



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

ÖNNUR AÐALDEILD

RAGNAR ÞÓRISSON gegn ÍSLANDI

(Kæra nr. 52623/14)

DÓMUR

STRASBORG

12. febrúar 2019

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



Í málinu Ragnar Þórisson gegn Íslandi

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

Paul Lemmens, *forseta*,
Jon Fridrik Kjølbro,
Ivana Jelić, *dómurum*,

og Hasan Bakırcı, *varadeildarritara*,

eftir að hafa fjallað um málið á lokuðum fundi hinn 22. janúar 2019, upp eftirfarandi dóm, sem var samþykktur þann dag er síðast greinir:

MÁLSMEDFERÐ

1. Mál þetta á upphaf sitt í kæru (nr. 52623/14), sem Ragnar Þórisson („kærandi“), sem er íslenskur ríkisborgari, lagði fram gegn Íslandi með vísan til 34. gr. samningsins um verndun mannréttinda og mannfrelsis („mannréttindasáttmálinn“) hinn 9. júlí 2014.

2. Í fyrirsvari fyrir kæranda var Heiðar Ásberg Atlason, lögmaður í Reykjavík. Í fyrirsvari 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 1971 og búsettur í Reykjavík.

A. Skattrannsókn

5. Hinn 21. október 2010 hóf skattrannsóknastjóri ríkisins rannsókn á skattframtali kæranda fyrir gjaldárið 2006. Hinn 5. nóvember 2010 tók skattrannsóknastjóri skýrslu af kæranda.

6. Rannsókninni lauk með skýrslu sem gefin var út 13. janúar 2011. Með bréfi dags. 14. janúar 2011 tilkynnti skattrannsóknastjóri kæranda að málinu yrði vísað til ríkisskattstjóra til endurálagningar á sköttum hans. Jafnframt var kæranda tilkynnt um fyrirhugaða ákvörðun skattrannsóknarstjóra ríkisins um hugsanlega refsimeðferð í málinu, tíundaðar voru mögulegar leiðir til þess að ljúka refsímálinu og fékk kærandi 30 daga frest til að tjá sig. Með bréfi 18. febrúar 2011, fimm dögum eftir að fresturinn rann út, svaraði kærandi, sem fór fram á að málið yrði leitt til lykta með ákvörðun-skattrannsóknastjóra, þar

sem honum yrði gert að greiða sekt eða að málinu yrði vísað til yfirskattanefndar.

7. Á grundvelli skýrslu skattrannsóknastjóra komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu í úrskurði hinn 23. nóvember 2011 að kærandi hefði vantalið verulegar fjármagnstekjur sem hann hefði fengið á árinu 2006. Ríkisskattstjóri ákvað af þeim sökum að hækka þann skattstofn sem gefinn hafði verið upp til fjármagnstekjuskatts á skattframtali fyrir tekjuárið 2006 og endurmat í kjölfarið skatta hans og lagði á 25% álag. Kærandi greiddi viðbótarskattinn og álagið.

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

B. Sakamál

9. Hinn 28. mars 2012 vísaði skattrannsóknastjóri málinu til sérstaks saksóknara. Með bréfi sama dag var kæranda tilkynnt um þá ákvörðun. Hinn 14. september 2012 var fyrsta skýrsla tekin af ákærða hjá lögreglunni.

10. Hinn 10. október 2012 gaf sérstakur saksóknari út ákæru á hendur kæranda fyrir stórfelld skattalagabrot. Einkum og sér í lagi var kærandi sakaður um að hafa vantalið tekjur sínar í skattframtali sínu 2007. Þar á meðal hafði honum láðst að telja fram verulegar fjármagnstekjur sem til féllu á árinu 2006.

11. Með dómi, sem kveðinn var upp 16. maí 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 því sakfelldur vegna ákæranna á hendur honum. Var kærandi dæmdur til þriggja mánaða fangelsisvistar, skilorðsbundið í tvö ár, og til greiðslu sektar að fjárhæð 24.006.000 krónur (u.þ.b. 152.000 evrur miðað við gengið á viðkomandi tíma). Þá var kæranda gert að greiða 878.500 krónur í málsvarnarlaun til verjanda síns, að meðtöldum virðisaukaskatti.

