

ÞRIÐJA AÐALDEILD

MÁLID BRAGI GUÐMUNDUR KRISTJÁNSSON gegn ÍSLANDI

(Kæra nr. 12951/18)

DÓMUR

4. gr. 7. samningsviðauka • Réttur til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis
• Tvöföldun málsmeðferðar sem leiddi til ákvörðunar skattalags og sakfellingar fyrir meiri háttar skattalagabrot, ófullnægjandi tengsl að efni til og í tíma • Umtalsverð skörun rannsókna

STRASBORG

31. ágúst 2021

Dómur þessi verður endanlegur með þeim hætti sem kveðið er á um í 2. mgr. 44. gr. mannréttindasáttmálans. Texti hans kann að sæta ritstjórnarbreytingum

Í málinu Bragi Guðmundur Kristjánsson gegn Íslandi,

kveður Mannréttindadómstóll Evrópu (þriðja aðaldeild), sem situr í deild skipaðri:

Paul Lemmens, *forseta*,

Georgios A. Serghides,

Robert Spanó,

Dmitry Dedov,

Darian Pavli,

Peeter Roosma,

Andreas Zünd, *dómurum*,

og Milan Blaško, *deildarritara*,

með hliðsjón af

kæru (nr. 12951/18), sem Bragi Guðmundur Kristjánsson („kærandi“), sem er íslenskur ríkisborgari, lagði fram gegn Íslandi á grundvelli 34. gr. samningsins um verndun mannréttinda og mannfrelsis („mannréttinda-sáttmálinn“) hinn 12. mars 2018,

ákvörðun um að tilkynna ríkisstjórn Íslands („ríkið“) um kærana varðandi tvítekningu málareksturs á hendur kæranda og að lýsa aðra liði kærunnar ótæka til meðferðar,

sjónarmiðum aðila,

eftir að hafa fjallað um málið á lokuðum fundi hinn 29. júní 2021,

upp eftirfarandi dóm, sem samþykktur var þann dag er síðast greinir:

INNGANGUR

1. Mál þetta varðar málarekstur á hendur kæranda vegna brota á skattalögum. Í stjórnslumáli voru skattar kærandans endurákvarðaðir og kæranda gert að sæta 25% skattalagi. Í framhaldi af því, í sakamáli, var kærandi fundinn sekur um meiri háttar skattalagabrot og dæmdur til þriggja mánaða fangelsisvistar og til greiðslu sektar að fjárhæð u.þ.b. 84.000 evrur (EUR). Kvörtun kæranda lýtur að því að hann hafi sætt saksókn tvívegis fyrir sama brot, andstætt meginreglunni um *ne bis in idem* sem felst í 4. gr. 7. samningsviðaukans við mannréttindasáttmálann.

MÁLSATVIK

2. Kærandi er fæddur 1944 og búsettur í Reykjavík. Í fyrirsvari fyrir kæranda var Ragnar Halldór Hall, lögmaður í Reykjavík.

3. Í fyrirsvari fyrir ríkið var Einar Karl Hallvarðsson, ríkislögmaður, sem umboðsmaður þess.

4. Staðreyndir málsins, eins og þær voru settar fram af aðilum, eru í samantekt sem hér á eftir segir.

I. Skattrannsókn

5. Hinn 3. maí 2011 hóf skattrannsóknarstjóri ríkisins rannsókn á skattframtölum kæranda fyrir tekjuárin 2007 og 2008. Rannsóknin miðaði að

Því að leiða í ljós hvort kærandi hefði vantalið fjármagnstekjur sínar, þar með talið tekjur vegna framvirkra samninga við banka. Kærandi var kvaddur til skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra 30. júní og 30. nóvember 2011. Hinn 10. október 2011 var skýrsla tekin af endurskoðanda sem annast hafði skattframtöl kæranda.

6. Með bréfi dags. 13. desember 2011 sendi skattrannsóknarstjóri kæranda skýrslu um rannsóknina, sem dagsett var 9. sama mánaðar, og gaf honum kost á að koma á framfæri athugasemdum sínum. Í bréfi 23. desember 2011 gerði ákærði tilteknar athugasemdir. Í framhaldi af því tók skattrannsóknarstjóri saman breytta skýrslu sem dagsett var 30. desember 2011. Var niðurstaða skýrslunnar sú að kærandi hefði skilað efnislega röngum skattskýrslum fyrir árin 2007 og 2008.

7. Með bréfi dags. 30. desember 2011 framvísaði skattrannsóknarstjóri málinu til ríkisskattstjóra til hugsanlegrar endurálagningar á sköttum hans. Var kæranda með bréfi sama dag tilkynnt um þessa ráðstöfun og var honum jafnframt tilkynnt að skattrannsóknarstjóri myndi fljótlega taka ákvörðun um hvort refsímál yrði höfðað og einnig hvaða stefnu slíkt refsímál gæti tekið og var kæranda veittur 30 daga frestur til að tjá sig um málið.

8. Með bréfi 27. janúar 2012 mótmælti kærandi allri refsimeðferð á þeim forsendum að rannsóknin hefði leitt í ljós að saknæmisskilyrðum væri ekki fullnægt og að ekki hefði verið um neinn ásetning að ræða að skila röngum skattframtölum. Yrði ekki fallist á niðurfellingu málsins krafðist kærandi þess að málinu lyki með álagningu sektar.

9. Með bréfi 5. nóvember 2012 tilkynnti embætti ríkisskattstjóra þá ætlan sína að endurákvarða opinber gjöld kæranda fyrir gjaldárin 2007 og 2008 og bæta 25% álagi ofan á hinn vantalda skattstofn. Fylgdi skýrsla skattrannsóknarstjóra bréfinu.

10. Með bréfi 22. nóvember 2012 mótmælti kærandi fyrirhugaðri endurálagningu. Krafðist hann þess einnig að ekki yrði beitt 25% álagi þar sem enginn ásetningur hefði verið af hans hálfu að skila inn efnislega röngum skattframtölum. Enn fremur var í bréfi kæranda vísað til þess að hann hefði sjálfur með bréfi til ríkisskattstjóra 25. júlí 2011 óskað eftir leiðréttingum á þeim sköttum sem hann hafði greitt vegna tekjuáranna 2007 og 2008.

11. Með úrskurði 30. nóvember 2012 endurákvarðaði ríkisskattstjóri skatta kæranda vegna tekjuáranna 2007 og 2008 og hækkaði framtaldar tekjur fyrir hvort ár um sig um 43.843.930 og 48.542.671 krónur (u.þ.b. 266.000 og 294.500 evrur á viðkomandi tíma). Að auki lagði ríkisskattstjóri á 25% álag og tók fram að skattgreiðendur gætu ekki losað sig undan þeirri ábyrgð sinni að skila réttum skattframtölum með því að fela öðrum gerð þeirra og skil.

12. Kærandi skaut úrskurðinum til yfirskattanefndar 28. febrúar 2013. Með úrskurði 12. mars 2014 hafnaði yfirskattanefnd aðalkröfu kæranda um niðurfellingu úrskurðar ríkisskattstjóra. Þó taldi yfirskattanefnd að ríkisskattstjóri hefði ekki tekið tillit til tiltekinna frádráttarliða og lækkaði samkvæmt því skattstofn kæranda frá því sem hann hafði áður verið

hækkaður í. Þá hafnaði yfirs kattanevnd varakröfu kæranda um að felld yrði niður ákvörðun álags, þar sem hvorki væru forsendur til þess að fella niður álagið á grundvelli 3. mgr. 108. gr. tekjuskattslaga eða af öðrum ástæðum (sjá 34. mgr. hér fyrir neðan).

13. Kærandi leitaði ekki eftir endurskoðun dómstóla á úrskurði yfirs kattanevndar, sem þannig tók gildi að lögum sex mánuðum síðar, hinn 12. september 2014, þegar frestur til málskots til dómstóla var runninn út.

II. Sakamál

14. Meðan á þessu stóð vísaði skattrannsóknarstjóri máli kæranda með bréfi 12. nóvember 2012 til rannsóknar hjá embætti sérstaks saksóknara og fylgdi bréfinu rannsóknarskýrslan varðandi kæranda. Sama dag var kæranda tilkynnt með bréfi að máli hans hefði verið vísað til embættis sérstaks saksóknara.

15. Hinn 11. apríl 2013 mætti kærandi til skýrslutöku hjá embætti sérstaks saksóknara (hér eftir „saksóknari“). Var kæranda tilkynnt að rannsóknin varðaði brot sem skattrannsóknarstjóri teldi að hann hefði gerst sekur um. Hinn 14. ágúst 2013 tók saksóknari aftur skýrslu af kæranda.

16. Hinn 21. maí 2014 gaf saksóknari út ákæru á hendur kæranda fyrir stórfelld skattalagabrot. Var kærandi ákærður fyrir að skila efnislega röngum skattframtölum fyrir tekjuárin 2007 og 2008 með því að hafa látið undir höfuð leggjast að telja fram á skattframtölum sínum hagnað af sölu hlutabréfa og af framvirkum skiptasamningum og námu vantaldar tekjur 87.007.094 krónum (u.þ.b. 527.900 evrur á þeim tíma sem um ræðir). Var málið þingfest í héraðsdómi Reykjavíkur 10. júní 2014 og var kærandi ekki viðstaddur þinghaldið. Næsta fyrirtaka í málinu var 11. september 2014 og mætti kærandi þá og neitaði sök.

