



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

FYRSTA AÐALDEILD

MÁLID JÓHANNESSON O.FL. GEGN ÍSLANDI

(Kæra nr. 22007/11)

DÓMUR

STRASBORG

18. maí 2017

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

Í málinu Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi

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

Linos-Alexandre Sicilianos, *forseta*,

Kristina Pardalos,

Aleš Pejchal,

Armen Harutyunyan,

Tim Eicke,

Jovan Ilievski, *dómurum*,

Oddnýju Mjöll Arnardóttur, *varadómara*,

og Renata Degener, *aðstoðarritari aðaldeildar*,

eftir að hafa fjallað um málið á lokuðum fundi hinn 25. apríl 2017,

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

MÁLSMEDFERÐ

1. Mál þetta á upphaf sitt í kæru (nr. 22007/11), sem tveir íslenskir ríkisborgarar, Jón Ásgeir Jóhannesson (fyrsti kærandi) og Tryggvi Jónsson (annar kærandi) og fjárfestingarfélagið Gaumur, sem er einkahlutafélag skráð á Íslandi („kærendur“), lögðu fram gegn Íslandi með tilvísun til 34. gr. Samningsins um verndun mannréttinda og mannfrelsis („mannréttinasáttmálinn“) hinn 21. mars 2011.

2. Í fyrirsvari fyrir kærendur voru Gestur Jónsson, Jakob R. Möller og Kristín Edwald, lögmennt í Reykjavík. Í fyrirsvari fyrir ríkisstjórn Íslands („ríkið“) var Ragnhildur Hjaltadóttir, ráðuneytisstjóri í innanríkisráðuneytinu, sem umboðsmaður þess.

3. Kærendur töldu að þeir hefðu sætt lögsókn tvívegis fyrir sama brot með álagningu skattaálags og síðar saksókn í sakamáli fyrir meiri háttar brot gegn skattalögum, sem væri andstætt 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við mannréttinasáttmála Evrópu, þar sem málareksturinn hefði í báðum tilvikum byggt á nákvæmlega sömu málsatvikum.

4. Kæran var send ríkinu 3. júní 2013. Ríkið og kærendur (sameiginlega) skiluðu skriflegum athugasemdum um meðferðarhæfi og málsástæður í málinu. Þriðji kærandi skilaði ekki skriflegum athugasemdum.

5. Róbert Spanó, dómari sem kjörinn var fyrir Ísland, sagði sig frá málinu (Regla 28 í Reglum dómstólsins). Oddný Mjöll Arnardóttir var því kvödd til þess að sitja sem sérstakur dómari (sbr. 4. mgr. 26. gr. mannréttinasáttmálans og 1. mgr. 29. reglu).

6. Með bréfi dagsettu 8. september 2015, sem sent var í ábyrgðarpósti, var því beint til þriðja kæranda að upplýsa dómstólinn fyrir 22. september 2015 hvort hann hygðist fylgja eftir kæru sinni fyrir dómstólnum. Var athygli kæranda vakin á 1. mgr. 37. gr. mannréttinasáttmálans, þar sem kveðið er á

um að dómstóllinn geti ákveðið að fella kærú af málaskrá sinni þegar aðstæður gefa tilefni til að ætla að kærandi hyggist ekki fylgja kærú sinni eftir. Kæranda barst bréfið 16. september 2015. Ekkert svar hefur hins vegar borist.

7. 6. janúar 2017 lögðu fyrsti og annar kærandi viðbótarupplýsingar fyrir dómstóllinn. Dómstóllinn ákvað skv. 1. mgr. 38. gr. reglna dómstólsins að taka upplýsingarnar upp í málsskjölin til umfjöllunar af hálfu dómstólsins. Afrit var sent ríkinu, sem óskaði einnig eftir að koma að athugasemdum. 1 mars 2017 sendi ríkið inn athugasemdir sínar.

8. Þá óskuðu kærendur hinn 6. janúar 2017 eftir munnlegum málflutningi í málinu. Dómstóllinn ákvað að ekki skyldi efnt til munnlegs málflutnings.

MÁLSATVIK

I. MÁLAVEXTIR

9. Fyrsti kærandi, Jón Ásgeir Jóhannesson, fæddist 1968 og er búsettur í London. Annar kærandi er fæddur 1955 og búsettur í Reykjavík. Á þeim tíma sem kærán var lögð fram var þriðji kærandi, Fjárfestingarfélagið Gaumur, einkahlutafélag, skráð á Íslandi.

A. Skattrannsókn

10. 17. nóvember 2003 hóf skattrannsóknastjóri ríkisins rannsókn á skattskýrslum og bókhaldi kæranda. Rannsókn á fyrsta kæranda lauk með skýrslu sem gefin var út 27. október 2004. Á grundvelli skýrslunnar komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu í úrskurði hinn 30. desember 2004 að fyrsti kærandi hefði vantalið verulega greiðslu sem hann hefði fengið í ágústmánuði 1998. Ríkisskattstjóri ákvað af þeim sökum að hækka þann skattstofn sem gefinn hafði verið upp til fjármagnstekjuskatts á skattframtali fyrir árið 1999 og endurmat í kjölfarið skatta hans og lagði á 25% álag. Með ákvörðun 30. desember 2005 komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu að kærandi hefði vantalið verulegar greiðslur, sem hann hefði fengið frá 1999 til 2002, bifreiðahlunnindi á árunum 2000 til 2002, frekari hlunnindi (iðgjald af líftryggingu) og hagnað af sölu hluta í Baugur Group. Voru skattar hans fyrir árin 1999 til 2002 endurálagðir og 25% álagi bætt við.

11. Rannsókn á öðrum kæranda lauk með skýrslu hinn 24. nóvember 2005. Á grundvelli þeirrar skýrslu komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu í úrskurði hinn 29. desember 2005 að hann hefði vantalið verulegar greiðslur sem hann hefði fengið á árunum 1999 til 2002. Einnig kom fram að Baugur Group hefði greitt fyrir líftryggingu hans á árunum 1999 til 2002 og að hann

hefði ekki talið þær fjárhæðir fram sem skattskyld hlunnindi. Voru skattar hans endurálagðir og 25% álagi bætt við.

12. Rannsókn á þriðja kæranda lauk með skýrslu hinn 29. júlí 2004. Á grundvelli þeirrar skýrslu komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu 30. desember 2004 að skattar þriðja kæranda fyrir árin 1998 til 2002 skyldu endurálagðir. Einkum og sér í lagi taldi ríkisskattstjóri að þriðji kærandi hefði vanrækt að greina frá og telja fram hlunnindi (m.a. bifreiðar og húsnæði) sem fyrsti kærandi og aðrir starfsmenn nutu og vanrækt að halda eftir opinberum gjöldum af þessum hlunnindum og standa skil á þeim við ríkissjóð. Ennfremur taldi ríkisskattstjóri að tekjur og gjöld af sölu hluta í Baugi Group hf. hefðu ekki verið rétt fram talið og að oftalið hefði verið til gjalda frá 2000 til 2002. Af þeim sökum endurmat ríkisskattstjóri skatta kæranda fyrir árin 1998 til 2002 og lagði á 25% álag og 10% álag að auki vegna vanrækslu kæranda að halda eftir opinberum gjöldum og standa skil á þeim við ríkissjóð.