12. Kærandi áfrýjaði dómi héraðsdóms.

13. Með dómi 22. maí 2014 hafnaði Hæstiréttur kröfu kæranda um að málinu yrði vísað frá á grundvelli 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu Staðfesti rétturinn sakfellingu kæranda og einnig fangelsisdóm hans. Hins vegar gerði Hæstiréttur kæranda að greiða 21.000.000 krónur í sekt (u.þ.b. 136.000 evrur á viðkomandi tíma). Við ákvörðun sektarinnar tók rétturinn tillit til þess skattaálags sem lagt hafði verið á. Var kæranda var gert að greiða 1.286.614 krónur í málkostnað, að meðtöldum málsvarnarlaunum til verjanda síns.

II. VIÐEIGANDI LANDSLÖG OG RÉTTARFRAMKVÆMD

14. 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 kærur til ríkisskattstjóra og yfirséðanefndar fer eftir ákvæðum 99. gr. laganna og ákvæðum laga nr. 30/1992, um yfirséðanefnd.“

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 fyrirsvarsmaður 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. til 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 lögum.

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. “

15. Í 262. gr. Almennra hegningarlaga, nr. 19/1940 segir:

„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.“

TILVÍSUN TIL LAGA

I. MEINT BROTT GEGN 4. GR. SAMNINGSVIÐAUKA NR. 7 VIÐ MANNRÉTTINDASÁTTMÁLANN

16. Kærandi taldi að með ákvörðun álags á skatta og með sakamáli í kjölfarið og sakfellingu fyrir meiri háttar skattalagabrot hefði hann sætt lögsókn og refsingu tvisvar fyrir sama brot. Vísaði hann til 4. gr. samningsviðauka nr. 7 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.

...“

17. Ríkið mótmælti þessum málatilbúnaði.

Meðferðarhæfi

18. Að mati dómstólsins er kærán 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

19. Kærandi taldi að samkvæmt dómaframkvæmd Mannréttindadómstólsins teldist álagning skattaálags viðurlög sem væru refsiréttarlegs eðlis í skilningi 4. mgr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann.

20. 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.

21. Taldi kærandi að málin hefðu hvorki verið nægjanlega tengd að tíma eða efni, né heldur hefðu þau verið fyrirsjáanleg eða meðalhófs gætt. Alls hefði málareksturinn staðið í þrjú ár og sjö mánuði. Ákvörðun Ríkisskattstjóra frá 23. nóvember 2011 hefði átt að teljast málalok í skattamálinu, þar sem hann hefði ekki áfrýjað ákvörðuninni til yfirskattanefndar innan tilskilins frests og þannig hefði ákvörðunin orðið endanleg og bindandi að lögum 3 mánuðum síðar, í febrúar 2012. Sakamálið hefði síðan verið höfðað 28. mars 2012, þegar skattyfirvöld vísuðu málinu til sérstaks saksóknara. Þannig hefði orðið augljós endurtekning málsmeðferðar, þar sem þær hefðu aldrei farið fram samhliða. Kærandi hafnaði þeirri staðhæfingu ríkisins að sakamálið hefði hafist með bréfi skattrannsóknaðstjóra 14. janúar 2011.

22. Að því er varðar efnisleg tengsl taldi kærandi að um hefði verið að ræða tvítekningu rannsókna í málinu, þar sem hann hefði gefið skýrslu bæði fyrir skattyfirvöldum árið 2010 og sérstökum saksóknara nærri tveimur árum síðar um sömu atriði án þess að vísað væri til fyrri skýrslugjafarinnar.

23. Að því er varðar fyrirsjáanleika taldi kærandi að sú staðreynd ein og sér að minnst hefði verið á mögulega lögreglurannsókn í bréfinu til hans frá skattyfirvöldum fæli ekki í sér nægjanlegan fyrirsjáanleika til þess að réttlæta tvöfalda málsmeðferð. Skattyfirvöld hefðu ekki vísað málinu til sérstaks saksóknara fyrr en þrettán mánuðum eftir að honum hefði verið gefið tækifæri til þess að tjá sig um mögulegt sakamál og mánuði eftir að skattamálinu hefði endanlega lokið.