17. Í því þinghaldi ákvað héraðsdómur að ósk kæranda að fresta málinu þar til „fyrir lægi dómur Mannréttindadómstóls Evrópu um tvöfalda refsingu.“ Málinu var síðan frestað ítrekað á þeirri forsendu að „dómur Manréttindadómstóls Evrópu um tvöfalda refsingu lægi ekki enn fyrir.“ Málið var á endanum tekið fyrir 25. febrúar 2016 og var þá eftirfarandi fært til bókar:

„Máli þessu hefur að ósk ákærða ítrekað verið frestað á meðan beðið hefur verið dóms Mannréttindadómstóls Evrópu um tvöfalda refsingu. Sá dómur liggur ekki enn fyrir. Taldi dómurinn ekki fært að fresta málinu öllu lengur og var því ákveðin aðalmeðferð málsins í dag.“

18. Með dómi, sem kveðinn var upp 15. mars 2016, var kærandi sakfelldur samkvæmt ákæruskjalinu. Varðandi álitafnið um meinta tvítekningu málsmeðferðarinnar (e. double jeopardy) var í dómi héraðsdóms bent á að Hæstiréttur Íslands hefði ekki talið að með ákvörðun skattálags og síðari höfðun sakamáls væri brotið gegn meginreglunni um *ne bis in idem*. Því væri ekki unnt að vísa málinu frá á grundvelli fyrri ákvörðunar skattálags.

19. Var kærandi dæmdur í héraðsdómi til þriggja mánaða fangelsisvistar, skilorðsbundið í tvö ár, og til greiðslu sektar að fjárhæð 13.800.000 kr. (u.þ.b.

83.700 evrur miðað við gengið á þeim tíma sem um ræðir). Við ákvörðun sektarinnar tók rétturinn tillit til skattálaganna sem þegar höfðu verið lögð á kæranda en án þess þó að gera sérstaklega grein fyrir útreikningum í þeim efnum. Skyldi sektin greidd innan fjögurra vikna frá birtingu dómsins, ella breyttist refsingin í sjö mánaða fangelsisvist. Þar sem lögmaður kæranda hefði ekki krafist endurgreiðslu málsvarnarlauna yrði kærandi sakfelldur í málinu var kæranda ekki gert að greiða neinn sakarkostnað.

20. Kærandi áfrýjaði málinu til Hæstaréttar (með áfrýjunarstefnu sem lögð var fram af ríkissaksóknara að beiðni hans) 11. apríl 2016. Taldi hann meðal annars að málinu gegn sér bæri að vísa frá á þeim grundvelli að með hinni tvöföldu málsmeðferð væri brotið gegn grundvallarreglunni um *ne bis in idem*.

21. Málið var á dagskrá til flutnings í Hæstarétti 6. febrúar 2017 en Hæstiréttur ákvað að eigin frumkvæði að fresta málinu til 4. september 2017 meðan beiðið væri dóms mannréttindadómstólsins í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl. gegn Íslandi*, nr. 22007/11, 18. maí 2017.

22. Með dómi 21. september 2017 staðfesti Hæstiréttur dóminn yfir kæranda og refsingu hans. Í dóminum var í fyrsta lagi talið að málin tvö á hendur kæranda – skattamálið annars vegar og sakamálið hins vegar – teldust tvöfalt refsímál varðandi sömu málsatvik í skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálans. Var á það bent að Mannréttindadómstóll Evrópu teldi ekki að slík tvöföld málsmeðferð teldist í sjálfu sér fara gegn umræddu ákvæði en að mál af þessum toga yrðu að uppfylla það skilyrði að þau væru nægjanlega tengd að efni til og í tíma til þess að koma í veg fyrir tvöföldun. Í því sambandi var í dóminum vísað meðal annars til dóma dómstólsins í málunum *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* [GC], nr. 14939/03, ECHR 2009, *A og B gegn Noregi* [GC], nr. 24130/11 og 29758/11, 15. nóvember 2016, og *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.* (sem vísað er til hér að framan). Var síðastnefndi dómurinn reifaður ítarlega, þar með talið hin innlendu mál sem fóru á undan málsmeðferðinni fyrir dómstólnum.

23. Síðan fylgdi í dóminum greining á máli kæranda, þar sem meðal annars var litið til nauðsynjar á tengslum, bæði að efni til og í tíma, í samræmi við dómaframkvæmd mannréttindadómstólsins. Í þessu sambandi er meðal annars að finna í dóminum eftirfarandi röksemdafærslu:

„Samkvæmt dómaframkvæmd [Mannréttindadómstóls Evrópu] þarf rekstur tveggja aðskilinna mála á hendur sama aðila vegna sömu eða sambærilegra atvika að fullnægja því skilyrði að rekstur seinna málsins hafi verið til fyllingar eða viðbótar hinu fyrra. Skattrannsókn af hálfu skattyfirvalda og ákvörðun viðurлага fyrir brot á skattalögum [heyra] undir aðrar lagareglur en lögreglurannsókn, sem [getur síðar] myndað grundvöll fyrir ákæru og sakfellingu af hálfu dómstóls. Rannsókn skattyfirvalda hefur jafnframt annað markmið en lögreglurannsókn enda miðar hún í málum eins og þessu fyrst og fremst að því að leiða í ljós hvort grunsemdir um að tekjur hafi verið vantaldar í skattframtali séu á rökum reistar. Ef sú er reyndin eru skattar framteljandans endurákvarðaðir og hann beittur álagi og skiptir hugræn afstaða hans þá ekki máli.

Öðru máli gegnir varðandi rannsókn lögreglu á skattalagabrotum. Samkvæmt 1. mgr. 109. gr. laga nr. 90/2003 skal skattskyldur maður, sem skýrt hefur af ásetningi eða stórfelldu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju sem máli skiptir um tekjuskatt[skyldu sína], greiða fésekt allt að tífoldri skattfjárhæð af þeim skattstofni sem [vantalinn var] og aldrei lægri fjárhæð en nemur tvöfoldri skattfjárhæðinni [sem greiða ber af hinum vantöldu tekjum]. Stórfellt brot gegn ákvæðinu varðar við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga. Með sama hætti er ásetningur eða stórfellt gáleysi við framningu meiri háttar skattalagabrots skilyrði fangelsisrefsingar samkvæmt 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga, auk þess sem það ákvæði heimilar að dæma manni, til viðbótar fangelsisrefsingu, fésekt samkvæmt ákvæðum skattalaga.

Af framansögðu leiðir að málarekstur hjá skattyfirvöldum hefur að markmiði að leiða í ljós annað en það sem lögregla rannsakar og dómstólar dæma um vegna sama skattalagabrots. Að auki eru viðurlögin ólík og skilyrðin fyrir beitingu þeirra mismunandi. Samkvæmt þessu verður [því] að leggja til grundvallar hvað hina lagalegu umgjörð varðar að meðferð sakamáls sem leitt getur til sakfellingar skattgreiðanda sé samkvæmt viðmiðum [Mannréttindadómstóls Evrópu] hvað efni varðar til fyllingar eða viðbótar málsmeðferð skattyfirvalda.“

24. Í dóminum var síðar komist að þeirri niðurstöðu að rannsókn saksóknara hefði fyrst og fremst lotið að því að leiða í ljós atvik sem máli skiptu við ákvörðun um hvort meint brot kæranda hefðu verið meiri háttar, hvort þau hafðu verið framin af ásetningi eða stórfelldu gáleysi og hvort aðrir en kærandi hefðu átt þar hlut að máli. Taldi Hæstiréttur að öflun sönnunargagna og mat á þeim hefðu skarast í meðferð beggja málanna að „því marki sem óhjákvæmilegt [hefði verið] og eðlilegt [gæti] talist“. Að auki hefði við rannsókn sakamálsins verið aflað viðbótargagna þar sem slíkt hefði verið „nauðsynlegt vegna mismunandi viðurlaga og ólíkra skilyrða fyrir beitingu þeirra“. Í ljósi þessa taldi Hæstiréttur að rannsókn saksóknara hefði ekki verið ónauðsynleg endurtekning stjórnslumeðferðarinnar, heldur hefðu málin myndað eina samþætta heild. Þá taldi Hæstiréttur að kærandi hefði notið alls viðeigandi málsmeðferðarréttar sem honum væri tryggður og að í dómi héraðsdóms hefði að því er best væri séð verið tekið tillit til þess skattálags sem áður hefði verið ákvarðað þegar ákvörðuð var sekt kæranda, sbr. 1. mgr. 109. gr. tekjuskattslaga. Að gættum öllum þessum atriðum var það niðurstaða Hæstaréttar að málin tvö sem rekin hefðu verið gegn kæranda hefðu fullnægt skilyrðinu um efnisleg tengsl mála og að þau hefðu myndað eina samþætta heild. Af því leiddi að ekki hefði úrslitabýðingu hvort ákvörðun skattyfirvalda í málinu hefði falið í sér „lokaákvörðun“ í skilningi dómaframkvæmdar Mannréttindadómstóls Evrópu varðandi álitaefnið um hvort hin tvöfalda málsmeðferð samræmdist mannréttindasáttmálanum

25. Að því er varðar álitaefnið um nægjanlega tengsl í tíma benti Hæstiréttur á að tíminn sem rekstur beggja mála kæranda hefði tekið hefði verið alls sex ár og fjórir mánuðir miðað við tímann frá því að skattrannsóknarstjóri hóf rannsókn sína á skattframtölum kæranda og þar til málið var flutt í Hæstarétti. Hæstiréttur benti til samanburðar á að heildartími málsmeðferðarinnar í *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan) hefði numið um það bil fimm árum og heildartími málsmeðferðarinnar í

málinu *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.* (sem vísað er til hér að framan) hefði numið níu árum og þremur mánuðum.