13. Í kjölfar málskots af hálfu kæranda staðfesti yfirséðanefnd með úrskurði 29 ágúst 2007 (í máli annars kæranda) og 26. september 2007 (í máli fyrsta og þriðja kæranda) að mestu leyti ákvörðun álagsins.

14. Kærendur leituðu ekki eftir endurskoðun dómsvalda á þessum úrskurðum, sem þannig tóku gildi að lögum í febrúar og mars, hvor um sig, þegar frestur til málskots var runninn út.

B. Sakamál

15. Hinn 12. nóvember 2004 kærði skattrannsóknastjóri málið til ríkislögreglustjóra og efnahagsbrotadeildar embættisins og áframsendi skýrslur sínar varðandi kærendur, og gögn sem safnað hafði verið meðan á rannsókninni stóð voru send lögreglunni. Í ágúst 2006 tók lögreglan í fyrsta sinn skýrslur af kærendum og öðrum vitnum. Að sögn ríkisins voru kærendur jafnframt upplýstir um stöðu sína sem sakborningar í sakamáli. 18. desember 2008 ákærði ríkislögreglustjóri kærendur fyrir stórfelld skattalagabrot. Fyrsti kærandi var ákærður m.a. fyrir að hafa vantalið tekjur sínar í skattframtölum sínum á árunum 1999 til 2003. Meðal annars hefði kærandi vantalið verulegar greiðslur, sem hann hefði fengið á árunum 1998 til 2002, bifreiðahlunnindi á árunum 2000 til 2002, frekari hlunnindi (iðgjöld af líftryggingu) og hagnað af sölu hluta í félaginu Baugi Group. Annar kærandi var ákærður fyrir að hafa vantalið tekjur sínar í skattframtölum sínum á árunum 1999 til 2003 með því að telja ekki fram verulegar greiðslur sem hann hefði fengið á árunum 1998 til 2002 og greiðslu Baugs Group á líftryggingu hans. Þriðji kærandi og fyrirsvarsmaður hans, KJ, voru ákærð fyrir að hafa vantalið laun og bifreiðahlunnindi til fyrsta kæranda og annarra starfsmanna sem þeirra nutu og fyrir að hafa látið undir höfuð leggjast að halda eftir opinberum gjöldum af þessum hlunnindum og standa ríkissjóði skil á þeim, fyrir að hafa látið undir höfuð leggjast að telja rétt fram hagnað og tap af sölu hlutabréfa í Baugi Group og fyrir að oftelja gjöld og tap.

16. Með úrskurði 1. júní 2010 komst Héraðsdómur Reykjavíkur að þeirri niðurstöðu að brotin, sem kærandur sættu persónulega ákæru fyrir, byggðu á sömu málsatvikum og framangreindar ákvarðanir skattyfirvalda. Þá taldi héraðsdómur að málsmeðferðin varðandi ákvörðun skattaálags hefði falið í sér „lögsókn í sakamáli“ í skilningi 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann. Með vísan aðallega til þess ákvæðis og dóms Mannréttindadómstólsins í máli *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* ([GC], nr. 14939/03, ECHR 2009) vísaði héraðsdómur því frá þeim liðum ákæruskjalsins á þeim forsendum að þeir vísuðu til brota sem kærandur hefðu þegar sætt lögsókn og refsingu fyrir með ákvörðunum ríkisskattstjóra 30. desember 2004 og 29. desember 2005, sem staðfestar voru af hálfu yfirskattanefndar í ákvörðunum nefndarinnar 29. ágúst og 26. september 2007.

17. Ákærvaldið kærði úrskurðinn til Hæstaréttar Íslands, sem með dómi 22. september 2010 felldi úrskurð héraðsdóms og lagði fyrir héraðsdómara að taka málið til efnismeðferðar. Vísaði Hæstiréttur til 2. gr. laga um mannréttindasáttmála Evrópu nr. 62/2994, þar sem löggjafinn hefði ítrekað gildi grunnreglunnar um tvíeðli landsréttar og þjóðaréttar að því er varðaði gildi úrlausna þeirra stofnana sem settar hefðu verið á fót samkvæmt sáttmálanum. Þá taldi Hæstiréttur að dómstólum bæri að líta til dóma evrópska dómstólsins við túlkum mannréttindasáttmálans, en að tvíeðlisgrunnreglan gerði þá kröfu að það væri verkefni löggjafans að gera nauðsynlegar breytingar á landsrétti til að virða skuldbindingar íslenska ríkisins samkvæmt mannréttindasáttmála Evrópu. Kveðið væri á í landslögum um núgildandi kerfi, þar sem heimilt sé að fjalla um brot gegn skattalögum í tveimur aðskildum málum, þar sem annars vegar væri ákvarðað álag en í hinu refsing, jafnvel við aðstæður þar sem málsmeðferð byggir sömu eða efnislega sömu atvikum. Samkvæmt Hæstarétti væru dómur Mannréttindadómstólsins ekki skýrir um þetta efni og af þeim sökum væri óvissa um gildissvið og inntak 4. gr. samningsviðauka nr. 7. Í ljósi þess taldi Hæstiréttur að íslenskir dómstólar gætu ekki ákveðið að gildandi kerfi álags á skatta og sakamáls í kjölfarið færi í bága við mannréttindasáttmálann.

18. Með dómi, sem kveðinn var upp 9. desember 2011, komst héraðsdómur að þeirri niðurstöðu að fyrsti og annar kærandi hefðu sýnt af sér stórkostlegt hirðuleysi, sem nægði til refsíabyrgðar samkvæmt viðeigandi ákvæðum skattalaga, og voru allir þrír kærandur sakfelldir vegna einhverra ákæra á hendur þeim. Hins vegar ákvað héraðsdómur, með hliðsjón af óréttlætlanlegum drætti í málinu og þeirri staðreynd að skattyfirvöld hefðu lagt 25% álag á skatta kæranda, að fresta ákvörðun refsingar í eitt ár.

19. Fyrsti og annar kærandi, svo og KJ og saksóknari, áfrýjuðu dómi héraðsdóms. Ekki var áfrýjað af hálfu þriðja kæranda.

20. 7. febrúar 2013 staðfesti Hæstiréttur sakfellingar fyrsta og annars kæranda að mestu. Ennfremur sakfelldi Hæstiréttur fyrsta kæranda vegna tveggja ákæruliða, sem hann hafði verið sýknaður af í héraði. Rétturinn felldi

úr gildi fyrri frestaða dóma (þriggja mánaða fangelsisvist í tilviki fyrsta kæranda og tólf mánaða fangelsisvist í tilviki annars kæranda, en fullnustu beggja dóma hafði verið frestað með dómi Hæstaréttar 5. júní 2008) og felldi þá inn í dómna sem kveðnir voru upp í þessu máli. Var fyrsti kærandi dæmdur til tólf mánaða fangelsisvistar, en fullnustu refsingarinnar skyldi frestað í tvö ár, og til greiðslu sektar að fjárhæð 62.000.000 krónur (sem svarar til u.þ.b. 360.000 evra miðað við gengi febrúarmánaðar 2013). Annar kærandi var dæmdur til átján mánaða fangelsisvistar, en fullnustu refsingarinnar skyldi frestað í tvö ár, og til greiðslu sektar að fjárhæð 32.000.000 króna (u.þ.b. 186.000 evrur). Við ákvörðun fangelsisdóma kæranda tók Hæstiréttur mið af þeim óhóflega drætti sem orðið hafði á málsmeðferðinni, sem ákærðu yrði ekki sérstaklega um kennt, og ákvað að dómarnir skyldu skilorðsbundnir. Við ákvörðun sektarinnar, sem kærendum var gert að greiða, tók rétturinn mið af því álagi. sem ákvarðað hafði verið, án þess þó að skýra neina útreikninga í því sambandi, og af óhóflegum drætti málsmeðferðarinnar.

