIÐI

I. MEINT BROT GEGN 4. GR. SAMNINGSVIÐAUKA Nr. 7 VIÐ MANNRÉTTINDASÁTTMÁLANN

23. Kærandi taldi að með ákvörðun álags á skatta og sakamáli í kjölfarið og sakfellingar fyrir meiri háttar skattalagabrot hefði hann sætt lögsókn og refsingu tvisvar fyrir sama brot. Vísaði hann til 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann, sem er svohljóðandi:

„1. Enginn skal sæta lögsókn né refsingu að nýju í sakamáli innan lögsögu sama ríkis fyrir brot sem hann hefur þegar verið sýknaður af eða sakfelldur um með lokadómi samkvæmt lögum og sakamálaréttarhari viðkomandi ríkis.

2. Ákvæði undanfarandi töluliðar skulu ekki vera því til fyrirstöðu að málið sé endurupptekið í samræmi við lög og sakamálaréttarfar viðkomandi ríkis ef fyrir hendi eru nýjar eða nýupplýstar staðreyndir, eða ef megingalli hefur verið á fyrri málsmeðferð sem gæti haft áhrif á niðurstöðu málsins.

...“

24. Ríkið mótmælti þessum málatilbúnaði.

Meðferðarhæfi

25. Að mati dómstólsins er kæran ekki augljóslega illa grunduð í skilningi a-liðar 3. mgr. 35. gr. mannréttindasáttmálans. Ennfremur telur dómstóllinn að hún sé ekki ótæk til meðferðar á neinum öðrum forsendum. Hún verður því að teljast tæk til meðferðar.

B. Málsástæður

1. Sjónarmið aðila

(a) Kærandi

26. Kærandi taldi að samkvæmt dómaframkvæmd mannréttindadómstólsins teldist ákvörðun álags refsing í skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann. Teldist ákvörðun skattaálags samkvæmt 108. gr. tekjuskattslaga vera refsing í því skyni að hindra brot gegn afdráttarlausri skyldu skattgreiðenda og hefði álagið verið verulegt í máli hans.

27. Hélt kærandi því fram að brotið sem hann hefði verið sóttur til saka fyrir væri hið sama og brotið sem lagt var til grundvallar við ákvörðun skattaálagsins, eins og ljóst væri af dómum hinna innlendu dómstóla.

28. Kærandi taldi að þótt málinu hefði verið vísað til lögreglu 1. mars 2012 bæri að líta svo á að málsmeðferðin hefði hafist 26. september 2012, þ.e. daginn sem hann gaf fyrst skýrslu hjá lögreglu. Ennfremur hefði skattamálið verið endanlega leitt til lykta þegar fresturinn til áfrýjunar til yfirskattanefndar rann út.

29. Taldi kærandi að málin hefðu hvorki verið nægilega tengd að efni til og í tíma, né hefðu þau verið fyrirsjáanleg eða hófleg. Kærandi benti á að málin hefðu aldrei verið rekin samhliða. Ennfremur hefði Hæstiréttur tekið fram að embætti sérstaks saksóknara hefði ákært kæranda í kjölfar eigin rannsókna.

30. Hélt kærandi fram að ekki hefði verið fyrirsjáanlegt, í ljósi niðurstöðu skattyfirvalda að vísa frá mestum hluta af upphaflegum kröfum á hendur honum, að máli hans yrði vísað í heild til lögreglu til rannsóknar sem sakamál. Engum reglum eða stjórnsýsluákvæðum væri til að dreifa um hina tvöföldu málsmeðferð, né heldur lægju fyrir neinar skriflegar reglur eða bréf frá skattyfirvöldum sem hefðu tilgreint með skýrum hætti að máli hans yrði vísað til sérstaks saksóknara.

31. Kærandi hafnaði þeim staðhæfingum ríkisins að eina ástæða þess að sakamálið hefði ekki verið höfðað fyrir hefði verið ósk kæranda um að fresta vísun málsins til sérstaks saksóknara. Upphaflegu ásakanirnar á hendur honum hefðu verið alvarlegri og flestar þeirra hefðu einungis verið felldar niður eftir andmæli hans og sá hluti sem hefði verið feldur niður hefði verið upphaflegt tilefni rannsóknarinnar. Í ljósi málavaxta væri eðlilegt að skattrannsóknastjóri féllist á að bíða með ákvörðun um refsiréttarlegan þátt málsins.