26. Þá vísaði Hæstiréttur til þess að af heildartíma beggja málanna hefði sakamálinu verið frestað að eigin ósk kæranda um tímabil sem nam einu ári og fimm mánuðum meðan beðið var dóms Mannréttindadómstóls Evrópu (sjá 17. mgr. hér að framan). Að auki hefði málinu í Hæstarétti verið frestað af sömu ástæðu að eigin frumkvæði Hæstaréttar um tímabil sem nam sjö mánuðum.

27. Hæstiréttur benti síðan á að tímalengd skattrannsóknarmálsins, frá upphafi rannsóknarinnar þar til úrskurður yfirskattanefndar var kveðinn upp, hefði numið tveimur árum og tíu mánuðum, samanborið við meira en þrjú ár í tilvikum *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan) og þrjú ár og níu mánuðir í tilvikum *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.* (sem vísað er til hér að framan). Rekstur sakamálsins sem hér um ræðir hefði varað í þrjú ár og sex mánuði til viðbótar, talið frá uppkvaðningu úrskurðar yfirskattanefndar fram til þinghaldsins í Hæstarétti, samanborið við eitt ár og tíu mánuði í tilvikum *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan) og fimm ár og fimm mánuði í tilvikum *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.* (sem vísað er til hér að framan).

28. Þá tók Hæstiréttur fram að kærandi hefði verið ákærður rétt rúmlega tveimur mánuðum eftir að yfirskattanefnd hefði kveðið upp úrskurð sinn og áður en sá úrskurður hefði orðið endanlegur samkvæmt 2. mgr. 15. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd (sjá 35. mgr. hér fyrir neðan). Til samanburðar benti Hæstiréttur á að í málinu *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan) hefði ákæra verið gefin út einu ári og tíu dögum áður en úrskurður norsku yfirskattanefndarinnar var kveðinn upp, en í málinu *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.* (sem vísað er til hér að framan) hefði nærri eitt ár og fjórir mánuðir liðið frá uppkvaðningu úrskurðarins þar til ákæra var gefin út.

29. Hæstiréttur vísaði síðan til þess að í máli kæranda hefðu þrjú ár og tæpir fjórir mánuðir liðið frá útgáfu kæru þar til málið var tekið fyrir af Hæstarétti, samanborið við eitt ár og rúma ellefu mánuði frá ákæru og fram til dóms Hæstaréttar í málinu *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan) og fjögur ár og tæpa tvo mánuði í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.* (sem vísað er til hér að framan). Í því sambandi taldi Hæstiréttur að taka yrði með í reikninginn ítrekaðar frestanir dómsmálsins á hendur kæranda meðan beðið var dómsins í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.*

30. Að lokum benti Hæstiréttur á að málin tvö hefðu verið rekin samhliða í ellefu mánuði, talið frá fyrstu skýrslutöku af kæranda í stöðu sakbornings þar til yfirskattanefnd hefði birt úrskurð sinn. Til samanburðar hefði málsmeðferð í málinu *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan) farið fram samhliða í rúmlega ellefu mánuði og í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.* (sem vísað er til hér að framan) í tólf mánuði.

31. Í ljósi alls framangreinds var niðurstaða Hæstaréttar eftirfarandi:

„Samkvæmt því sem hér var rakið um tímalengd við rekstur mála ákærða verður lagt til grundvallar með sama hætti og [Mannréttindadómstóll Evrópu] gerði í máli [*A og B gegn Noregi*] (sem vísað er til hér að framan)] að skilyrðinu um nægjanleg tengsl í tíma hafi verið fullnægt. Í því heildarmati allra tímaþátta sem fram fer fær það ekki haggð þessari niðurstöðu þótt sá munur sé á máli [kærandi] annars vegar og máli *A og B gegn Noregi* hins vegar, að í máli ákærða var ákæra gefin út tveimur mánuðum og níu dögum eftir lok stjórnslumálsins en einum mánuði og 10 dögum fyrir lok meðferðar á stjórnslustigi í Noregi [...]. Verður ekki talið að þessi staða ein og sér hafi sett [kærandi] í óhæfilega óvissu eða valdið óþarfa töfum á málarekstrinum. Í því sambandi verður að hafa í huga að úrskurður yfirskattanefndar í máli [kærandi] var ekki orðinn endanlega bindandi þegar ákæran á hendur honum var gefin út. Er og til þess að líta að [Mannréttindadómstóll Evrópu] hefur lagt til grundvallar að rekstur tveggja aðskilinna mála þurfi ekki að vera algjörlega samhliða frá upphafi til loka, heldur hafi ríkið sem í hlut eigi svigrúm til að reka málin stig af stigi þar sem slíkt helgast af hagsmunum um skilvirkni og eðlilegan framgang réttvísinnar í ljósi ólíkra samfélagslegra hagsmuna. Getur þá hending ráðið hvort ákæra er gefin út skömmu fyrir eða eftir lok máls á stjórnslustigi.“

32. Með vísan til alls framangreinds var það niðurstaða Hæstaréttar að málsmeðferð í málunum gegn kærandi hefði uppfyllt kröfuna um tengsl í tíma og að efni til og að því hefði ekki verið brotið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann. Í ljósi þessa hafnaði Hæstiréttur kröfu kærandi um að málinu gegn honum yrði vísaði frá (sjá 20. mgr. hér að framan). Hæstiréttur sá enga annmarka á dómi héraðsdóms og staðfesti því bæði sakfellingu kærandi og refsingu hans. Enn fremur gerði Hæstiréttur kærandi að greiða áfrýjunarkostnað að fjárhæð 1.782.579 kr., þar með talin málsvarnarlaun skipaðs verjanda síns, sem námu 1.736.000 kr. (u.þ.b. 10.500 evrur á þeim tíma sem um ræðir).

33. Einn af sjö dómurum sem sátu í dóminum í máli kærandi skilaði sératkvæði og taldi að kröfurnar varðandi nægjanleg tengsl í tíma og að efni til hefðu ekki verið uppfylltar í málinu og af þeim sökum hefði verið rétt að vísa málinu á hendur kærandi frá. Í sératkvæðinu var bent á að lögreglu bæri engin skylda til þess einfaldlega að framlengja skatranssókn, sem þegar hefði farið fram á vegum annarra yfirvalda, en skýrslutaka saksóknara af kærandi hefði falið í sér tvítekingu á rannsókninni sem áður hafði farið fram. Í sératkvæðinu var enn fremur bent á að kærandi hefði verið ákærður eftir að yfirskattanefnd hefði skilað úrskurði sínum og leidd rök að því að þá staðreynd að sakamálið hefði staðið yfir í þrjú og hálf ár væri ekki unnt að réttlæta með því að vísa til frestunar málsins meðan beðið væri uppkvæðingu dóms Mannréttindadómstóls Evrópu í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.* (sem vísað er til hér að framan). Í sératkvæðinu var niðurstaðan því sú að málin hefðu verið svo ótengd að brotið hefði verið gegn grundvallarreglunni um *ne bis in idem* og því hefði borið að vísa málinu frá.

VIÐEIGANDI LAGAUMGERÐ OG RÉTTARFRAMKVÆMD

34. Viðeigandi greinar tekjuskattslaga voru svohljóðandi á þeim tíma sem um ræðir:

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 [við upptök]. Ríkisskattstjóri setur nánari reglur um þetta atriði. Berist framtal, sem álagning verður byggð á, eftir lok framtalsfrests, en áður en álagningu skattstjóra er lokið, má þó aðeins bæta 0,5% álagi á skattstofna fyrir hvern dag sem skil[n sem um ræðir] hafa dregist fram yfir frestinn, þó ekki hærra álagi en 10%.

Séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr., eða einstakir liðir [skattframtals] 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 yfirskattanefndar fer eftir ákvæðum 99. gr. laganna og ákvæðum laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.“

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 skattfjárhæð af 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 fyrirsvarsmáður 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.

„Yfirséttanefnd úrskurðar sektir [sem á eru lagðar] 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 yfirséttanefnd

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 opinberrar meðferðar né sektarmeðferðar hjá yfirséttanefnd. Við ákvörðun sektar [sem greiða ber] skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota [sem um ræðir]. 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 lögreglu] til opinberrar rannsóknar af sjálfsdáðum svo og eftir ósk sökunauts, ef hann vill eigi hlíta því að mál verði afgreidd af yfirséttanefnd skv. 1. mgr.

Mál út af brotum gegn skattalöggjöf skulu sæta meðferð opinberra mála. Skattkröfu má hafa uppi og dæma í slíkum málum.

Sektir [sem innheimtast] fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkissjóð.

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

[Brot] skv. 109. gr. fyrnist á sex árum. Fyrningartími kann að rofna ef hafin er rannsókn á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, enda verði ekki ónauðsynlegar tafir á rannsókn málsins sem um ræðir eða ákvörðun refsingar.“

35. Viðeigandi greinar laga um yfirskattanevnd voru svohljóðandi á þeim tíma sem um ræðir að því marki sem þær eiga við:

5. gr.

„Kærufrestur til yfirskattanevndar skal vera þrjú mánuðir frá póstlagningu úrskurðar skattstjóra eða ríkisskattstjóra.

...“

15. gr.

„...“

Frestur fjármálaráðherra til málshöfðunar í tilefni af úrskurði yfirskattanevndar er sex mánuðir.

...“

36. Í 262. gr. Almennra hegningarlaga 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 leyndu auðgunarbroti sínu eða annarra.