II. TILVÍSUN TIL LAGA

21. 108. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er svohljóðandi:

„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 yfirskattanefndar fer eftir ákvæðum 99. gr. laganna og ákvæðum laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.“

22. 109. gr. tekjuskattslaga er svohljóðandi:

„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. almennra 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 gagnaðar af brotinu.“

23. 110. gr. tekjuskattslaga er svohljóðandi:

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

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

Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. er skattrannsóknarstjóra 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 yfirskattanefnd. 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 yfirskattanefnd skv. 1. mgr.

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

Sektir fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkissjóð.

Vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum yfirskattanefndar. Um innheimtu sekta, er yfirskattanefnd 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. “

24. 28. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, er svohljóðandi:

„Séu greiðslur launagreiðanda skv. 20. gr. eigi inntar af hendi á tilskildum tíma skal hann sæta álagi til viðbótar upphæð skilafjárins eða til viðbótar því skilafé sem honum bar að standa skil á. Sama gildir ef skilagrein hefur ekki verið skilað eða henni verið ábótavant og greiðsluskyld fjárhæð því verið áætluð, sbr. 21. gr., nema launagreiðandi hafi greitt fyrir eindaga upphæð er til áætlunar svarar.

Álag á vanskilafé skv. 1. mgr. skal vera sem hér segir:

1. Einn hundraðshluti (1%) af upphæð vanskilafjár fyrir hvern dag eftir eindaga, þó ekki hærra en tíu hundraðshlutar (10%).

2. Álag til viðbótar af upphæð vanskilafjár frá og með gjalddaga, hafi ekki verið greitt á 1. degi næsta mánaðar eftir eindaga. Skal álag þetta vera hið sama og dráttarvextir sem Seðlabanki Íslands ákveður og birtir samkvæmt lögum nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu.

Við útreikning á álagi á áætlaða greiðsluskylda fjárhæð telst eindagi sá sami og eindagi greiðslu þess mánaðar sem áætlað er fyrir. Sama gildir um álag á allar vangoldnar greiðslur fyrri tímabila.

Sendi launagreiðandi fullnægjandi skilagrein innan 15 daga frá og með dagsetningu tilkynningar skattstjóra skv. 21. gr. skal hann greiða upphæð skilafjár samkvæmt skilagreininni ásamt álagi skv. 2. mgr. Ríkisskattstjóri má breyta fyrri áætlun eftir lok þessara tímamarka ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi.

Komi í ljós að launagreiðanda, sem greiða átti skilafé, hafi ekki verið áætluð gjaldskyld fjárhæð eða áætlun verið lægri en það skilafé sem honum bar að greiða skal hann greiða hið gjaldskylda skilafé auk álags skv. 2. mgr.

Fella má niður álag skv. 2. mgr. ef launagreiðandi færir gildar ástæður sér til afsökunar og metur skattstjóri það í hverju einstöku tilviki hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi.

Heimilt er að áætla gjaldskylda fjárhæð launagreiðanda ef í ljós kemur að skilagrein hans styðst ekki við tilskilið bókhald samkvæmt lögum nr. 51/1968 [nú lög nr. 145/1994] eða ákvæði reglna um sérstakt launabókhald sem settar hafa verið af fjármálaráðherra samkvæmt heimild í 27. gr. Jafnframt er heimilt að áætla gjaldskylda fjárhæð launagreiðanda ef í ljós kemur að færsla á launum í bókhaldi eða aðrir þættir, sem skilagrein á að byggjast á, styðst ekki við þau gögn sem ákvæði reglna, settra skv. 27. gr., mæla fyrir um eða ef bókhald og þau gögn, sem liggja fyrir um gjaldskylda

fjárhæð samkvæmt skilagrein, verða ekki talin nægilega örugg. Enn fremur er heimilt að áætla gjaldskylda fjárhæð launagreiðanda ef ekki er lagt fram bókhald eða þau gögn sem skattyfirvöld kunna að biðja um til sannprófunar á skilagreinum, sbr. 25. gr. Ákvæði 2. mgr. eiga einnig við um áætlanir samkvæmt þessari málsgrein.

Sé skilafé vanreiknað eða laun dregin undan má gera launagreiðanda að greiða vanskilafé sex ár aftur í tímann, talið frá byrjun þess árs þegar endurreikningur fer fram. Fari fram rannsókn við embætti ríkisskattstjóra eða hjá lögreglu á skilum launagreiðanda nær heimild til endurreiknings til sex ára aftur í tímann, talið frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.“

25. 30. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, er svohljóðandi:

„Skýri gjaldskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um staðgreiðsluskil hans skal hann greiða fésekt allt að tífdri þeirri skattfjárhæð sem vanrækt var greiðsla á og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldri skattfjárhæðinni. Stórfellt brot gegn ákvæði þessu varðar við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga.

Hver sá launagreiðandi sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi skýrir rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um staðgreiðsluskil sín, hefur ekki haldið eftir fé af launagreiðslum eins og honum bar, hefur ekki afhent skilagreinar á lögmætum tíma eða ekki innt af hendi þær greiðslur vegna launamanna sem hann hefur haldið eftir eða honum bar að halda eftir skal greiða fésekt allt að tífdri þeirri skattfjárhæð sem hann vanrækti að halda eftir eða standa skil á og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldri skattfjárhæðinni nema þyngri refsing liggji við brotinu eftir 247. gr. almennra hegningarlaga. Fésektarlágmark samkvæmt þessari málsgrein á ekki við hafi brot einskorðast við að standa ekki skil á réttilega tilgreindri staðgreiðslu samkvæmt skilagrein staðgreiðslu, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar. Álag skv. 1. tölul. 2. mgr. 28. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Stórfellt brot gegn ákvæði þessu varðar við 1. mgr. 262. gr. hegningarlaga.

Hafi launagreiðandi af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi vanrækt að halda tilskilið launabókhald varðar það brot við refsíákvæði laga um bókhald, en við 2. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga sé um meiri háttar brot að ræða.

Ef maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi vanrækir tilkynningarskyldu sína skv. 19. gr., upplýsingarskyldu skv. 25. gr., misnotar skattkort, vanrækir að veita upplýsingar eða láta í té aðstoð, skilagreinar, skýrslur eða gögn svo sem ákveðið er í lögum þessum skal hann sæta sektum eða fangelsi allt að 2 árum.