(b) Ríkið

32. Ríkið andmælti því ekki að ákvörðun 25% skattaálags samkvæmt 108. gr. tekjuskattslaga væri refsing í skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka og að í því ljósi hefði málsmeðferðin fyrir skattyfirvöldum verið refsiréttarlegs eðlis.

33. Að því er varðar hvort kærandi hefði sætt lögsókn eða refsingu tvisvar fyrir sama brot féllst ríkið á að skattrannsóknin annars vegar og sakamálið hins vegar hefðu átt rætur í sömu málsatvikum og hefðu varðað sama tímabil og að mestu leyti sömu fjárhæðir.

34. Ríkið benti aftur á móti á að 4. gr. 7. samningsviðaukans girti ekki sem slík fyrir að sama brotið væri tekið fyrir, fyrst af skattyfirvöldum, sem geti leitt til endurálagningar skatta og skattálags, og síðan af dómstólum í sakamáli, sem gæti leitt til refsingar vegna sömu eða svipaðra málsatvika að uppfylltum ákveðnum skilyrðum. Í því sambandi vísaði ríkið m.a. til málanna *A og B gegn Noregi* [GC], nr. 24130/11 og 29758/11, 15. nóvember 2016, og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* nr. 22007/11, 18. maí 2017. Taldi ríkið að

nægjanleg tengsl hefðu verið milli málanna tveggja að efni og í tíma til þess að líta á þau sem samþætt lagaleg viðbrögð við háttsemi kæranda.

35. Afleiðingarnar af háttsemi kæranda hefðu verið fyrirsjáanlegar þar sem bæði málin hefðu verið liður í aðgerðunum og viðurlögunum sem beitt var vegna brota á skattalögum. Hefðu skattyfirvöld upplýst kæranda á öllum stigum um þau skref sem stigin yrðu í málinu. Einkum og sér í lagi hefðu skattyfirvöld með bréfi 1. mars 2012 upplýst kæranda um að máli hans hefði verið vísað til sérstaks saksóknara.

36. Ríkið taldi að sakamálið væri að efni til viðbót við skattamálið eða til uppbótar við það. Úttekt af hálfu skattyfirvalda og beiting viðurlaga við skattalagabrotum heyrðu undir aðrar lagareglur en lögreglurannsókn, sem gæti lagt grunn að ákæru og sakfellingu fyrir dómi. Skattamálið hefði miðað að því að leiða í ljós aðra þætti en þá sem rannsakaðir voru af lögreglu og afgreiddir af dómstóli í tengslum við sama skattalagabrot, viðurlögin væru önnur og skilyrðin fyrir beitingu þeirra væru ólík. Taldi ríkið að vegna ólíkra krafna og viðurlaga hefði verið nauðsynlegt fyrir lögreglu að afla frekari gagna.

37. Ríkið hélt því fram að málin tvö hefðu verið rekin samhliða og verið samtvinnuð. Með bréfi 6. október 2010 hefði skattrannsóknastjóri upplýst kæranda um niðurstöðu rannsóknar sinnar. Ennfremur hefði kærandi verið upplýstur um sakamál sem áformað var í málinu og hvað í því gæti falist og honum hefði verið veitt tækifæri til þess að gera athugasemdir. Ríkið benti á að málin hefðu í raun farið fram samhliða frá 1. mars 2012, þegar málinu var vísað til sérstaks saksóknara, til 15. maí 2012, þ.e. þremur mánuðum síðar, þegar fresturinn til þess að áfrýja til yfirséðanefndar hefði runnið út. Að mati ríkisins hefðu málin tvö hins vegar verið rekin samhliða frá 6. október 2010, þegar kæranda var tilkynnt um hið áformaða sakamál. Ástæða tafarinnar hefði verið ósk kæranda, sem orðið var við, að vísun málsins til sérstaks saksóknara skyldi frestað þar til tilkynning yrði gefin út af ríkisskattstjóra. Þetta yrði að hafa í huga þegar metin væri heildarlengd málsmeðferðarinnar. Málsmeðferðin hefði einungis varað í fjögur ár og níu mánuði frá upphafi þess og þar til það fór fyrir Hæstarétt.