Verknaður telst meiri háttar brot skv. 1. og 2. mgr. þessarar greinar ef brotið lýtur að verulegum fjárhæðum [eða] ef verknaður er framinn með sérstaklega vítavörðum 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 BROTT GEGN 4. GR. 7. SAMNINGSVIÐAUKA VIÐ MANNRÉTTINDASÁTTMÁLANN

37. 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. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann, sem er svohljóðandi að því marki sem hún á við:

„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.

...“

A. Meðferðarhæfi

38. Ríkið hafði ekki uppi mótmæli varðandi meðferðarhæfi kærunnar skv. 4. mgr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann. Að mati dómstólsins er kærán hvorki augljóslega illa grunduð né ótæk til meðferðar á neinum öðrum forsendum sem taldar eru upp í 35. gr. mannréttindasáttmálans. Hún verður því að teljast tæk til meðferðar.

B. Málsástæður

1. *Sjónarmið aðila*

(a) Kærandi

39. Kærandi taldi að málin tvö gegn honum hefðu bæði verið „sakamál“ í skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann og að bæði málin hefðu varðað „sama brot“.

40. Að því er varðar tengslin milli málanna tveggja að efni til bar kærandi að þrátt fyrir að saksóknari hefði haft aðgang að skýrslu skattrannsóknarstjóra hefði hann engu að síður ráðist í sjálfstæða rannsókn og valdið verulegum tífum á sakamálinu. Taldi kærandi að háttsemi hans og ábyrgð samkvæmt skattalögum og hegningarlögum hefðu verið rannsökuð af aðskildum yfirvöldum í málum sem hefðu verið að mestu, ef ekki að öllu, leyti sjálfstæð.

41. Varðandi tengslin milli málanna í tíma taldi kærandi að ekki væri unnt að líta svo á að sakamálið hefði hafist fyrr en 11. apríl 2013, þegar kærandi mætti fyrst til skýrslugjafar hjá lögreglu. Hélt kærandi því fram að málin tvö hefðu einungis verið rekin samhliða í ellefu mánuði og að sakamálið hefði síðan haldið áfram í þrjú ár og sex mánuði til viðbótar.

42. Varðandi frestun málsins fyrir héraðsdómi (sjá 17. mgr. hér að framan), mótmælti kærandi þeirri lýsingu á frestuninni að hún hefði verið ákveðin að ósk kæranda og hélt fram að frestunin hefði verið ákveðin að frumkvæði héraðsdóms sjálfs.

(b) Ríkið

43. Ríkið andmælti því ekki að ákvörðun skattálags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. tekjuskattslaga teldist refsing í skilningi 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann. Þá neitaði ríkið því ekki að málin tvö hefðu átt rætur í sömu málsatvikum.

44. Taldi ríkið að ekki væri þörf á því að ákvarða hvort og hvenær fyrsta málsmeðferðin hefði orðið endanleg, þar sem nægjanleg tengsl hefðu verið í tíma og að efni til milli málanna tveggja til þess að koma í veg fyrir tvöföldun.

Var því haldið fram af hálfu ríkisins að málin tvö hefðu verið fyrirsjáanlegar afleiðingar af háttsemi kæranda og að þau hefðu verið höfðuð og rekin í samræmi við gildandi lög sem hefðu mismunandi markmið sem væru hvort öðru til fyllingar. Þá taldi ríkið að kærandi hefði notið þeirrar verndar sem honum bæri í báðum málum og að meðalhófs hefði verið gætt.

45. Varðandi tengslin að efni til milli málanna tveggja hélt ríkið því fram að rannsókn skattfyrvalda og rannsókn saksóknara hefðu haft ólík markmið þar sem refsing í málunum tveimur – svo og skilyrðin fyrir beitingu refsingar – hefði verið ólík. Bar ríkið að rannsóknargögnum hefði verið deilt milli yfirvaldanna og að öflun og mat á sönnunargögnum hefðu skarast einungis að því marki sem óhjákvæmilegt hefði verið. Þá vísaði ríkið til 1. mgr. 109. gr. tekjuskattslaga (sjá 34. mgr. hér að framan) og benti á að tekið hefði verið tillit til álagsins sem kæranda hefði verið ákvarðað við ákvörðun sektarinnar sem honum var gerð í sakamálinu.

46. Að því er varðar tengingu í tíma ítrekaði ríkið þá röksemdafærslu sem Hæstiréttur Íslands hefði sett fram og taldi að tengslin í tíma hefðu verið nægjanleg til þess að málin tvö teldust ein samþætt heild. Í því sambandi tók ríkið fram að kærandi hefði verið ákærður áður en úrskurður yfirskattanefndar hefði orðið endanlegur og að heildartími sem málin gegn kæranda hefðu tekið hefði numið sex árum og fjórum mánuðum. Af hálfu ríkisins var bent á að málin tvö hefðu verið rekin samhliða í ellefu mánuði en færð fram þau rök að ef tími sakamálsins væri reiknaður frá þeim tíma sem máli kæranda var vísað frá skattrannsóknarstjóra ríkisins til saksóknara hefði samhliða málareksturinn varað í eitt ár og fjóra mánuði.

47. Þá taldi ríkið að hliðsjón ætti að hafa af (i) tímanum sem rekstri málsins fyrir héraðsdómi hefði verið frestað um að ósk kæranda meðan beðið væri dóms mannréttindadómstólsins í málinu *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (nr. 22007/11, 18. maí 2017), sem hefði numið einu ári og fimm mánuðum, og (ii) frestun þinghaldsins af hálfu Hæstaréttar að frumkvæði réttarins í nærri sjö mánuði af sömu ástæðu. Í því sambandi mótmælti ríkið þeirri staðhæfingu kæranda að héraðsdómur hefði ákveðið frestunina að eigin frumkvæði. Benti ríkið á að málsgögnin sýndu að upphafleg frestun málsins hefði verið að beinni ósk kæranda meðan beðið væri umrædds dóms. Síðari frestanir hefðu verið réttlættar með því að dómurinn sem beðið var eftir hefði enn ekki verið kveðinn upp án þess að nokkur mótmæli af hálfu kæranda hefðu verið færð til bókar. Loks mætti ráða af gögnum um aðalmeðferð málsins þá staðreynd að málinu hefði „að ósk kæranda ítrekað verið frestað á meðan beðið [væri] dóms Mannréttindadómstóls Evrópu um tvöfalda refsingu,“ og að ekki væri að finna í málsgögnum nein mótmæli kæranda varðandi þá staðhæfingu. Þannig taldi ríkið að frestunin hefði verið að ósk kæranda, sem taka ætti mið af við mat á tengslum málanna í tíma.

2. *Álit dómstólsins*

48. Samkvæmt 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttinasáttmálann ber dómstólnum að ákvarða hvort ákvörðun skattálags hafi verið refsiréttarlegs

eðlis, hvort hið refsiverða brot sem kærandi var sóttur til saka fyrir og sakfelldur hafi verið hið sama og brotið sem leiddi til ákvörðunar álags á skattstofninn (*idem* þátturinn í grundvallarreglunni um *ne bis in idem*), hvort um hafi verið að ræða endanlega ákvörðun, og hvort um hafi verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis* þátturinn í grundvallarreglunni um *ne bis in idem*).

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

49. Í sambærilegum málum sem varða ákvörðun skattálags hefur dómstóllinn talið á grundvelli „Engel viðmiðanna“ (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 (sjá meðal annarra heimilda *A og B gegn Noregi*, [GC], nr. 24130/11 og 29758/11, 107., 136. og 138. mgr., 15. nóvember 2016 og *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.*, sjá tilvísun hér að framan, 43. mgr.).

50. Með hliðsjón af því að málsaðilar andmæltu þessu ekki er það niðurstaða dómstólsins að báðar málsmeðferðir í þessu máli hafi varðað „refsilaga“ brot 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

51. Hugmyndina um „sömu sök“ – *idem* þáttinn í meginreglunni um *ne bis in idem* í 4. gr. 7. samningsviðauka – ber að skilja sem annað „brot“ sem á rætur í sömu staðreyndum, eða staðreyndum sem eru efnislega þær sömu (sjá *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* [GC], nr. 14939/03, 78.-84. mgr., ECHR 2009).

52. Í sakamálinu sem um ræðir í þessu máli var kærandi ákærður og sakfelldur fyrir stórfelld skattalagabrot. Óumdeilt er milli aðila að staðreyndirnar sem bjuggu að baki ákærinni og sakfellingunni voru þær sömu, eða efnislega þær sömu, og þær sem leiddu til ákvörðunar skattálags.

53. Dómstóllinn er sammála málsaðilum. Sakfelling kæranda og ákvörðun skattálags byggðu á sömu vantalningu tekna. Enn fremur 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

54. Í fyrri tíð, áður en ákvarðað var 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 annari málsmeðferðinni (sem hugsanlega girðir fyrir framhald á hinni málsmeðferðinni). Spurningin um hvort ákvörðun sé „endanleg“ hefur þó enga þýðingu ef ekki er um að ræða neina raunverulega tvítekningu, heldur samlag mála sem teljast mynda sameinaða heild. Í þessu máli telur dómstóllinn hins vegar ekki nauðsynlegt að ákvarða hvort og hvenær fyrsta málið – þ.e. skattamálið – varð „endanlegt“, þar sem þau málsatvik hafa ekki

áhrif á matið sem sett er fram hér fyrir neðan á tengslunum milli [málanna] (sjá fyrrnefnd mál *A og B gegn Noregi*, 126. og 142. mgr., og Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl., 48. mgr.).