Skýri skilaskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju er varðar skilaskyldu hans má gera honum sekt þótt upplýsingarnar geti ekki haft áhrif á skilaskyldu hans eða greiðsluskil. Sömu refsingu varðar það launamañ sem lætur greiða sér laun vitandi um að launagreiðandi hans hefur eigi haldið eftir af launum hans þeirri fjárhæð opinberra gjalda sem skylt er samkvæmt lögum þessum eða skýrir rangt eða villandi frá einhverju er varðar skilaskyldu eða greiðsluskil vegna hans þótt upplýsingarnar geti ekki haft áhrif á þessi skil.

Verði brot á 1. eða 2. mgr. ákvæðisins uppvíst við skipti dánarbús skal greiða úr búinu fésekt, allt að fjórfaldri þeirri skattfjárhæð sem vanrækt var greiðsla á og aldrei lægri fésekt en nemur skattfjárhæðinni að viðbættum helmingi hennar. Álag skv. 1. tölul. 2. mgr. 28. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Sé svo ástatt sem segir í 5. mgr. má gera búinu sekt.

Hver sá sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi lætur skattyfirvöldum í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn varðandi skilaskyldu annarra aðila eða aðstoðar við

ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda skal sæta þeirri refsingu er segir í 1. eða 2. mgr. þessarar greinar.

Tilraun til brota eða 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 fyrirvarsmanns eða starfsmanns lögaðilans. Hafi fyrirvarismaður 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.“

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

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

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

Verknaður telst meiri háttar brot skv. 1. og 2. mgr. þessarar greinar ef brotið lýtur að verulegum fjárhæðum, ef verknaður er framinn með sérstaklega vítaverðum hætti eða við aðstæður sem auka mjög saknæmi brotsins, svo og ef maður, sem til refsingar skal dæma fyrir eitthvert þeirra brota sem getur í 1. eða 2. mgr., hefur áður verið dæmdur sekur fyrir sams konar brot eða eitthvert annað brot sem undir þau ákvæði fellur.“

LAGAATRIÐI

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

27. Kærendur töldu að með ákvörðun álags á skatta og sakamáli í kjölfarið og sakfellingar fyrir meiri háttar skattalagabrot hefðu þeir sætt lögsókn og refsingu tvisvar fyrir sama brot. Töldu þeir að málsmeðferð hefði í báðum tilvikum byggt á sömu málsatvikum. Vísuðu þeir til 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann, en viðeigandi hlutar þeirrar greinar eru 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 sakamálaréttarfari 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.

...“

28. Ríkið mótmælti þessum málatilbúnaði.

Meðferðarhæfi

29. Samkvæmt ákvæðum 1. mgr. 37. gr. mannréttindasáttmálans getur dómstóllinn ákveðið á hvaða stigi málsmeðferðar sem er að fella kæru af málaskrá sinni þegar aðstæður gefa tilefni til að ætla að kærandi hyggist ekki fylgja kæru sinni eftir. Þriðji kærandi hefur ekki gefið til kynna að hann hyggist fylgja kæru sinni eftir í skilningi a-liðar 1. mgr. 37. gr. mannréttindasáttmálans. Dómstóllinn telur að ekki séu fyrir hendi neinar sérstakar aðstæður sem varða virðingu fyrir mannréttindum, svo sem þau eru skýrð í mannréttindasáttmálanum og sanningsviðaukum hans, sem kalla á að umfjöllun um kæru þriðja kæranda verði fram haldið, sbr. lokamálslið 1. mgr. 37. gr. Af þeim sökum, að því er varðar umkvartanir þriðja kæranda, fellir dómstóllinn kærana af málaskrá sinni.

30. Að mati dómstólsins er kærana ekki augljóslega illa ígrunduð í skilningi a-liðar 3. mgr. 35. gr. mannréttindasáttmálans. Ennfremur telur dómstóllinn að hún sé ekki ómeðferðarhæf á neinum öðrum forsendum. Að því er varðar fyrsta og annan kæranda verður hún því að teljast meðferðarhæf.

B. Málsástæður

1. Sjónarmið aðila

(a) Kærendur

31. Í fyrsta lagi töldu kærendur að með hliðsjón af réttarframkvæmd Mannréttindadómstólsins teldist ákvörðun skattaálags til viðurlaga sem væru refsiréttarlegs eðlis og féllu því undir 6. og 7. gr. og þannig einnig 4. gr. sanningsviðauka nr. 7 (með vísan m.a. til *Ponsetti og Chesnel gegn Frakklandi* (ákv.), nr. 36855/97 og 41731/98, ECHR 1999-VI; *Janosevic gegn Svíþjóð*, nr. 34619/97, ECHR 2002-VII; *Rosenquist gegn Svíþjóð* (ákv.), nr. 60619/00, 24. september 2004; og *Carlberg gegn Svíþjóð* (ákv.), nr. 9631/04, 27. janúar 2009). Hefðu sænsku ákvarðanirnar sérstakt gildi fyrir þessa kæru þar sem fyrirkomulag skattaálags í Svíþjóð og á Íslandi væri sambærilegt að því er varðar refsiréttarlegt eðli álagsins. Ennfremur vísuðu kærendur til máls *Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi* (sjá tilvísun í 52. mgr. hér að framan), þar sem dómstóllinn hefði staðfest að hugtakið „lögsókn“ í 4. gr. sanningsviðauka nr. 7 bæri að túlka í ljósi almennra meginreglna varðandi hugtökin „sök“ og „refsingu“ í 6. og 7. gr. mannréttindasáttmálans, þ.e. svonefndra „*Engel* viðmiða“ (þ.e.a.s. um lögbundna flokkun samkvæmt

landslögum, eðli brotsins og þyngd refsingarinnar – sjá *Engel o.fl. gegn Hollandi*, 8. júní 1976, Röð A nr. 22).

32. Þegar framangreindum viðmiðum væri beitt í þessu máli töldu kærendur að álagið sem ákvarðað hefði verið í máli þeirra hefði í eðli sínu haft þann refsiréttarlega tilgang að fæla skattgreiðendur frá því að brjóta gegn lögbundinni skyldu sinni að telja fram skattskyldar tekjur og greina frá öðrum upplýsingum sem máli skiptu fyrir skattyfirvöld á réttan máta. Í því sambandi vísuðu þeir einnig til þess að samkvæmt landslögum bæri að draga álagið frá síðari refsiviðurlögum. Lögðu kærendur áherslu á að með slíku kerfi væri ekki veitt vernd gegn lögsókn eða áhættu á lögsókn í nýrri málsmeðferð í kjölfar endanlegrar ákvörðunar.

33. Að því er varðar þyngd refsingarinnar töldu kærendur að 25% álag, sem lagt var á kærendur, væri hámarksrefsingin sem mögulegt væri að leggja á og kveðið væri á um í viðeigandi ákvæðum landslaga. Álagið hefði numið 45.558.248 krónum (u.þ.b. 530.000 evrur miðað við gengið sem gildi í ágúst/september 2007) fyrir fyrsta kæranda og 1.314.781 krónur (u.þ.b. 15.000 evrur) fyrir annan kæranda.