38. Að lokum taldi ríkið að þótt ákæruskjalið hefði verið gefið út sjö mánuðum eftir lok skattamálsins í þessu máli væri ekki unnt að draga þá ályktun að það hafi valdið mikilli óvissu eða leitt til ónauðsynlegra tafa á málsmeðferðinni. Tilviljun ein gæti ráðið hvort ákæruskjal yrði gefið út fljótlega fyrir eða eftir lok máls á stjórnarsýslustigi.

2. Álit dómstólsins

39. Samkvæmt 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann ber dómstólnum að ákvarða hvort ákvörðun skattálags hafi verið refsiréttarlegs eðlis, hvort hið refsiverða brot sem kærandi var sóttur til saka fyrir og sakfelldur hefði verið hið sama og brotið sem leiddi til ákvörðunar álags á

skattstofn (*idem*), hvort um var að ræða fullnaðarákvörðun, og hvort um hefði verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis*).

(a) Hvort ákvarðanir um álag á skatta hafi verið refsiréttarlegs eðlis

40. Í sambærilegum málum sem varða ákvörðun skattaálags hefur dómstóllinn talið á grundvelli „Engel viðmiðananna“ (þ.e.a.s. um lögbundna flokkun samkvæmt landslögum, eðli brotsins og þyngd refsingarinnar – sjá *Engel o.fl. gegn Hollandi*, 8. júní 1976, 82. mgr., A-deild nr. 22), að málsmeðferðin sem um ræddi hafi verið „refsiréttarlegs“ eðlis, ekki aðeins í skilningi 6. gr. mannréttindasáttmálans, heldur einnig í skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka (sbr. *A og B gegn Noregi*, sjá tilvísun að framan, 107., 136., 136. og 138. mgr., og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi*, sjá tilvísun að framan, 43. mgr.).

41. Með hliðsjón af því að málsaðilar andmæltu þessu ekki er það niðurstaða dómstólsins að báðar málsmeðferðir í þessu máli hafi varðað „saka“ málí sjálfstæðum skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka.

(b) Hvort sakarefnið sem kærandi var saksóttur og sakfelldur fyrir hafi verið hið sama og það sem var tilefni ákvörðunar álags á skatta (*idem*)

42. Hugmyndina um „sömu sök“ – *idem* þáttinn í meginreglunni um *ne bis in idem* í 4. gr. 7. samningsviðauka – ber að skilja þannig að hún feli í sér bann við saksókn eða sakfellingu vegna annars „brots“ að því marki sem brotið á rætur í sömu staðreyndum, eða staðreyndum sem eru efnislega þær sömu (sjá *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* hér að framan, 78.-84. gr.).

43. Í sakamálinu sem um ræðir í þessu máli var kærandi ákærður og sakfelldur fyrir stórfelld skattalagabrot. Báðir aðilar töldu að staðreyndirnar sem byggju að baki ákærinni og sakfellingunni hefðu verið þær sömu eða efnislega þær sömu og þær sem leiddu til ákvörðunar álags á skatta.

44. Dómstóllinn er sammála málsaðilum. Sakfelling kæranda og ákvörðun skattaálags byggðu á sömu vantalningu tekna. Ennfremur vörðuðu skattamálið og sakamálið sama tímabil og sömu fjárhæð vangoldinna skatta. Af því leiðir að *idem* hlutinn í meginreglunni um *ne bis idem* er fyrir hendi.

(c) Hvort lokaniðurstöðu var náð

45. Áður en ákvarðað er hvort um hafi verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis*) hefur dómstóllinn í sumum málum fyrst tekið til athugunar hvort, og þá hvenær, var fengin „endanleg“ ákvörðun í annarri málsmeðferðinni (sem hugsanlega girðir fyrir framhald á hinni málsmeðferðinni). Engu að síður hefur spurningin um hvort ákvörðun sé „endanleg“ ekkert gildi ef ekki er um að ræða neina raunverulega tvítekningu, heldur samlag mála sem teljast mynda sameinaða heild. Í þessu máli telur dómstóllinn ekki nauðsynlegt að ákvarða hvort og hvenær fyrstu málin – skattamálin – urðu „endanleg“, þar sem þau málsatvik hafa ekki áhrif á matið hér að neðan á tengslunum milli þeirra (sjá *A og B gegn Noregi*, sjá tilvísun

hér að framan, 126. og 142. mgr. og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi*, sjá tilvísun að framan, 48. mgr.).