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

55. Í dómi yfirdeildar í málinu *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan), skýrði dómstóllinn að 4. gr. 7. sammingsviðauka hefði ekki girt fyrir tvöfalda málsmeðferð, jafnvel að því er varðar málstímann, enda væru tiltekin skilyrði uppfyllt. Til þess að komast hjá tvítekningu réttarhalds eða refsingar (*bis*), sem bann er lagt við skv. ákvæðinu, þurfti hið kærða ríki að sýna fram á með sannfærandi hætti að málin tvö sem um ræddi væru „nægjanlega tengd að efni til og í tíma“ að því marki að unnt væri að sameina þau með samræmdum hætti þannig að þau mynduðu samhangandi heild. Í því fólst ekki aðeins að þau markmið sem stefnt var að og þær leiðir sem notaðar voru til þess að ná þeim þyrftu í kjarnann að styðja hver aðra og tengjast í tíma, heldur einnig að mögulegar afleiðingar þess að haga lagalegri meðferð háttseminnar sem um ræddi með þessum hætti ættu að vera hóflegar og fyrirsjáanlegar þeim sem fyrir áhrifum yrðu.

56. Við ákvörðun á því hvort refsímál og stjórnáslumál séu nægjanlega tengd að efni til ber að taka nokkra þætti til greina (sama heimild, 131.-133. mgr.). Meta þarf (i) hvort hin aðgreindu mál hafi markmið sem styðja hvert annað og beinist þannig ekki aðeins með óhlutbundnum hætti (*in abstracto*) heldur einnig hlutbundnum hætti (*in concreto*) að mismunandi hliðum sama samfélagslega misferlis sem um ræðir, (ii) hvort tvígreining málsins sem um ræðir sé fyrirsjáanleg afleiðing, bæði að lögum og venju, af sömu umdeildu háttsemi (*idem*), (iii) hvort umrædd mál séu rekin með þeim hætti að forðast sé að því marki sem mögulegt er hvers kyns tvíverknað við öflun gagna, svo og mat á gögnum, einkum með fullnægjandi samskiptum milli hinna ýmsu lögbæru yfirvalda þannig að ákvörðun málsatvika í einni málsmeðferð sé einnig notuð í hinni, og (iv) umfram allt, hvort tekið sé tillit til refsingarinnar sem lögð er á í því máli sem fyrst varð endanlegt í því máli sem síðast verður endanlegt til þess að koma í veg fyrir að einstaklingnum sem í hlut á verði gert að bera óhóflega byrði, en minnstu líkur eru á þeirri áhættu ef fyrir hendi er jöfnunarkerfi sem ætlað er til þess að tryggja að heildarrefsingin sem lögð er á sé hófleg. Einnig ætti að taka mið af því að hvaða marki stjórnáslumálið ber merki venjulegs sakamáls. Sameinuð málsmeðferð er líklegri til þess að standast viðmiðin um uppfyllingu (e. complementarity) og samfellu ef refsingin sem lögð verður á í málinu, sem ekki flokkast formlega sem sakamál, varðar sérstaklega þá háttsemi sem um ræðir og er þannig annars eðlis en „hinn harði kjarni refsilaga“ þar sem álitshnekkirinn sem fyrrnefndum málum fylgir er mun minni, sem dregur úr líkum á því að sameining málanna leiði til þess að óhófleg byrði verði lögð á hinn ákærða (sjá *A og B gegn Noregi* (sem vísað er til hér að framan), 133. mgr.).

57. Við ákvörðun á því hvort refsímál og stjórnáslumál séu nægjanlega tengd í tíma ætti ekki að túlka þá kröfu sem svo að málin verði að reka

samtímis frá upphafi til enda (sama heimild, 134. mgr.). Tengslin í tíma verða þó að vera nægjanlega nán til þess að vernda einstaklinginn fyrir óvissu og töfum og fyrir því að málsmeðferð dragist á langinn. Því veikari sem tímatengslin eru, þeim mun þyngra hvílir á ríkinu að útskýra og réttlæta hvers kyns tafir sem rekja má til málarekstrarins.

58. Í málinu *A og B gegn Noregi* (sjá tilvísun hér 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 dóminum, sem kveðinn 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 mismunandi málaferla hefðu engu að síður verið nægjanlega nán tengsl milli þeirra, bæði að efni til og í tíma, til þess að unnt væri að líta svo á að þau mynduðu saman heildarkerfi viðurlaga samkvæmt norskum lögum.

59. Aftur á móti taldi dómstóllinn í málinu *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.* (sem vísað er til hér að framan), svo dæmi sé tekið, að kærendurnir tveir hefðu sætt lögsókn og refsingu tvisvar vegna sömu háttsemi. 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 unnt væri að telja að yfirvöld hefðu komist hjá tvítekningu málarekstrar. Þótt 4. gr. 7. samningsviðaukans útilokaði ekki samhliða rekstur stjórnarsýslumáls og sakamáls í tengslum við sömu saknæmu háttsemi yrðu slík mál 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.

(i) Tengsl að efni til

(α) *Fylld (e. complementarity) markmiða*

60. Svo vikið sé að fyrirbyggjandi máli ber dómstólnum fyrst að ákvarða hvort málin hafi hvað tilgang varðar verið hvort öðru til fyllingar og þannig beinst að mismunandi hliðum hins samfélagslega misferlis sem um var að ræða, ekki aðeins með óhlutbundnum hætti (*in abstracto*) heldur einnig hlutbundnum hætti (*in concreto*) (sjá 56. mgr. hér að framan). Dómstóllinn féllst á að málin tvö hafi haft sameiginlegan tilgang að því leyti að þau beindust að vanrækslu skattgreiðanda að hlíta lagareglum varðandi skil á skattframtölum (sjá m.a. *Ragnar Þórisson gegn Íslandi* [nefnd], nr. 52623/14, 46. mgr., 12. febrúar 2019 og *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.*, sem vísað er til hér að framan, 51. mgr.).

(β) Fyrirsjáanleiki

61. Í öðru lagi þarf dómstóllinn að ákvarða hvort hin tvöfalda málsmeðferð sem um ræðir hafi verið fyrirsjáanleg afleiðing, bæði að lögum og réttarframkvæmd, af sömu umdeildu háttsemi (sjá 56. mgr. hér að framan). Í þessu máli fellst dómstóllinn á að afleiðingarnar af háttsemi kæranda hafi verið fyrirsjáanlegar. Bæði ákvörðun skattálags og ákæra og sakfelling fyrir skattalagabrot eru liðir í þeim aðgerðum sem gripið er til og þeim viðurlögum sem beitt er samkvæmt íslenskum lögum fyrir að vanrækja að veita réttar upplýsingar í skattframtali (sjá m.a. framangreind mál *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.*, 51. mgr., og *Ragnars Þórissonar*, 46. mgr.). Þá var kæranda tilkynnt um þá skattalegu og refsiréttarlegu farvegi sem mál hans gæti farið í með bréfi frá skattrannsóknarstjóra ríkisins dags. 30. desember 2011 (sjá 20. mgr. hér að framan).

(γ) Hvort komið hafi í veg fyrir tvítekningu við öflun og mat sönnunargagna

62. Í þriðja lagi ber dómstólnum að meta hvort málin sem um ræðir hafi verið rekin með þeim hætti að komist væri, að því marki sem unnt var, hjá tvítekningu við öflun og mat sönnunargagna (sjá 56. mgr. hér að framan). Í þessu máli er ljóst að saksóknari hafði aðgang að skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins og viðaukum við hana, svo og að bréfaskiptum milli kæranda og skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar (þ.m.t. mótmælum kæranda gegn fyrirhuguðu sakamáli – sjá 14. mgr. hér að framan). Á hinn bóginn er ekki ljóst að hvaða marki rannsókn saksóknara byggði á niðurstöðum skattrannsóknarstjóra í því skyni að koma í veg fyrir tvítekningu milli rannsóknanna tveggja. Að því er það varðar hafa gögn sem lúta að atriðum í rannsókn saksóknara (þ.m.t. eftirrit af skýrslutökum saksóknara af kæranda og öðrum vitnum) ekki verið lögð fyrir dómstóllinn.

63. Í dómi sínum taldi Hæstiréttur að nægjanleg tengsl hefðu verið milli málanna tveggja að efni til, enda hefði skattamálið miðað einungis að því að leiða í ljós hvort kærandi hefði skilað röngum skattframtölum, en sakamálið hefði miðað að því að leiða í ljós hvort skilyrði fyrir ákvörðun refsiviðurlaga – þ.m.t. ásetningur eða stórfellt hirðuleysi – hefðu verið uppfyllt. Þá taldi Hæstiréttur að málin tvö hefðu ekki skarast að því er varðar öflun sönnunargagna og mat á þeim nema að því marki sem óhjákvæmilegt hefði verið.