34. Þá töldu kærendur að brotin sem þeir hefðu sætt saksókn fyrir væru hin sömu og þau sem verið höfðu grunnurinn að ákvörðun skattaálagsins („*idem*“ þátturinn í meginreglunni um *ne bis idem*). Með tilvísun aftur til máls *Sergey Zolotukhin* (sjá tilvísun hér að framan), taldi kærandi að í 4. gr. samningsviðauka nr. 7 fælist bann við lögsókn í nýju máli „að því leyti sem það ætti rætur í sömu málavöxtum eða efnislega sömu málavöxtum“ (82. mgr.). Í þessu máli hefðu hvorki íslensku dómstólarnir né embætti saksóknara andmælt þeirri staðhæfingu kæranda að ákæran í sakamálinu hefði byggt á sömu málavöxtum og ákvarðanirnar um álag á skatta.

35. Loks vísaði kærandi til þess að lögreglurannsóknin hefði hafist 16. ágúst 2006. Töldu þeir að þegar litið væri til málavaxta í þessu máli væri ljóst að í tilvikunum tveimur – stjórnýslumeðferðinni og opinberu meðferðinni – hefði málsmeðferð ekki farið fram samhliða, né heldur hefðu verið tengsl þar á milli, ólíkt því sem var í máli *A og B gegn Noregi* ([GC], nr. 24130/11 og 29758/11, ECHR 2016).

(b) Ríkið

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

37. Að því er varðar hvort kærendur hefðu sætt lögsókn eða refsingu tvisvar fyrir sama brot viðurkenndi ríkið að skattrannsóknin annars vegar og sakamálið hins vegar hefðu átt rætur í sömu málavöxtum. Hins vegar taldi ríkið að túlkun dómstólsins í máli *Sergey Zolotukhin* (sjá tilvísun hér að framan, 82. mgr.) – þess efnis að „*idem*“ þátturinn í 4. gr. samningsviðauka nr. 7 leiði til banns við lögsókn vegna annars „brots“ að því marki sem það

leiði af sömu eða efnislega sömu málavöxtum – geti ekki átt við í þessu máli í ljósi sérstaks eðlis skattamála, þar sem það mundi leiða til afar óeðlilegrar niðurstöðu. Aðstæður og málsatvik í þessu máli væru mjög frábrugðnar því sem var í máli *Sergey Zolotukhin* og málin væru því ekki sambærileg.

38. Ríkið taldi að skattaálag væri ákvarðað á hlutlægum grunni og að skilyrði fyrir ákvörðun þess væru uppfyllt ef skattframtali væri ekki skilað á tilsettum tíma eða ef annmarkar eða rangfærslur væru í framtalinu, hvað sem liði sök af hálfu skattgreiðandans. Megintilgangur álags væri því að tryggja að skattyfirvöld fengju í hendur fullnægjandi, réttar og tímanlegar upplýsingar til þess að gera þeim kleift að hafa skilvirkt og árangursríkt eftirlit með álagningu skatta. Til að tryggja það þyrftu að vera fyrir hendi virk viðurlög sem hægt er að beita fyrirvaralaust. Sakamál gætu tekið langan tíma og myndi það draga úr varnaðaráhrifum gegn brotum gegn skattalögum ef viðurlögum væri einungis unnt að beita að loknu sakamáli. Þá tækju skattyfirvöld enga afstöðu varðandi refsivert eðli athæfis skattgreiðenda; í lögum um tekjuskatt væri að finna önnur ákvæði og aðrar aðgerðir varðandi skattlagningu sem meira ættu skylt við refsiviðurlög og sem byggðu á skilyrði um ásetning eða stórfellt hirðuleysi. Ennfremur hefði álagið sem kærendum var ákvarðað verið dregið frá sektunum sem Hæstiréttur ákvarðaði í sakamálinu.

39. Lagaákvæði á Íslandi varðandi vangreidda skatta og skattaálag annars vegar og refsíabyrgð hins vegar væru í grundvallaratriðum ólík. Ríkið vísaði til mála *Ponsetti og Chesnel* og *Rosenquist* (sjá tilvísanir hér að framan) og taldi að ákvæðin sem um ræddi í þessu máli væru ólík að markmiði og fælu ekki í sér sömu grundvallarþætti. Brotin tvö væru því ekki þau sömu í skilningi 4. gr. samningsviðauka nr. 7.

40. Ennfremur væri íslenska kerfið fullkomlega gegnsætt og tryggði samræmda framkvæmd og skilvirkni. Kærendur hefðu því ekki getað haft neinar lögmatar væntingar um að þeir yrðu ekki ákærðir fyrir refsiverða háttsemi eftir að þeim hefði verið ákvarðað álag. Aðstæður í þessu máli væru því frábrugðnar aðstæðum í máli *Sergey Zolotukhin* og gætu skýringar Mannréttindadómstólsins í hinu síðarnefnda máli ekki átt við í þessu máli. Í því sambandi vísaði ríkið einnig til nándarreglunnar, sem fæli í sér að landsyfirvöld væru í betri aðstöðu en alþjóðlegir dómstólar til þess fjalla um tiltekin mál og tæki að mati ríkisins að sönnu til ráðstafana sem ríki gripu til í því augnamiði að koma á skilvirku skattkerfi.

41. Í öllu falli taldi ríkið að kærendum hefði ekki verið gert að sæta nýrri eða endurtekinni málsmeðferð í skilningi 4. gr. samningsviðauka nr. 7. Með tilvísun til *R.T. gegn Sviss* ((ákv.), nr. 31982/96, 30. maí 2000) og *Nilsson gegn Svíþjóð* ((ákv.), nr. 73661/01, ECHR 2005-XIII), taldi ríkið að ákvæðið stæði ekki í vegi fyrir samhliða málsmeðferð. Í þessu máli hefðu skattamálið og sakamálið hafist nánast á sama tíma, þar sem rannsókn skattrannsóknastjóra hefði verið lokið 27. október 2004 og hann hefði tilkynnt um málið til efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjóra 12. nóvember

2004. Sakamálið hefði byrjað síðarnefnda daginn og hefði rannsókn þess staðið yfir allan tímann sem skattamálið var til umfjöllunar. Í ágúst 2006 hefðu kærendur verið upplýstir að þeir hefðu stöðu sakborninga í rannsókninni og þeir hefðu verið ákærðir 18. desember 2008. Að mati ríkisins skipti engu þótt ákæruskjalið hafi verið gefið út eftir að álagsákvörðanir skattýfirvalda tóku endanlegt gildi, enda hefði rannsóknin hafist mörgum árum áður. Þar sem sakamálið hefði byrjað löngu áður en skattýfirvöld hefðu gefið út lokaákvörðun sína, eins og raunin var í þessu máli, hefðu kærendur ekki geta haft neinar lögmætar væntingar um að sakamálið yrði fellt niður. Þá voru málin tvö nátengd að efni til, þar sem þau áttu rætur í sömu atvikum. Þannig voru þau hluti af samþættu ferli.

42. Að auki taldi ríkið að málsatvik þessa máls væru svipuð og í málinu *A og B gegn Noregi* (sjá tilvísun hér að framan). Stjórnarsýslurannsóknin og rannsókn sakamálsins hefðu tengst þar sem þær byggðu báðar á staðreyndum í lokaskýrslum skattrannsóknarinnar, hverrar um sig.