(d) Hvort um var að ræða tvítekningu málsmeðferðarinnar (bis)

46. Í dómi yfirdeildar í máli *A og B gegn Noregi* (sjá tilvísun hér að framan) tók dómstóllinn eftirfarandi fram:

„Á grundvelli reifunarinnar hér að framan á fordæmum dómstólsins er ljóst að að því er varðar málefni sem varða viðurlög samkvæmt bæði refsirétti og stjórnslurétti er öruggasta leiðin til þess að tryggja að hlítt verði 4. gr. 7. samningsviðauka að gera ráðstafanir, á einhverju viðeigandi stigi, til að mál falli í einn farveg þannig að samhliða greinar lögboðins eftirlits með því athæfi sem um ræðir falli saman, þannig að unnt sé að mæta mismunandi þörfum samfélagsins fyrir viðbrögð við brotinu innan ramma einnar málsmeðferðar. Engu að síður, eins og skýrt er hér að framan (sjá einkum 111. mgr. og 117.-120. mgr.), útilokar 4. gr. 7. samningsviðauka ekki tvöfalda málsmeðferð, jafnvel allt til loka, enda séu tiltekin skilyrði uppfyllt. Einkum og sér í lagi, til þess að dómstóllinn geti fallist á að ekki sé um að ræða tvítekningu réttarhalds eða refsingar (*bis*), sem bönnuð er skv. 4. gr. 7. samningsviðauka, verður hið kærða ríki að sýna fram á með sannfærandi hætti að hin tvöfalda málsmeðferð sem um ræðir hafi verið „nægjanlega tengd að efni til og í tíma“. Með öðrum orðum þarf að sýna fram á að þau hafi verið sameinuð með samræmdum hætti þannig að þau myndi samhangandi heild. Þetta felur í sér að þau markmið sem stefnt er að og þær leiðir sem notaðar eru til þess að ná þeim þurfa í kjarnann að styðja hvor aðra og tengjast í tíma, en einnig að mögulegar afleiðingar þess að haga lagalegri meðferð háttseminnar sem um ræðir með þessum hætti ættu að vera hóflegar og fyrirsjáanlegar þeim sem hún hefur áhrif á.“

47. Í fyrrnefndu máli gaf dómstóllinn dæmi um það sem taka ætti með í reikninginn við mat á tengslum að efni og í tíma milli tvöfaldrar málsmeðferðar að refsirétti og stjórnslurétti, sjá 132.-134. mgr. dómsins.

48. Í málinu *A og B gegn Noregi* (sjá tilvísun að framan) taldi dómstóllinn að tvöfaldur málarekstur, þar sem möguleiki var á sameiningu mismunandi viðurlaga, hefði verið fyrirsjáanlegur fyrir kærendurna, sem hlytu að hafa vitað frá upphafi að saksókn auk beitingar skattaviðurlaga væri möguleg, eða jafnvel líkleg, miðað við málavextina í máli þeirra. Benti dómstóllinn á að stjórnslumálið og sakamálið hefðu verið rekin samhliða og verið samtvinnuð. Í öðru málinu hefði verið byggt á framkomnum staðreyndum í hinu og, að því er varðar meðalhóf viðurlaganna í heild, hefði í dóminum, sem kveðið var upp í sakamálinu, verið tekið tillit til skattaviðurlaganna. Dómstóllinn féllst á að þótt mismunandi viðurlögum hefði verið beitt af tveimur mismunandi yfirvöldum í samhengi við mismunandi málaferli hefði engu að síður verið nægjanlega nán tengsl milli þeirra, bæði að efni og tíma, til þess að unnt væri að líta svo á að þau mynduðu saman heildarkerfi viðurlaga samkvæmt norskum lögum.

49. Í málinu *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (sjá tilvísun að framan) taldi dómstóllinn aftur á móti að kærendurnir tveir hefðu sætt lögsókn og refsingu tvisvar vegna sömu háttsemin. Einkum og sér í lagi var þetta vegna þess að bæði málin hefðu verið „refsiréttarlegs“ eðlis, þau hefðu byggt að mestu leyti á sömu staðreyndum, og þau hefðu ekki verið nægilega samtvinnuð til þess

hægt væri að telja að yfirvöld hefðu sneitt hjá tvítekningu málarekstrar. Þótt 4. gr. 7. samningsviðaukans útilokaði ekki samhliða rekstur stjórnsýslumáls og sakamáls í tengslum við sömu saknæmu háttsemi yrðu málin að vera nægjanlega tengd að efni til og í tíma til þess að ekki væri um tvítekningu að ræða. Taldi dómstóllinn að ekki hefði verið fyrir hendi nægjanlega nán tengsl milli málsmeðferðanna í því máli.