24. Kærandi hafnaði þeim staðhæfingum ríkisins að tilviljun ein hefði ráðið hvort ákæruskjal væri gefið út fljótlega fyrir eða eftir að stjórnýslumeðferðinni hefði verið endanlega lokið. Sakamálið hefði verið höfðað eftir að skattamálinu hefði endanlega lokið og ákæran hefði verið gefin út 11 mánuðum síðar.

(b) Ríkið

25. Ríkið andmælti því ekki að ákvörðun 25% skattaálags samkvæmt 108. gr. tekjuskattslaga væri refsing í skilningi 4. gr. samningsviðauka nr. 7 og að

í því ljósi hefði málsmeðferðin fyrir skattyfirvöldum verið refsiréttarlegs eðlis.

26. 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 málavöxtum og hefðu varðað sama tímabil og sömu fjárhæðir.

27. Ríkið benti aftur á móti á að mannréttindadómstóllinn hefði talið að 4. gr. 7. samningsviðaukans girti ekki sem slík fyrir að sama brotið væri tekið fyrir, fyrst af skattayfirvöldum, 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 til málanna *A og B gegn Noregi* [GC], nr. 24130/11 og 29758/11, 15. nóvember 2016, og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (sjá fyrri tilvísun). 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.

28. Afleiðingin af háttsemi kæranda hefði verið fyrirsjáanleg þar sem bæði málin hefðu verið liður í aðgerðum og viðurlögum sem beitt væri vegna brota á skattalögum. Hefði kærandi verið upplýstur á öllum stigum málsins af skattyfirvöldum um farveginn sem mál hans færi í.

29. Taldi ríkið að sakamálið væri efnislega til uppbótar eða viðbótar við skattamálið. Skattrannsókn af hálfu skattyfirvalda og ákvörðun viðurlaga fyrir brot á skattalögum félli undir aðrar lagareglur en lögreglurannsókn, sem gæti orðið grundvöllur ákæru og sakfellingar fyrir dómi. Skattrannsóknin hefði að markmiði að leiða í ljós önnur atriði en þau sem rannsókuð væru af lögreglu og tekin til meðferðar fyrir dómi í tengslum við sama skattalagabrot, viðurlögin væru önnur og skilyrðin fyrir beitingu þeirra væru önnur. Taldi ríkið að vegna mismunandi krafna og viðurlaga hefði verið nauðsynlegt fyrir lögregluna að afla frekari gagna.

30. Að mati ríkisins hefðu málin tvö verið rekin samhliða og verið samtvinnuð. Með bréfi 14. janúar 2011 hefði skattrannsóknastjóri upplýst kæranda um niðurstöðu rannsóknar sinnar. Þá hefði kærandi verið upplýstur um sakamál sem fyrirhugað væri í málinu og hvað það mundi fela í sér og honum hefði verið veitt færi á að tjá sig. Taldi ríkið að frá þeim degi hefðu rannsóknirnar tvær farið fram samhliða og hefði kæranda verið kunnugt um þann farveg sem málið færi í. Málsmeðferðin hefði einungis varað alls í þrjú ár og sjö mánuði, ólíkt *A og B gegn Noregi* (sjá tilvísun hér að framan), þar sem hún hefði varað í um það bil fimm ár og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (sjá tilvísun hér að framan), þar sem hún hefði varað í níu ár og þrjá mánuði.

31. Að lokum taldi ríkið að þótt ákæran hefði verið gefin út 10 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 ákæra væri gefin út fljótlega fyrir eða eftir lok máls á stjórnsýslustigi.

2. Álit dómstólsins

32. 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 ákærður og sakfelldur fyrir hefði verið hið sama og brotið sem leiddi til ákvörðunar álags á skattstofn (*idem*), hvort um var að ræða endanlega ákvörðun, og hvort um hefði verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis*).

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

33. Í sambærilegum málum sem varða ákvörðun skattaálags hefur dómstóllinn talið á grundvelli „Engel viðmiðananna“ (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. samningsviðauka nr. 7 (sbr. *A og B gegn Noregi*, sjá tilvísun að framan, 107., 136. og 138. mgr., og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi*, sjá tilvísun að framan, 43. mgr.).

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

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

35. Hugmyndina um „sama brot“ – *idem* þáttinn í meginreglunni um *ne bis in idem* í 4. gr. samningsviðauka nr. 7 – 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.).