2. Álit dómstólsins

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

43. Í sambærilegum málum sem varða ákvörðun álags hefur dómstóllinn talið á grundvelli Engel viðmiðana að málsmeðferðin sé „refsiréttarlegs“ eðlis, ekki aðeins í skilningi 6. gr. mannréttindasáttmálans, heldur einnig í skilningi 4. gr. sammingsviðauka nr. 7 (sbr. *A og B gegn Noregi*, sjá tilvísun að framan, 107. 136. og 138. mgr., með frekari tilvísunum).

44. 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. sammingsviðauka nr. 7.

(b) Hvort sakarefnin sem kærendur voru saksóttir og sakfelldir fyrir hafi verið þau sömu og þau sem voru tilefni ákvörðunar álags á skatta (*idem*)

45. Hugmyndina um „sömu sök“ – *idem* þáttinn í meginreglunni um *ne bis idem* í 4. gr. sammingsviðauka nr. 7 – ber að skilja þannig að hún banni saksókn eða sakfellingu vegna annars „brots“ að því marki sem brotið á rætur í sömu staðreyndum eða staðreynda sem eru efnislega þær sömu (sjá *Sergey Zolotukhin* hér að framan, 78.-84. gr.).

46. Í sakamálinu sem um ræðir í þessu máli voru kærendur ákærðir og sakfelldir fyrir stórfelld skattalagabrot. Báðir aðilar töldu, og íslensku dómstólarnir féllust á, að staðreyndirnar sem byggju að baki ákærurni og sakfellingunni hefðu verið þær sömu eða efnislega þær sömu og þær sem leiddu til ákvörðunar álags á skatta.

47. Dómstóllinn er sammála aðilum. Sakfelling kærenda og ákvörðun álagsins á skatta þeirra byggðu á sömu vantalningu tekna. Ennfremur vörðuðu skattamálið og sakamálið sama tímabil og í meginatriðum sömu fjárhæð

vangoldinna skatta. Af því leiðir að *idem* þátturinn í meginreglunni um *ne bis idem* er fyrir hendi.

(c) Hvort lokaniðurstöðu var náð

48. Áður en ákvarðað er hvort um hafi verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis*) hefur dómstóllinn í sumum málum fyrst tekið til athugunar hvort, og þá hvenær, var fengin „endanleg“ ákvörðun í annarri málsmeðferðinni (sem hugsanlega fyrirgirðir framhald á hinni málsmeðferðinni). Hins vegar hefur spurningin um hvort niðurstaða er „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.).

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

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

„Á grundvelli reifunarinnar hér að framan á fordæmum dómstólsins er ljóst að að því er varðar málefni sem varða viðurlögum samkvæmt bæði refsirétti og stjórnslurétti er öruggasta leiðin til þess að tryggja að hlítt verði 4. gr. sammingsviðauka 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. sammingsviðauka 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. sammingsviðauka 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 nálgunina að háttseminni sem um ræðir með þessum hætti ættu að vera hóflegar og fyrirsjáanlegar þeim sem fyrir verður.“

Dómstóllinn gaf dæmi um það sem taka ætti með í reikninginn við mat á tengslum að efni og tíma milli tvöfaldrar málsmeðferðar að refsí- og stjórnslurétti. Að því er varðar hin efnislegu tengsl tók dómstóllinn eftirfarandi fram (132.-122. mgr.):

„Þættir sem skipta máli við ákvörðun á því hvort nægilega nán efnisleg tengsl séu fyrir hendi eru m.a.:

– 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 misferli sem um ræðir,

–hvort tvígreining málsins sem um ræðir sé fyrirsjáanleg afleiðing, bæði að lögum og venju, af sömu umdeildu háttsemi (*idem*),

–hvort umræddar málsmeðferðir fari fram 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 viðunandi samskiptum milli hinna ýmsu lögbæru yfirvalda í þeim tilgangi að ákvörðun málsatvika í einni málsmeðferð sé einnig notuð í hinni,

og umfram allt, hvort tekið sé tillit til refsingarinnar sem lögð er á í því máli sem fyrst varð endanlegt í þeim málum sem síðast verða endanleg til þess að koma í veg fyrir að einstaklingnum sem í hlut á verði gert að bera óhóflega byrði, en minnstu líkur eru á að þeirri áhættu ef fyrir hendi er jöfnunarkerfi sem ætlað er til þess að tryggja að heildarrefsingin sem lögð er á sé hófleg.“

Í þessu sambandi er einnig gagnlegt að taka mið af því hvernig 6. gr. mannréttindasáttmálans var beitt í þeirri tegund máls sem hér er til umfjöllunar (sjá *Jussila gegn Finnlandi* [GC], nr. 73053/01, 43. gr., ECHR 2006-XIV):

„[P]að segir sig sjálf að til eru refsímál sem ekki hafa í för með sér neinn verulegan álitshnekki. Augljóslega eru til misalvarlegar „sakir“. Ennfremur hefur sú túlkun sem stofnanir mannréttindasáttmálans hafa að sjálfdáðum tekið upp varðandi „sök“ með því að beita Engel viðmiðunum orðið grundvöllur að stöðugri útvíkkun sakarhugtaksins til mála sem strangt tekið heyra ekki undir hefðbundnar flokkanir refsilaga, t.d. stjórnsluviðurlaga ..., meðferðar agabrota í fangelsum ..., tollalaga, ... samkeppnislaga ..., og viðurlaga dómstóla sem lögsögu hafa í fjármálum ... Skattálög eru frábrugðin hinum harða kjarna refsilaga og af þeim sökum munu þær tryggingar sem gilda um viðurlög samkvæmt refsilögum ekki nauðsynlega gilda af fullum þunga ...“

Framangreind röksemdafærsla endurspeglar þau álitaefni sem máli skipta við ákvörðun á því hvort 4. gr. samningsviðauka nr. 7 hafi verið virt í málum sem varða tvískipta málsmeðferð í stjórnslu- og refsímáli. Ennfremur, eins og dómstóllinn hefur margtírekað, ber að lesa mannréttindasáttmálann í heild sinni og túlka hann þannig að stuðlað sé að innra samræmi og samhljómi milli hinna ýmsu ákvæða hans. ...

Það að hvaða marki stjórnslumeðferðin hefur á sér yfirbragð hefðbundins sakamáls er mikilvægur þáttur. Sameinuð málsmeðferð er líklegri til þess að standast viðmiðin um samstillingu (e. complementarity) og samfellu ef refsingin sem lögð verður á í málsferðinni, sem ekki flokkast formlega sem sakamál, varðar sérstaklega þá háttsemi sem um ræðir og er þannig annars eðlis en „hinn harði kjarni refsiréttar“ (svo notað sé orðalagið í máli *Jussila*, sem vitnað er til hér að framan).. Sá viðbótarþáttur að sú málsmeðferð hafa ekki í för með sér neinn verulegan álitshnekki gerir það ólíklegra að sameining mála leiði til óhóflegrar byrði fyrir hinn ákærða. Á móti eykur sú staðreynd að stjórnslumeðferð getur leitt til álitshnekkis sem að verulegu leyti líkist þeim álitshnekki sem leiðir af almennum sakamálum hættuna á því að hin félagslegu markmið sem stefnt er að með því að refsa fyrir háttsemina í mismunandi málarekstri verði tvítekin (bis) fremur en að þau komi hvert öðru til fyllingar. Niðurstöðu málanna sem vikið er að í 129. mgr. hér að framan má skoða sem dæmi um að slík áhætta skapist.“