50. Í þessu máli þarf dómstóllinn að ákvarða tímarammann sem taka þarf mið af.

51. „Sakargift“ er fyrir hendi frá þeim tíma sem einstaklingi er formlega tilkynnt af þar til bæru yfirvaldi um að honum sé gefið að sök að hann hafi framið saknæmt brot, eða frá þeim tímapunkti sem aðstæður hans hafa orðið fyrir verulegum áhrifum vegna aðgerða sem stjórnvöld hafa gripið til vegna grunsemda gegn honum (sjá *Ibrahim o.fl. gegn Bretlandi* [GC], nr. 50541/08 og 3 til viðbótar, 249. mgr., 13. september 2016, með frekari tilvísunum).

52. Hinn 30. júlí 2009 hóf skattrannsóknastjóri rannsókn á kæranda og tók skýrslu af honum 17. ágúst og 2. október 2009. Rannsókninni lauk með útgáfu skýrslu 5. október 2010. Með tölvuskeyti 11. nóvember 2010 féllst skattrannsóknastjóri á að ákvörðun um mögulegt sakamál yrði frestað þar til embætti ríkisskattstjóra hefði gefið út boðunarbréf sitt um endurákvörðun skatta kæranda. Hinn 16. janúar 2012 sendi ríkisskattstjóri kæranda endanlegt boðunarbréf sitt. Hinn 1. mars 2012 vísaði skattrannsóknastjóri málinu til sérstaks saksóknara til opinberrar rannsóknar. Úrskurður ríkisskattstjóra í skattamálinu var gefinn út 15. maí 2012 og varð endanlegur 3 mánuðum seinna, í ágústmánuði 2012. Hinn 26. september 2012 var fyrsta skýrsla tekin af ákærða hjá lögreglunni. Hinn 17. desember 2012, um það bil fjórum mánuðum eftir að ákvörðunin í skattamálinu varð endanleg, var gefin út ákæra í sakamálinu. Með dómi, sem kveðinn var upp 28. júní 2013, var kærandi sakfelldur í héraðsdómi fyrir stórfelld skattalagabrot. Hinn 15. maí 2014 staðfesti Hæstiréttur sakfellinguna kæranda. Þannig var heildarlengd málanna tveggja, frá upphafi rannsóknar ríkisskattstjóra þar til Hæstiréttur kvað upp endanlegan dóm sinn, u.þ.b. fjögur ár og tíu mánuðir.

53. Þegar metin eru efnisleg tengsl milli skattamálsins og sakamálsins í þessu máli – svo og hin mismunandi viðurlög sem kæranda var gert að sæta – fellst dómstóllinn á að þau hafi haft sameiginlegan tilgang, þ.e. að fjalla um vanrækslu skattgreiðanda að fylgja lagareglum um skil á skattframtölum. Ennfremur voru afleiðingarnar af háttsemi kæranda fyrirsjáanlegar: bæði ákvörðun skattálags og ákæra og sakfelling fyrir skattalagabrot eru liðir í þeim aðgerðum sem gripið er til og viðurlögum sem lögð eru á samkvæmt íslenskum lögum fyrir að vanrækja að veita réttar upplýsingar í skattframtali.

54. Héraðsdómur dæmdi kæranda til sex mánaða skilorðsbundinnar fangelsisvistar og gerði honum að greiða sekt sem Hæstiréttur staðfesti. Við ákvörðun sektarinnar tók rétturinn tillit til skattálaganna sem þegar höfðu verið lagðar á kæranda en án þess þó að gera sérstaklega grein fyrir útreikningum í þeim efnum. Engu að síður telur dómstóllinn að nægjanlegt

tillit hafi verið tekið til þeirra viðurlaga sem þegar höfðu verið ákvörðuð í skattamálinu þegar refsing var ákveðin í sakamálinu.