64. Þrátt fyrir álitafnið um gögn sem tengdust rannsókn saksóknara (sjá 62. mgr. hér að framan) er ljóst að saksóknari réðst í rannsókn sem stóð yfir í átján mánuði ef talið er frá vísun málsins til saksóknara fram til útgáfu ákæru á hendur kæranda. Í *A og B gegn Noregi* lagði dómstóllinn áherslu á að markmiði um að koma í veg fyrir tvítekningu ætti að ná með nægjanlegum samskiptum milli hinna ýmsu lögbæru yfirvalda í þeim tilgangi að tryggja að málsatvik sem ákvörðuð væru í einni málsmeðferð yrðu einnig notuð í hinni (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 132. mgr.). Þrátt fyrir þetta tók saksóknari tvisvar skýrslu af kæranda meðan á rannsókn stóð,

jafnvel þótt tvisvar hefði verið tekin af honum skýrsla af hálfu skattrannsóknarstjóra. Þá tók saksóknari skýrslu af vitninu sem skattrannsóknarstjóri hafði þegar tekið skýrslu af, ásamt þremur öðrum vitnum. Þótt dómstóllinn geti fallist á að rannsókn sakamáls miði við slíkar aðstæður að því að leiða í ljós viðbótarþætti sem eru nauðsynlegar forsendur sakargiftar og geti sem slíkar valdið óhjákvæmilegri skörun við skattrannsóknina virðist sem skörun rannsóknanna í þessu máli hafi verið umtalsverð.

65. Í ljósi þessa hefur dómstóllinn alvarlegar efasemdir um hvort málin tvö hafi verið rekin þannig að forðast væri að því marki sem mögulegt var vittekningu við öflun sönnunargagna og mat á þeim.

(ð) Tillit til fyrri viðurlaga og flokkun þeirra

66. Í fjórða lagi ber dómstólnum að ganga úr skugga um hvort tillit hafi verið tekið til viðurlaga í málinu sem fyrst varð endanlegt í því máli sem síðast varð endanlegt. Með dómi, sem síðar var staðfestur af Hæstarétti, gerði héraðsdómur kæranda að sæta skilorðsbundnu fangelsi í þrjá mánuði og greiða sekt. Við ákvörðun sektarinnar tók rétturinn tillit til skattálaganna, sem kæranda hafði þegar verið ákvörðuð, 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 dómur var upp kveðinn í sakamálinu.

67. Undir þessum lið má að auki taka mið af því hvort viðurlögin sem ákvörðuð voru í því máli sem ekki var formlega flokkað sem sakamál hafi varðað sérstaklega þá háttsemi sem um var að ræða, svo og af því að hvaða marki þessi mál höfðu einkenni hefðbundinna sakamála (sjá 56. mgr. hér að framan). Í því sambandi veitir dómstóllinn því eftirtekt að skattálagið sem kæranda var ákvarðað í skattamálinu varðaði sérstaklega þá háttsemi sem um ræddi (þ.e. skil á röngum skattframtölum) og tengdist með beinum hætti skattstofninum sem vantalinna hafði verið (sjá 34. mgr. hér að framan). Mál fyrir ríkisskattstjóra sem leiða til ákvörðunar slíks álags flokkast ekki sem „sakamál“ samkvæmt innlendum rétti og eru laus við margt af því sem einkennir sakamál, svo sem opinber réttarhöld og færslu í sakaskrá viðkomandi. Þannig eru slík mál að verulegu marki laus við þá einkennandi þætti sem valda álitshnekki og fólk tengir að jafnaði við „hinn harða kjarna refsiréttarins“. Hin sameinaða málsmeðferð í þessu máli var með samsvarandi hætti ólíklegri til þess að leggja óhóflega byrði á kæranda (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 134. mgr.).

(ε) Niðurstaða varðandi tengsl að efni til

68. Í ljósi framangreindra atriða, einkum og sér í lagi skörunar rannsóknanna tveggja, vakna alvarlegar efasemdir varðandi hvort tengslin að efni til milli málanna tveggja hafi verið nægjanlega náin til þess að þau gætu myndað samræmda og samhangandi heild. Engu að síður mun dómstóllinn ráðast í mat á tengslunum í tíma, sem málin verða einnig að standast til þess

að samræmis sé gætt við 4. gr. 7. sammingsviðauka (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 134. mgr.).

(ii) Tengsl í tíma

(α) *Afmörkun tímarammans sem um ræðir*

69. Áður en lengra er haldið með mat á tengslum í tíma milli málanna tveggja ber dómstólnum að ákvarða þann tímaramma sem til athugunar kemur. Í því sambandi minnir dómstóllinn á að „sakargift“ er fyrir hendi frá þeim tíma sem einstaklingi er formlega tilkynnt af þar til bæru yfirvaldi að hann sé borinn sök um að hafa 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).

70. Hinn 3. maí 2011 hóf skattrannsóknarstjóri rannsókn á skattskilum kæranda og tók skýrslu af honum 3. júní og 30. nóvember 2011. Rannsókninni lauk með útgáfu skýrslu 30. desember 2011 og málinu var vísað til ríkisskattstjóra, sem átti í bréfaskiptum við kæranda og endurmat í kjölfarið skatta hans með úrskurði 30. nóvember 2012. Kærandi áfrýjaði úrskurðinum til yfirskattanefndar 28. febrúar 2013. Nefndin kvað upp úrskurð sinn 12. mars 2014 og varð sá úrskurður endanlegur sex mánuðum síðar.

71. Í millitíðinni vísaði skattrannsóknarstjóri máli kæranda til saksóknara 12. nóvember 2012 og lét fylgja skýrslu sína og viðbótargögn sem hann hafði aflað með rannsókn sinni. Fimm mánuðum síðar, 11. apríl 2013, var kærandi kvaddur til skýrslutöku af saksóknara. Hann var aftur kvaddur til skýrslutöku 14. ágúst 2013. Saksóknari tók einnig skýrslu af fjórum öðrum vitnum og hafði eitt þeirra áður gefið skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra.

72. Saksóknari gaf út ákæru á hendur kæranda 21. maí 2014. Með dómi, sem féll 15. mars 2016, var kærandi sakfelldur fyrir stórfelld skattalagabrot. Þann 21. september 2017 staðfesti Hæstiréttur sakfellingu kæranda. Þannig var heildarlengd málanna tveggja, frá upphafi skattrannsóknarinnar þar til Hæstiréttur kvað upp endanlegan dóm sinn, um það bil sex ár og fjórir mánuðir.

(β) *Mat*

73. Dómstóllinn veitir því eftirtekt að innan þessa sex ára og fjögurra mánaða tímabils voru málin rekin samhliða milli 11. apríl 2013 (þegar kærandi var kvaddur til skýrslugjafar hjá saksóknara) og 12. mars 2014 (þegar yfirskattanefnd gaf út úrskurð sinn um áfrýjun kæranda – sjá *Jón Ásgeir Jóhannesson o.fl.*, sem vísað er til hér að framan, 54. mgr.). Málin voru þannig rekin samhliða í u.þ.b. ellefu mánuði. Ef talið er frá þeim tíma sem málinu var vísað til saksóknara til rannsóknar, sem kæranda var tilkynnt um, voru málin tvö rekin samhliða í eitt ár og fjóra mánuði (sjá *Bjarni Ármannsson gegn Íslandi* (nefnd), nr. 72098/14, 56. mgr. 16. apríl 2019). Kærandi var ákærður 21. maí 2014, um tveimur mánuðum eftir að yfirskattanefnd gaf út úrskurð sinn en fjórum mánuðum áður en sá úrskurður

varð endanlegur. Sakamál var síðan rekið áfram í þrjú ár eftir að úrskurður yfirskattanefndar varð endanlegur – sem er umtalsverður tími, einkum þegar borið er saman við lengd samhliða málarekstursins. Sú byrði ríkisins að skýra og réttlæta töfina þyngist af þessum sökum (*sjá A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 134. mgr.),

74. Dómstóllinn veitir því athygli að verulegur hluti tafarinnar í málinu fyrir héraðsdómi var vegna beiðni kæranda um að þinghaldi í málinu yrði frestað meðan beiðni væri dóms dómstólsins í máli *Jóns Ásgeirs Jóhannessonar o.fl.* (sem vísað er til hér að framan). Málgögnin staðfesta að réttarhaldi í málinu var frestað ítrekað frá september 2014 til febrúar 2016. Í því sambandi veitir dómstóllinn því athygli að af málgögnunum sem honum bárust má sjá að hin upphaflega frestun var að ósk kæranda, að málgögn aðalmeðferðar málsins gefa til kynna að ítrekaðar frekari frestanir voru „að ósk kæranda“ (sjá 17. mgr. hér að framan), og að kærandi bar ekki brögður á að rétt væri með farið í gögnunum áður en hann skilaði athugasemdum sínum til dómstólsins. Tafir af þessum toga að ósk kæranda hafa minna vægi við mat á tengslum í tíma en tafir sem rekja má til yfirvalda.

75. Engu að síður svara mánuðirnir ellefu, sem málin voru rekin samhliða, einungis til lítils hluta af heildartímanum, sem nam sex árum og fjórum mánuðum (sjá 72. mgr. hér að framan). Að auki leiddi sú staðreynd að málin voru yfir höfuð rekin samhliða af því að kærandi áfrýjaði skattamálinu, sem framlengdi það mál um eitt ár og nærri fjóra mánuði. Hefði hann ekki gert það hefði ákvörðun ríkisskattstjóra orðið endanleg 28. febrúar 2013 (sjá 35. mgr. hér að framan) – nærri tveimur mánuðum áður en kærandi mætti fyrst til skýrslutöku hjá saksóknara. Í þessu sambandi ítrekar dómstóllinn að það hvílir á hinu kærða ríki að sýna fram á með sannfærandi hætti að hinn tvöfaldi málarekstur sem um ræðir hafi verið nægjanlega tengdur að efni til og í tíma (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 130. mgr.) og að sú skylda hvílir á ríki sem rekur tvöföld mál vegna refsiverðs brots að tryggja að málin séu rekin á þann hátt að þau samræmist kröfum sem leiða af *ne bis in idem* reglunni (sjá fyrrnefnd mál *A og B gegn Noregi*, 117. mgr., og *Bjarni Ármannsson*, sem vísað er til hér að framan, 57. mgr.). Þegar ríkið tryggir slíkt samræmi [við kröfurnar sem leiða af *ne bis in idem* reglunni] getur það ekki byggt á því að sá sem fyrir varð hafi neytt allra tiltækra áfrýjunarleiða í einum lið málsmeðferðanna sem um ræðir til þess að skapa þannig tengsl í tíma við síðari liði málsmeðferðarinnar. Slík niðurstaða væri til tjóns fyrir þá sem kjósa að láta reyna á áfrýjunarleiðir, sem ætti ekki að grafa undan þeim réttindum sem þeir njóta samkvæmt 4. gr. 7. samningsviðauka.