Að því er varðar tímatengslin milli málanna tveggja hafði dómstóllinn eftirfarandi að segja:

„... [P]egar tengsl að efni til eru nægilega sterk stendur krafan um tengsl í tíma engu að síður eftir og hana þarf að uppfylla. Það þýðir hins vegar ekki að reka þurfi málin tvö samtímis frá upphafi til enda. Sú leið ætti að standa ríkjum opin að reka málin stig

af stigi í tilvikum þegar það er gert í þágu skilvirkni og vandaðrar dómgæslu, í mismunandi samfélagslegum tilgangi og án óhóflegs óhagræðis fyrir kæranda. Hins vegar ... verða tengslin í tíma ævinlega að vera fyrir hendi. Þannig þurfa tengslin í tíma að vera nægjanlega nán til þess að vernda einstaklinginn fyrir óvissu og töfum og fyrir því að málsmeðferð dragist á langinn ..., jafnvel þegar í viðkomandi landsfyrirkomulag sé gert ráð fyrir „sameinuðu kerfi“ þar sem stjórnsýsluþátturinn er skilinn frá refsiréttarþættinum. Því veikari sem tímatengslin eru, þeim mun þyngra hvílir á ríkinu að útskýra og réttlæta hvers kyns tafir sem rekja má til málarekstrarins.“

50. Í þessu máli hóf skattrannsóknastjóri skattrannsókn á kærendum 17. nóvember 2003. Rannsókninni lauk með útgáfu skýrslna 27. október 2004 (í tilviki fyrsta kæranda) og 24. nóvember 2005 (í tilviki annars kæranda) (sjá 9.-10. mgr. hér að framan). 12. nóvember 2004 kærði skattrannsóknarstjóri málið til lögreglu til rannsóknar. Sendi skattrannsóknarstjóri til lögreglunnar skýrslur sínar og gögnin sem aflað hafði verið meðan á rannsókninni stóð. Í ágúst 2006 tók lögreglan í fyrsta skipti skýrslu af kærendum og öðrum vitnum og að því er virðist voru kærendur upplýstir um stöðu sína sem sakborningar í lögreglurannsókninni (sjá 14. mgr. hér að framan). Niðurstöður yfirskattaneftndar í skattamálinu voru gefnar út 29. ágúst 2007 (í tilviki annars kæranda) og 26. september 2007 (í tilviki fyrsta kæranda) og urðu þær endanlegar sex mánuðum síðar (sjá 13. mgr. hér að framan). 18. desember 2008, um tveimur árum og fjórum mánuðum eftir að kærendur höfðu verið upplýstir um lögreglurannsóknina og stöðu þeirra sem sakborningar, og um það bil níu mánuðum eftir að ákvarðanirnar í skattamálinu voru orðnar endanlegar, voru gefin út ákæruskjöl í málinu. Með dómi, sem kveðinn var upp 9. desember 2011, voru kærendur sakfelldir fyrir stórfelld skattalagabrot. 7. febrúar 2013 staðfesti Hæstiréttur sakfellingu kæranda að mestu leyti og sakfelldi fyrsta kæranda enn fremur vegna tveggja ákæruliða sem hann hafði verið sýknaður af í héraði. Þannig stóðu málin tvö, frá upphafi rannsóknar skattrannsóknastjóra þar til Hæstiréttur kvað upp endanlegan dóm, yfir í nærri níu ár og þrjá mánuði án þess að sakborningar ættu þar sök á, eins og Hæstiréttur tók fram.

51. Þegar metin eru efnisleg tengsl milli skattamálsins og sakamálsins í þessu máli – svo og hin mismunandi viðurlög sem kærendum var gert að sæta – fellst dómstóllinn á að þau hafi haft sameiginlegan tilgang, þ.e. að fjalla um vanrækslu skattgreiðenda að fylgja lagareglum um skil á skattframtölum. Enn fremur 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.

52. Hæstiréttur dæmdi kærendur hvorn um sig til 12 og 18 mánaða fangelsisvistar, og voru þar með taldir fyrri skilorðsbundnir dómar vegna annarra brota (sjá 19. mgr. hér að framan), og gerði þeim að greiða sektir. Við ákvörðun sektanna tók rétturinn tillit til óhóflegs dráttar á málsmeðferðinni og skattalaganna sem þegar höfðu verið lagðar á kærendur en án þess þó að gera sérstaklega grein fyrir útreikningum í þeim efnum. Við ákvörðun

fangelsisdómsins tók rétturinn hins vegar aðeins mið af óhóflegum drætti málsmeðferðarinnar. Engu að síður telur dómstóllinn að í ljósi þess að skattaálögin komu til frádráttar sektunum hafi nægjanlegt tillit verið tekið til þeirra viðurlaga sem þegar höfðu verið lögð á í skattamálinu þegar dómar voru upp kveðnir í sakamálinu.

53. Eins og tekið var fram hér að framan (14. mgr.) hafði lögreglan sem fór með rannsókn sakamálsins aðgang að skýrslunum sem skattrannsóknastjóri gaf út og gögnunum sem aflað var við skattrannsóknina. Engu að síður réðst lögreglan í eigin sjálfstæðu rannsókn, sem leiddi til sakfellingar kæranda í Hæstarétti meira en átta árum eftir að skattrannsóknastjóri hafði tilkynnt um málið til lögreglunnar. Háttsemi kæranda og ábyrgð þeirra samkvæmt mismunandi ákvæðum skatta- og hegningarlaga voru þannig til rannsókna hjá mismunandi yfirvöldum og dómstólum í málum sem voru að mestu leyti óháð hvort öðru.

54. Þegar litið er til tengsla milli málanna tveggja að því er tíma varðar, ítrekar dómstóllinn að heildartímalengdin var um níu ár og þrjú mánuðir. Á þeim tíma voru málin í raun rekin samhliða milli ágúst 2006, þegar fyrstu skýrslutökurnar voru haldnar af lögreglunni, og 29. ágúst 2007 (í tilviki annars kæranda) eða 26. september 2007 (í tilviki fyrsta kæranda), þegar yfirskattanefnd gaf út niðurstöðu sína að fenginni áfrýjun kæranda, þar sem skylda þeirra til þess að greiða álög á skatta var staðfest. Málin voru þannig rekin samhliða í rétt rúmlega eitt ár. Ennfremur voru kærendur ákærðir 18. desember 2008, 15 og 16 mánuðum eftir að fyrrnefnd ákvörðun hafði verið tekin í skattamálinu og níu árum eftir að þær höfðu tekið gildi að lögum. Sakamálið var síðan rekið áfram eitt og sér í nokkur ár: héraðsdómur sakfelldi kærendur 9. nóvember 2011, meira en fjórum árum eftir ákvarðanir yfirskattanefndar, og dómur var ekki kveðinn upp í Hæstarétti fyrr en rúmlega ári síðar, 7. febrúar 2013. Þetta er aftur ólíkt máli *A og B gegn Noregi* (sjá tilvísun hér að framan), þar sem heildartími málarekstrarins á hendur kærendunum tveimur var samtals um fimm ár og sakamálið hélt áfram í minna en tvö ár frá því að skattákvæðanirnar höfðu tekið gildi að lögum og þar sem samþætting beggja mála var ljós af þeirri staðreynd að ákæruskjölin á hendur kærendunum voru gefin út áður en ákvarðanir skattyfirvalda um að breyta skattskilum þeirra voru teknar, en héraðsdómur sakfelldi þá aðeins nokkrum mánuðum eftir þær skattákvæðanir. Ennfremur hefur ríkinu ekki tekist í þessu máli að skýra og réttlæta dráttinn sem varð á hinni landsbundnu málsmeðferð og sem hæstiréttur taldi að ekki væri kærendum um að kenna (sjá *A og B*, sem vísað er til hér að framan, 134. gr.).