55. Eins og tekið var fram hér að framan (12. mgr.) hafði sérstakur saksóknari, sem fór með rannsókn sakamálsins, aðgang að skýrslunni sem skattrannsóknastjóri hafði gefið út. Engu að síður réðst lögreglan í eigin sjálfstæðu rannsókn, sem leiddi til sakfellingar kæranda í Hæstarétti meira en tveimur árum eftir að skattrannsóknastjóri hafði tilkynnt um málið til sérstaks saksóknara. Háttsemi kæranda og ábyrgð hans samkvæmt mismunandi ákvæðum skatta- og hegningarlaga voru þannig til rannsóknar hjá mismunandi yfirvöldum og dómstólum í málum sem voru að mestu leyti óháð hvort öðru.

56. Þegar litið er til tengsla milli málanna tveggja að því er tíma varðar, veitir dómstóllinn því eftirtekt að heildartímalengd málanna var um fjögur ár og tíu mánuðir. Á þeim tíma voru málin í raun aðeins rekin samhliða frá 1. mars 2012, þegar skattrannsóknastjóri vísaði málinu til sérstaks saksóknara, til ágústmánaðar 2012, þegar niðurstaða ríkisskattstjóra varð endanleg, þ.e.a.s. í rétt rúma fimm mánuði. Þá var kærandi ákærður 17. desember 2012, sjö mánuðum eftir lokaákvörðun ríkisskattstjóra og u.þ.b. fjórum mánuðum eftir að hún tók gildi að lögum. Sakamálið var síðan rekið áfram eitt og sér í eitt ár og fimm mánuði: héraðsdómur sakfelldi kæranda 28. júní 2013, meira en ári eftir ákvörðun skattyfirvalda, og dómur var ekki kveðinn upp í Hæstarétti fyrr en nærri ári síðar.

57. Þegar litið er til framangreindra málsatvika, einkum og sér í lagi til skortsins á skörun í tíma, og til gagnaöflunarinnar, sem að verulegu leyti var sjálfstæð, getur dómstóllinn ekki fallist á að nægjanlega náin tengsl hafi verið að efni til og í tíma milli skattamálsins og sakamálsins í málinu til þess að þau geti talist standast *bis* viðmiðið í 4. gr. 7. samningsviðauka. Það breytir engu um þessa niðurstöðu að skattrannsóknastjóri féllst í nóvember 2010 á beiðni kæranda um að ákvörðun um hugsanlegt sakamál yrði frestað þar til ríkisskattstjóri hefði gefið út boðunarbréf sitt um endurálagningu skatta kæranda. Sú skylda hvílir á aðildarríkinu að tryggja að sakamál uppfylli kröfur *ne bis in idem* reglunnar.

58. Þannig sætti kærandi lögsókn og refsingu fyrir sömu eða efnislega sömu háttsemi af hálfu mismunandi yfirvalda í tveimur mismunandi málum þar sem nauðsynlega tengingu skorti.

Því var brotið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann.

II. GILDI 41. GR. MANNRÉTTINDASÁTTMÁLANS

59. 41. gr. mannréttindasáttmálans er svohljóðandi:

„Dómurinn skal ef nauðsyn krefur veita sanngjarnar bætur til þess aðila sem orðið hefur fyrir tjóni ef hann kemst að þeirri niðurstöðu að um brot á samningnum eða samningsviðaukum við hann hafi verið að ræða og ef löggjöf viðkomandi samningsaðila heimilar aðeins að veittar séu bætur að hluta.“

A. Bætur

60. Kærandi krafðist 35.850.000 kr. (sem svarar til u.þ.b. 257.000 evra á núverandi gengi) í skaðabætur vegna sektarinnar sem leiddi af dómi Hæstaréttar frá 15. maí 2014. Kærandi krafðist 100.000 evra í miskabætur.

61. Ríkið taldi að ef talið yrði að brotið hefði verið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka teldist sú niðurstaða dómstólsins ein og sér svara til sanngjarnra bóta fyrir hvers kyns miska sem haldið væri fram.

62. Dómstóllinn veitir því athygli að ríkið mótmælti ekki berum orðum kröfu kæranda um skaðabætur. Hins vegar hefur kærandi ekki sýnt fram á fyrir dómstólnum að hann hafi í raun greitt sektina sem lögð var á hann af Hæstarétti. Dómstóllinn hafnar því kröfu kæranda undir þessum liði (*Johannesson o.fl.*, sjá tilvísun að framan, 60. mgr.).