76. Í ljósi þessa er það niðurstaða dómstólsins að tengslin í tíma milli málanna tveggja hafi ekki verið nægileg til þess að koma í veg fyrir tvöfalda málsmeðferð.

(iii) Niðurstaða

77. Þannig telur dómstóllinn að hin tvöfalda málsmeðferð gegn kæranda hafi hvorki verið nægjanlega tengd að efni til né í tíma til þess að koma í veg

fyrir tvöföldun málsmeðferðarinnar. 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 því leiðir að brotið hefur verið gegn 4. gr. 7. sammingsviðauka við mannréttindasáttmálann.

II. GILDI 41. GR. MANNRÉTTINDASÁTTMÁLANS

78. 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 sammingsviðaukum við hann hafi verið að ræða og ef löggjöf viðkomandi sammingsaðila heimilar aðeins að veittar séu bætur að hluta.“

A. Skaðabætur

1. Skaðabætur

79. Kærandi krafðist 13.800.000 kr. (u.þ.b. 86.250 evrur hinn 4. ágúst 2020, þegar kærandi lagði fram kröfu sína um sanngjarnar bætur) í skaðabætur, sem er fjárhæð sektarinnar sem honum var gert að greiða. Í því sambandi lagði hann fram gögn til sönnunar á því að sektin hefði verið greidd.

80. Ríkið mótmælti kröfunni um skaðabætur.

81. Að fenginni þeirri niðurstöðu að málin tvö á hendur kæranda hafi ekki verið nægjanlega tengd til þess að komast hjá tvöföldun og að með sakamálinu, sem leiddi til álagningar framangreindrar sektar, hafi af þeim sökum verið brotið gegn 4. gr. 7. sammingsviðauka telur dómstóllinn að orsakatengsl hafi verið milli brotsins og meints skaða. Þá lagði kærandi fram gögn til sönnunar á því að sektin hefði verið að fullu greidd. Því dæmir dómstóllinn honum alla þá fjárhæð sem krafa er gerð um, þ.e. 86.250 evrur, ásamt öllum sköttum sem kunna að leggjast á.

2. Miskabætur

82. Kærandi krafðist sanngjarnra bóta vegna miska eftir ákvörðun dómstólsins.

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

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

B. Kostnaður og útgjöld

85. Kærandi krafðist einnig 2.693.549 kr. (u.þ.b. 16.800 evrur) vegna kostnaðar og útgjalda sem til stofnaðist fyrir íslensku dómstólunum og ótilgreindrar fjárhæðar vegna málskostnaðar fyrir mannréttindadómstólnum. Lagði hann fram reikninga vegna málsvarnarkostnaðar og skrár um yfirfærslur af reikningi hans á reikning lögmannstofu málsvara hans með

dagsetningum frá septembermánuði 2013 til nóvembermánaðar 2017, en í síðustu skránni er að finna vísun til þinghalds í málinu í Hæstarétti. Engir reikningar eða kvittanir fyrir bankayfirfærslum sem tengjast málinu fyrir dómstólnum hafa verið lagðar fram.

86. Ríkið mótmælti kröfunni um málskostnað og útgjöld.

87. Samkvæmt framkvæmd 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. Í þessu máli, með hliðsjón af þeim gögnum sem fyrir liggja og forsendunum hér að framan, telur dómstóllinn við hæfi að dæma kæranda 16.800 evrur vegna allra kostnaðarliða, auk allra skatta sem á kæranda kunna að falla.

C. Dráttarvextir

88. Dómstóllinn telur við hæfi að dráttarvextir skuli byggðir á almennum útlánsvöxtum Seðlabanka Evrópu (e. marginal lending rate) með þriggja hundraðshluta álagi.

AF ÞESSUM SÖKUM HEFUR DÓMURINN KOMIST AÐ ÞEIRRI NIÐURSTÖÐU

1. *samhljóða*, að kæran varðandi 4. mgr. 7. samningsviðauka sé tæk til meðferðar,
2. *með fjórum atkvæðum gegn þremur*, að brotið hafi verið gegn 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann,
3. *með fjórum atkvæðum gegn þremur*,
 - (a) að ríkið skuli greiða kæranda, innan þriggja mánaða frá því að dómurinn verður endanlegur samkvæmt 2. mgr. 44. gr. Mannréttinda-sáttmálans, eftirfarandi fjárhæðir, sem umreiknist í gjaldmiðil ríkisins á því gengi sem gildir á uppgjörstigi:
 - (i) EUR 86.250 (áttatíu og sex þúsund tvö hundruð og fimmtíu evrur) í skaðabætur, ásamt hvers kyns sköttum sem kunna að leggjast á,
 - (ii) EUR 5.000 (fimm þúsund evrur) í miskabætur, auk hvers kyns skatta sem kunna að leggjast á,
 - (iii) EUR 16.800 (sextán þúsund og átta hundruð evrur) ásamt hvers kyns sköttum sem kunna að leggjast á, vegna kostnaðar og útgjalda,
 - (b) að frá þeim tíma sem áður nefndir þrjú mánuðir eru liðnir og fram að uppgjöri skuli einfaldir vextir leggjast á fyrrgreindar fjárhæðir sem svara til almennra útlánsvaxta (e. marginal lending rate) Seðlabanka Evrópu meðan á vanskilum stendur, með þriggja hundraðshluta álagi,
4. *samhljóða*, að vísa frá frekari kröfum kæranda um sanngjarnar bætur.

Gert á ensku og tilkynnt skriflega hinn 31. ágúst 2021 í samræmi við 2. og 3. mgr. 77. gr. reglna dómstólsins.

Milan Blaško
ritari

Paul Lemmens
forseti

Í samræmi við 2. mgr. 45. gr. mannréttindasáttmálans og 2. mgr. 74. gr. reglna dómstólsins fylgir dómi þessum sérálit Lemmens, Dedov og Pavli, dómara.

P.L.
M.B.

SAMEIGINLEGT SÉRATKVÆÐI LEMMENS, DEDOV OG PAVLI, DÓMARA

1. Okkur þykir miður að við getum ekki fallist á niðurstöðu meirihlutans um að brotið hafi verið gegn 4. gr. 7. samningsviðaukans við mannréttindasáttmálann. Að okkar mati komst Hæstiréttur að þeirri réttu niðurstöðu að rekstur tveggja aðskilinna mála færi ekki gegn grundvallarreglunni um „*ne bis in idem*“.

Við erum sammála meiri hlutanum um að bæði mál hafi varðað „refsivert“ brot í sjálfstæðri merkingu 4. gr. 7. samningsviðauka og að hið refsiverða brot sem kærandi var sóttur til saka og dæmdur fyrir hafi verið hið sama og það sem var tilefni skattálagsins sem ákvarðað var. Við erum því einnig sammála að álitafnið um hvort um endanlega niðurstöðu hafi verið að ræða í skattamálinu hafi enga þýðingu í þessu máli.

Ágreiningur okkar varðar álitamálið um hvort um hafi verið að ræða tvöföldun málsmeðferðanna („*bis*“ þátturinn í grundvallarreglunni um „*ne bis in idem*“) (sjá 55.-77. mgr. dómsins).

2. Áður en lengra er haldið viljum við láta í ljós samsinni okkar við hinar almennu reglur sem fram eru settar í *A og B gegn Noregi* ([GC], nr. 24130/11 og 29758/11, 130. mgr., 15. nóvember 2016) og ítrekaðar eru í 55. mgr. þessa dóms. Einkum og sér í lagi erum við sammála því að til þess að dómstóllinn geti fallist á að ekki sé um að ræða tvítekningu réttarhalds eða refsingar, 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“, eða með öðrum orðum að málin hafi verið sameinuð með samræmdum hætti þannig að þau myndi „samhangandi heild“.

Tengsl að efni til

3. Svo vikið sé fyrst að tengslunum að efni til milli skattamálsins og sakamálsins í þessu máli erum við sammála meiri hlutanum um að málin tvö hafi haft sameiginlegan tilgang (sjá 60. mgr. dómsins). Okkur virðist hins vegar að meiri hlutinn ætli þessari hlið prófsins ekki nægjanlegt vægi, sem að okkar mati skiptir höfuðmáli.

Við minnum á að skattalagið var ákvarðað vegna skila á efnislega röngum skattframtölum (sbr. 2. mgr. 108. gr. tekjuskattslaga). Kærandi var enn fremur ákærður fyrir hið saknæma brot að skýra rangt eða villandi frá „af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi“ (1. mgr. 109. gr. tekjuskattslaga), með þeim hætti, sem til þyngingar horfði, að brotið var metið „meiri háttar“ (1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga). Við erum þess vegna sammála Hæstarétti um að „málarekstur hjá skattyfirvöldum [hafði] að markmiði að leiða í ljós annað en það sem lögregla rannsakar og dómstólar dæma um“ (sjá 23. mgr.).