55. Þegar litið er til framangreindra málsatvika, einkum og sér í lagi hinnar takmörkuðu skörunar sem var á tíma og gagnaöflunarinnar, sem að verulegu leyti var sjálfstæð, getur dómstóllinn ekki fallist á að nægilega nán tengsl hafi verið að efni til og tíma milli skattamálsins og sakamálsins í málinu til þess að þau gætu talist standast *bis* viðmiðið í 4. gr. samningsviðauka nr. 7.

56. Af því leiðir að kærendur sættu óhóflegu óhagræði af því að hafa sætt lögsókn og refsingu tvisvar fyrir sömu eða efnislega sömu háttsemi af hálfu mismunandi yfirvalda í tveimur 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

57. 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

58. Fyrsti kærandi krafðist 62.000.000 króna (sem svarar til u.þ.b. 520.000 evra á núgildandi gengi) í bætur vegna fjártjóns, eða að öðrum kosti niðurfellingar á allri skuldinni (62.000.000 krónur) sem leiddi af dómi Hæstaréttar frá 7. febrúar 2013. Annar kærandi krafðist þess að skuldin í heild (32.000.000 krónur, sem svarar til u.þ.b. 269.000 evra), sem leiddi af sama dómi yrði felld niður. Báðir kærendur staðfestu hins vegar að þeir hefðu ekki enn greitt sektirnar sem lagðar hefðu verið á af Hæstarétti. Hvor kærandi um sig krafðist 50.000 evra í miskabætur.

59. Ríkið taldi að þar sem kærendur hefðu ekki greitt sektirnar hefði ekkert fjártjón orðið. Ennfremur, 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.

60. Dómstóllinn veitir því athygli að óumdeilt er að sektirnar, sem lagðar voru á með dómi Hæstaréttar frá 7. febrúar 2013, hafi ekki verið greiddar. Fallist er á það með ríkinu að vegna vangreiðslu sektanna verði ekki talið að kærendur hafi orðið fyrir neinu fjártjóni. Við þessar aðstæður ber að líta svo á að niðurstaða um að brotið hafi verið gegn rétti kæranda samkvæmt 4. gr. samningsviðauka nr. 7 teljist fullnægjandi bætur að þessu leyti.

61. Hins vegar verður ekki sagt að þessi niðurstaða bæti kærendum fyrir þá óréttlætiskennd og gremju sem þeir hljóta að hafa fundið til. Eftir mat á sanngirnigrunni telur dómstóllinn hæfilegt að dæma hvorum kæranda um sig 5.000 evrur í miskabætur.

B. Kostnaður og útgjöld

62. Fyrsti kærandi krafðist 5.647.500 króna (sem svarar til u.þ.b. 47.000 evra á núgildandi gengi) vegna kostnaðar og útgjalda sem til stofnaðist við

málareksturinn á Íslandi og 4.232.283 króna (35.000 evrur) vegna kostnaðar og útgjalda fyrir Mannréttindadómstólnum. Annar kærandi fór fram á 3.906.638 króna (33.000 evrur) vegna kostnaðar og útgjalda sem til stofnaðist við málareksturinn á Íslandi og 1.310.220 króna (11.000 evrur) vegna kostnaðar og útgjalda fyrir Mannréttindadómstólnum.

63. Ríkið benti á að kærundur hefðu ekki endurgreitt ríkissjóði málsvarnarlaunin sem ríkið hefði greitt verjendum kærendanna fyrir vinnu þeirra fyrir íslensku dómstólunum. Ennfremur staðhæfði ríkið að málskostnaðurinn, sem kærundur færu fram á fyrir dómstólnum, væri óhóflegur með hliðsjón af umfangi málsins og vinnunni sem fyrirvarsmenn kæranda hefðu innt af hendi.

64. Samkvæmt dómafrankvæmd 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 tilliti til þeirra gagna sem dómstóllinn hefur í höndum og viðmiðanna hér að framan, vísar dómstóllinn til þess að kærundur hafa ekki greitt kostnaðinn og útgjöldin sem til stofnaðist við málareksturinn á Íslandi og hafnar því þessari kröfu. Einnig telur dómstóllinn að kröfur kæranda varðandi kostnað þeirra og útgjöld í málarekstrinum fyrir dómstólnum séu óhóflegar. Þegar á heildina er litið telur dómstóllinn eðlilegt að dæma fyrri kæranda 10.000 evrur og öðrum kæranda 5.000 evrur vegna málskostnaðar og útgjalda vegna málarekstursins fyrir dómstólnum.

C. Dráttarvextir

65. Dómurinn 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 EINRÓMA NIÐURSTÖÐU

1. að fella kærana af málaskrá sinni að því er varðar umkvartanir þriðja kæranda, Fjárfestingarfélagins Gaums,
2. að lýsa kærana að öðru leyti tæka til efnismeðferðar,
3. að brotið hafi verið gegn 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við mannréttinasáttmálann.
4. Því er dæmt:

a) að ríkið skuli greiða kærendum, innan þriggja mánaða frá því að dómstóllinn verður endanlegur samkvæmt 2. mgr. 44. gr. mannréttindasáttmálans, eftirfarandi fjárhæðir, auk hvers kyns skatta sem kunna að leggjast á kærundur, sem umreiknist í mynt hins kærða ríkis á því gengi sem gildir á greiðsludegi:

(i) fyrsti kærandi (Jón Ásgeir Jóhannesson):

- 5,000 evrur (fimm þúsund evrur) í miskabætur,
- 10,000 evrur (tíu þúsund evrur) í málskostnað,

(ii) annar kærandi (Tryggvi Jónsson):

- 5,000 evrur (fimm þúsund evrur) í miskabætur,
- 5,000 evrur (fimm þúsund evrur) í málskostnað,

(b) að frá þeim tíma sem áðurnefndir þrír mánuðir eru liðnir og fram að uppgjöri skuli einfaldir vextir leggjast að fyrrgreindar fjárhæðir sem svara til almennra útlánsvaxta Seðlabanka Evrópu meðan á vanskilum stendur, með þriggja prósentu álagi.

5. *Vísað er frá* viðbótarkröfum kæranda um sanngjarnar bætur.

Gert á ensku og tilkynnt skriflega hinn 18. maí 2017 skv. 2. og 3. mgr. 77. gr. reglna dómstólsins.

Renata Degener
Aðstoðarritari

Linós-Alexandre Sicilianos
Forseti