63. Þó verður ekki sagt að niðurstaða um brot bæti kæranda að fullu fyrir þá upplifun af óréttlæti og gremju sem hann hlýtur að hafa fundið fyrir. Eftir mat á sanngirnisgrunni telur dómstóllinn hæfilegt að dæma kæranda 5.000 evrur í miskabætur.

B. Kostnaður og útgjöld

64. Kærandi krafðist einnig 9.488.598 króna (sem svarar til u.þ.b. 68.000 evra á núgildandi gengi) vegna kostnaðar og útgjalda sem til stofnaðist fyrir dómstólum á Íslandi og 3.598.629 króna (sem svarar til u.þ.b. 25.800 evra á núgildandi gengi) vegna kostnaðar og útgjalda fyrir Mannréttindadómstólnum.

65. Ríkið hélt fram að kostnaðurinn sem krafa væri gerð um fyrir hinum íslensku dómstólum og Mannréttindadómstólnum væri óhóflegur að því er varðar fjárhæð.

66. Samkvæmt dómaframkvæmd dómstólsins á kæranda aðeins rétt á endurgreiðslu kostnaðar og útgjalda að því marki sem sýnt þykir að til þeirra hafi í raun og óhjákvæmilega verið stofnað og að fjárhæð þeirra sé hæfileg.

67. Kæranda var gert að greiða lögfræðikostnað í hinum innlenda málarekstri. Gerði héraðsdómur kæranda að greiða 1.691.113 kr. (sem svarar til u.þ.b. 12.100 evra á núverandi gengi) í málsvarnarlaun til verjanda síns. Hæstiréttur gerði kæranda að greiða 1.068.960 kr. í málskostnað (sem svarar til u.þ.b. 7.700 evra á núverandi gengi), en af þeirri fjárhæð runnu 1.000.000 kr. til verjanda hans. Af hálfu dómstólsins er vakin athygli á því að hinir íslensku dómstólar eru almennt í betri aðstöðu til þess að meta kostnað og útgjöld sem í raun og af nauðsyn er stofnað til í innlendum málum.

68. Að því er varðar kröfur kæranda um kostnað fyrir hinum innlendum dómstólum dæmir dómstóllinn kæranda 19.800 evrur vegna kostnaðar og útgjalda af hinni innlendu málsmeðferð.

69. Að því er varðar kröfu kæranda varðandi kostnað hans og útgjöld fyrir dómstólnum telur dómstóllinn þær óhóflegar. Þegar á heildina er litið telur dómstóllinn eðlilegt að dæma kæranda 10.000 evrur vegna málskostnaðar og útgjalda sem til stofnaðist við málsmeðferðina fyrir dómstólnum.

AF ÞESSUM SÖKUM HEFUR DÓMURINN KOMIST AÐ ÞEIRRI EINRÓMA NIÐURSTÖÐU

1. að kæran sé tæk til meðferðar,
2. að brotið hafi verið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann.
3. Því er dæmt:
 - a) að ríkið skuli greiða kæranda, innan þriggja mánaða frá þeim degi sem dómurinn verður endanlegur samkvæmt 2. mgr. 44. gr. mannréttindasáttmálans, eftirfarandi fjárhæðir, auk hvers kyns skatta sem kunna að leggjast á kæranda, sem umreiknist í mynt hins kærða ríkis á því gengi sem gildir á uppgjorsdegi:
 - (i) 5,000 evrur (fimm þúsund evrur) í miskabætur,
 - (ii) 29,800 evrur (tuttugu og níu þúsund og átta hundruð evrur) í málskostnað,
 - (b) að frá þeim tíma sem áður nefndir þrír mánuðir eru liðnir og fram að uppgjöri skuli einfaldir vextir leggjast á fyrrgreindar fjárhæðir sem svara til almennra útlánsvaxta Seðlabankans í Evrópu meðan á vanskilum stendur, með þriggja prósent álagi.
4. Vísar frá viðbótarkröfum kæranda um sanngjarnar bætur.

Gert á ensku og tilkynnt skriflega hinn 16. apríl 2019 í samræmi við 2. og 3. mgr. 77. gr. reglna dómstólsins.

Hasan Bakırcı
Aðstoðarritari

Julia Laffranque
Forseti