36. 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 ákærrunni og sakfellingunni hefðu verið þær sömu eða efnislega þær sömu og þær sem leiddu til ákvörðunar álags á skatta.

37. Dómstóllinn er sammála málsaðilum. Sakfelling kæranda og ákvörðun skattaálagsins 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 in idem* er fyrir hendi.

(c) Hvort lokaniðurstöðu var náð

38. Áður en ákvarðað er hvort um hafi verið að ræða tvöfalda málsmeðferð (*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 tvöfalda málsmeðferð (bis)

39. 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 því er varðar málefni sem varða viðurlögum samkvæmt bæði refsirétti og stjórnarsýslurétti er öruggasta leiðin til þess að tryggja að hlítt verði 4. gr. samningsviðauka nr. 7 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 viðbrögðum 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. samningsviðauka nr. 7 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. samningsviðauka nr. 7, 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 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 hver 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.“

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

41. 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 stjórnarsýslumálið 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 dómnum, 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.

42. Í málinu Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi (sjá tilvísun að framan) taldi dómstóllinn hins vegar að kærendurnir tveir hefðu sætt lögsókn og refsingu tvisvar vegna sömu háttsemi. Einkum var það 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 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.

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

44. „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 refsivert 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).

45. Hinn 21. október 2010 hóf skattrannsóknastjóri rannsókn á kæranda og tók skýrslu af honum 5. nóvember 2010. Rannsókninni lauk með útgáfu skýrslu 13. janúar 2011. Úrskurður Ríkisskattstjóra í skattamálinu var gefinn út 23. nóvember 2011 og varð endanlegur 3 mánuðum seinna, í febrúar 2012. Hinn 28. mars 2012 vísaði skattrannsóknastjóri málinu til sérstaks saksóknara til opinberrar rannsóknar. Hinn 14. september 2012 var fyrsta skýrsla tekin af ákærða hjá lögreglunni. Hinn 10. október 2012, um það bil átta mánuðum eftir að ákvörðunin í skattamálinu varð endanleg, var gefin út ákæra í sakamálinu. Með dómi, sem kveðinn var upp 16. maí 2013, var kærandi sakfelldur fyrir stórfelld skattalagabrot. Þann 22. maí 2014 staðfesti Hæstiréttur sakfellingu kæranda. Þannig var heildarlengd málanna tveggja, frá upphafi rannsóknar ríkisskattstjóra þar til Hæstiréttur kvað upp endanlegan dóm sinn, þrjú ár og sjö mánuðir.

46. 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 það í fyrsta lagi 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 vanrækslu að veita réttar upplýsingar í skattframtali.

47. Hæstiréttur dæmdi kæranda til þriggja mánaða skilorðsbundinnar fangelsisvistar og gerði honum að greiða sekt. Við ákvörðun sektanna tók rétturinn tillit til skattalaganna 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.

48. Ekki er ljóst af þeim gögnum sem dómstólnum hafa borist hvort eða að hvaða marki sérstakur saksóknari, sem fór með rannsókn sakamálsins, hafði aðgang að skýrslunum sem skattrannsóknastjóri gaf út og gögnunum sem aflað var við skattrannsóknina. Í öllu falli 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.

49. Þegar litið er til tengsla milli málanna tveggja að því er tíma varðar, veitir dómstóllinn því eftirtekt að heildartímalengd málsins var um þrjú ár og sjö mánuðir. Á því tímabili fóru málín ekki fram samtímis á neinum tíma (sjá 45. mgr. að framan). Þannig voru málín aldrei rekin samhliða. Þá var kærandi ákærður 10. október 2012, ellefu mánuðum eftir lokaákvörðun ríkisskattstjóra og átta mánuðum eftir að hún tók gildi að lögum. Sakamálið hélt síðan áfram með sjálfstæðum hætti í meira en tvö ár: í héraðsdómi var kærandi sakfelldur 16. maí 2013, einu ári og sex mánuðum eftir ákvörðun ríkisskattstjóra, og dómur Hæstaréttar var ekki kveðinn upp fyrir en ári síðar.

50. 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 nán tengsl hafi verið að efni til og í tíma milli skattamálsins og sakamálsins í málinu til þess að þau gætu talist standast *bis* viðmiðið í 4. gr. 7. samningsviðauka.

51. 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.

Af þessu leiðir að brotið hefur verið gegn 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann.