Það er merkileg samsvörun milli lagaákvæðanna sem beitt var í máli kæranda og þeirra sem beitt var í norska máli A og B. Varðandi síðarnefnda málið vísaði dómstóllinn til þess að „stjórnsýsluviðurlögin í formi skattálags hefðu haft almenn fælingaráhrif sem viðbragð við skilum skattgreiðanda, eftir atvikum af gáleysi, á röngum eða ófullkomnum framtölum eða upplýsingum,“ meðan „sakfellingin ... var ekki einvörðungu til fælingar heldur jafnframt til refsingar vegna sömu andfélagslegu vantalingar sem til viðbótar fól í sér saknæm svik“ (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 144. mgr.). Við teljum að komast megi að svipaðri niðurstöðu í máli kæranda.

Við teljum jafnframt að íslenski löggjafinn hafi haft góða ástæðu til þess að velja að „[setja reglur um] þá samfélagslega óforsvaranlegu háttsemi að vangreiða skatta með því að gera ráð fyrir samþættri tvöfaldri málsmeðferð (stjórnsýslulegri og refsiréttarlegri)“ og að þar til bær yfirvöld hefðu haft góða ástæðu til þess, í máli kæranda „að takast á við hina alvarlegri og samfélagslega ámælisverðari háttsemi [að skýra rangt eða villandi frá af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi] með höfðun sakamáls fremur en með venjulegri stjórnsýslumeðferð“ (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 146. mgr.; sjá einnig sömu heimild, 152. mgr.).

4. Enn fremur erum við, líkt og meiri hlutinn, þeirrar skoðunar að tvöföld málsmeðferð, með möguleika á mismunandi refsingum, sem legðust hver við aðra, hafi verið kæranda fyrirsjáanleg (sjá 61. mgr. dómsins). Burtséð frá lagarammanum, þar sem með skýrum hætti kom fram að vanræksla að veita réttar upplýsingar í skattframtali gæti leitt til ákvörðunar skattálags og jafnframt til refsiviðurlaga, var kærandi frá upphafi upplýstur um þann möguleika, eða jafnvel sennileika, að höfðað yrði sakamál auk skattamálsins, og þá var honum einnig tjáð snemma á ferlinu, að máli hans hefði þegar verið vísað af hálfu skattyfirvalda til embættis sérstaks saksóknara (sjá 7., 14. og 61. mgr., sbr. einnig *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 146. og 153. mgr.).

5. Að mati meiri hlutans er „virðist sem skörun rannsóknanna í þessu máli hafi verið umtalsverð“ (sjá 64. mgr. dómsins) og „hefur [hann] alvarlegar efasemdir um hvort málin tvö hafi verið rekin þannig að forðast væri að því marki sem mögulegt var tvítekningu við öflun sönnunargagna og mat á þeim“ (sjá 65. mgr.).

Með fullri virðingu erum við ósammála um þetta atriði.

Eins og meiri hlutinn fellst á „er ljóst að saksóknari hafði aðgang að skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins og viðaukum við hana, svo og að bréfaskiptum milli kæranda og skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar (þ.m.t. mótmælum kæranda gegn fyrirhuguðu sakamáli)“ (sjá 62. mgr.). Engu að síður réðst saksóknari í eigin rannsókn. Það er rétt að hann tók tvisvar skýrslu af kæranda og að hann tók einnig skýrslu af vitninu eina sem áður hafði gefið skýrslu hjá embætti skattrannsóknarstjóra. En hann tók einnig skýrslu af þremur vitnum til viðbótar, sem ekki höfðu gefið skýrslu hjá því

embætti (sjá 64. mgr.). Eins og Hæstiréttur lagði áherslu á laut rannsókn saksóknara „fyrst og fremst ... að því að leiða í ljós atvik sem máli skiptu við ákvörðun um hvort meint brot kæranda hefðu verið meiri háttar, hvort þau hafðu verið framin af ásetningi eða stórfelldu gáleysi og hvort aðrir en kærandi hefðu átt þar hlut að máli“ (sjá 24. mgr.).

Það er okkur erfitt í ljósi þessa að draga þá ályktun að skörun rannsóknanna tveggja hafi verið „umtalsverð“. Öllu heldur teljum við að málin tvö hafi verið samtvinnuð: hinn 12. nóvember 2012 var rannsóknarskýrsla [skattrannsóknarstjóra] send til embættis sérstaks saksóknara (sjá 14. mgr. dómsins) og kæra saksóknara 21. maí 2014 var augljóslega byggð á úrskurði yfirskattanefndar frá 12. mars 2014, þar sem framtaldar tekjur kæranda voru endurákværðar til hækkunar og skattskylda hans hækkuð til samræmis (sjá 12. og 16. mgr.). Af tímaröð málsatvika er þannig ljóst að ákvörðun málsatvika sem átti sér stað í skattamálinu, einkum og sér í lagi sú niðurstaða að kærandi hefði skilað röngum skattframtölum, var lögð til grundvallar í sakamálinu (sbr. *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 146. og 152. mgr.; sjá einnig *Matthildur Ingvarsdóttir gegn Íslandi* (nefnd) (ákv.), nr. 22779/14, 59. mgr., 4. desember 2018, og aftur á móti *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi*, nr. 22007/11, 53. mgr., 18. maí 2017). Í stuttu máli byggði rannsókn sakamálsins á niðurstöðum í skattamálinu: vanræksla kæranda að skila réttum skattframtölum var staðfest í skattamálinu og það var á grundvelli þeirrar niðurstöðu að rannsókn sakamálsins beindist nánar að álitamálinu um hvort brotin hefðu verið framin af ásetningi eða stórfelldu gáleysi. Þannig var „fullnægjandi“ „samspil“ milli málanna tveggja (sbr. *Bajčić gegn Króatíu*, nr. 67334/13, 43. mgr., 8. október 2020).

Sú staðreynd ein og sér að teknar voru skýrslur af kæranda og einu vitnanna af hálfu bæði skattyfirvalda og saksóknara nægir ekki að okkar mati til þess að komast að þeirri niðurstöðu að ekki hafi verið nægjanlega nán tengsl að efni til milli málanna tveggja.

6. Loks veitum við því athygli að meiri hlutinn fellst á að tekið hafi verið fullnægjandi tillit til viðurlaganna sem ákvörðuð voru í skattamálinu þegar að því kom að kveða upp dóm í sakamálinu (sjá 66. mgr. dómsins, sbr. *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 146. og 152. mgr.). Við erum því sammála.

Að okkar mati er þetta mikilvægt atriði í síðari málsmeðferðinni, þar sem með því er tryggt að „heildarfjárhæð viðurlaganna sem ákvörðuð voru sé hófleg“ (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 132. mgr.).

Tengsl í tíma

7. Svo næst sé vikið að tengslunum milli skattamálsins og sakamálsins í tíma, veitum við því eftirtekt að meiri hlutinn, sem fylgir þeirri nálgun sem beitt var af Hæstarétti (sjá 25.-31. mgr. dómsins), leggur mikla áherslu á

heildarlengd málanna tveggja (sjá 69,-75. mgr.) og á tímalengd sakamálsins eftir að úrskurðurinn í skattmálinu var orðinn endanlegur (sjá 73.-75. mgr.).

Varðandi þetta atriði erum við aftur með fullri virðingu ósammála.

Tengslin í tíma varða ekki *tímalengd* mála, jafnvel þótt krafan um náin tengsl í tíma sé ætluð til þess „að vernda einstaklinginn fyrir óvissu og töfum vegna þess að málsmeðferð dregst á langinn“ (sjá *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 134. mgr.). Það eru *tengslin* í tíma milli málanna tveggja sem máli skipta.

8. Að okkar mati voru að sönnu fyrir hendi náin tengsl í tíma.

Á einu stigi meðan á skattamálinu stóð vísaði skattrannsóknarstjóri málinu til embættis sérstaks saksóknara (sjá 14. mgr. dómsins). Saksóknari réðst í eigin rannsókn meðan skattrannsóknin stóð enn þá yfir (15. mgr.). Um leið og skattrannsókninni var lokið gaf saksóknari út ákæru á hendur kæranda og var málið þingfest í héraðsdómi. Að okkar mati er þessi atburðarás til vitnis um náin tengsl í tíma milli málanna tveggja.

Að sönnu var sakamálinu síðan fram haldið í þrjú ár og fjóra mánuði í viðbót, allt þar til dómur Hæstaréttar féll 21. september 2017. Þótt þetta sé alllangur tími teljum við ekki að hann nægi til þess að rjúfa hin nánu tengsl í tíma sem komið var á í upphafi milli málanna tveggja.

Heildarniðurstaða

9. Af þeim ástæðum sem settar eru fram hér að framan erum við þeirrar skoðunar að „þótt mismunandi viðurlög hafi verið ákvörðuð í aðskildum málum voru engu að síður nægjanlega náin tengsl milli þeirra, bæði að efni til og í tíma, til þess að líta svo á að þau mynduðu saman lið í samþættu kerfi viðurlaga“ við því að telja tekjur ranglega fram í skattframtali (sjá að breyttu breytanda *A og B gegn Noregi*, sem vísað er til hér að framan, 147. mgr.; sjá einnig sömu heimild, 153. mgr., og *Matthildur Ingvarsdóttir*, sem vísað er til hér að framan, 64. mgr.).

Í ljósi þessa er það niðurstaða okkar að ekki hafi verið brotið gegn 4. gr. 7. sammingsviðauka.