II. GILDI 41. GR. MANNRÉTTINDASÁTTMÁLANS

52. 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

1. Skaðabætur

53. Kærandi krafðist 21.000.000 kr. (sem svarar til u.þ.b. 136.000 evra á þeim tíma sem um ræðir, eða u.þ.b. 151.500 á núverandi gengi) í skaðabætur vegna sektarinnar sem leiddi af dómi Hæstaréttar frá 22. maí 2014. Ennfremur krafðist kærandi greiðslu annars kostnaðar að fjárhæð 36.500 evrur, sem að hans sögn tengjast brotunum gegn honum vegna deilna við alþjóðlegan banka hans.

54. Ríkið taldi að þar sem kærandi hefði ekki greitt sektirnar hefði ekkert fjártjón orðið. Ennfremur taldi ríkið að því bæri ekki að greiða annan kostnað sem kærandi staðhæfði að tengdust brotunum í málarekstrinum gegn honum. Hefði kærandi hvorki lagt fram gögn því til stuðnings né heldur væri hægt að kalla ríkið til ábyrgðar vegna slíks kostnaðar.

55. Dómstóllinn veitir því athygli að kærandi hélt hvorki fram né sýndi fram á að hann hefði greitt sektina sem honum var gerð með dómi Hæstaréttar frá 22. maí 2014. Fallist er á það með ríkinu að vegna vangreiðslu sektanna verði ekki talið að kærandi hafi orðið fyrir neinu fjártjóni af þeim sökum.

56. Ennfremur hefur kærandi ekki sýnt fram á að hann hafi orðið fyrir öðrum kostnaði sem með beinum hætti leiddi af brotunum gegn honum. Verður þeirri kröfu því hafnað.

2. Miskabætur

57. Kærandi krafðist 100.000 evra í miskabætur.

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

59. Ekki verður 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

60. Kærandi krafðist einnig 112.000 evra vegna kostnaðar og útgjalda sem til stofnaðist fyrir íslensku dómstólunum og 75.340 evra vegna kostnaðar og útgjalda fyrir Mannréttindadómstólnum.

61. Ríkið benti á að þóknun til lögmanns kæranda væri greidd úr ríkissjóði í samræmi við lög um meðferð sakamála. Ennfremur vísaði ríkið til þess að kærandi hefði ekki lagt fram neinn reikning er sýndi að hann hefði endurgreitt ríkissjóði. Þá taldi ríkið að kostnaðurinn sem krafa væri gerð um fyrir hinum íslensku dómstólum væri óhóflegur.

62. Samkvæmt dómaframkvæmd dómstólsins á kærandi 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.

63. Kæranda var gert að greiða lögfræðikostnað í hinum innlenda málarekstri. Gerði héraðsdómur kæranda að greiða 878.500 kr. (sem svarar til u.þ.b. 6.400 evra á núverandi gengi) auk virðisaukaskatts. Gerði Hæstaréttar kæranda að greiða 1.286.614 kr. í málskostnað (sem svarar til u.þ.b. 9.300 evra á núverandi gengi), en af þeirri fjárhæð runnu 1.255.000 kr. til verjanda hans.

64. Hins vegar veitir dómstóllinn því eftirtekt að þegar horft er til þeirra gagna sem dómstóllinn hefur í höndum og viðmiðanna hér að framan, hefur kærandi ekki greitt kostnaðinn og útgjöldin sem til stofnaðist við málareksturinn á Íslandi og hafnar því þessari kröfu.

65. 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 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. samningsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann.
3. *Því er dæmt:*
 - a) að ríkið skuli greiða kæranda, innan þriggja mánaða frá því að 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 greiðsludegi:
 - (i) 5,000 evrur (fimm þúsund evrur) í miskabætur,
 - (ii) 10,000 evrur (tíu þúsund 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 Seðlabanka Evrópu meðan á vanskilum stendur, með þriggja prósent álagi.
4. Vísað er frá viðbótarkröfum kæranda um sanngjarnar bætur.

Gert á ensku og tilkynnt skriflega hinn 12. febrúar 2019 í samræmi við 2. og 3. mgr. 77. gr. reglna dómstólsins.

Hasan Bakırcı
Aðstoðarritari

Paul Lemmens
Forseti