



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

ÖNNUR AÐALDEILD

ÁKVÖRÐUN

Kæra nr. 22779/14 MATTHILDUR INGVARSDÓTTIR gegn Íslandi

Mannréttindadómstóll Evrópu (önnur Aðaldeild), sem situr í nefnd hinn 4. desember 2018 skipaðri:
Ledi Bianku, *forseta*,
Jon Fridrik Kjølbro,
Ivana Jelić, *dómurum*,
og Hasan Bakırcı, *varadeildarritara*,
með hliðsjón af framangreindri kæru, sem lögð var fram 11. mars 2014,
með hliðsjón af þeim athugasemdum sem sendar voru inn af ríkinu og
athugasemdum í svari kæranda,
hefur að aflokinni umfjöllun sinni komist að eftirfarandi niðurstöðu:

MÁLSATVIK

1. Kærandi er fæddur 1949 og búsett í Garðabæ.

A. Málavextir

2. Hinn 5. apríl 1991 stofnaði kærandi sjóð í Liechtenstein og notaði til þess eignir sem hún hafði fengið í arf. Árið 1994 var fjáreignum sem í hennar hlut komu eftir skilnað við sambýlismann sinn bætt við sjóðinn.

3. Árið 2004 var af hálfu sjóðsins stofnað hlutafélag, Miko Valley Ltd, á Bahamaeyjum og voru eignir sjóðsins fluttar til félagsins.

1. Skattrannsókn

4. Með bréfi dags. 19. mars 2009 óskaði ríkisskattstjóri eftir upplýsingum og skýringum varðandi notkun kæranda á erlendu greiðslukorti sínu og hvernig uppgjóri þess væri háttað, með vísan til 94. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 (Upplýsingaskylda og eftirlitsheimildir). Einnig var lagt fyrir kæranda að upplýsa ríkisskattstjóra um erlendar bankainnistæður sínar og leggja fram viðeigandi gögn.

5. Með bréfi 27. mars 2009 skýrði ríkisskattstjóri kæranda frá því að máli hennar yrði vísað til skattrannsóknarstjóra ríkisins.

6. Með bréfi 17. apríl 2009 svaraði kærandi á þann veg að í kjölfar skilnaðar hennar við sambýlismann sinn hefði hún fengið greiðslukort sem tengdist bankareikningi hans.

7. Með bréfi 27. maí 2009 vísaði ríkisskattstjóri málinu til skattrannsóknarstjóra.

8. Hinn 2. október 2009 vísaði skattrannsóknarstjóri ríkisins málinu til ríkislögreglustjóra (sjá 19. mgr. hér fyrir neðan).

9. Hinn 24. nóvember 2009 vísaði ríkislögreglustjóri málinu aftur til skattrannsóknarstjóra til frekari rannsóknar, með vísan til 103. gr. tekjuskattslaga. Framsendi ríkislögreglustjóri gögn og aðrar upplýsingar sem aflað hafði verið við rannsókn hans. Í bréfi sínu tók ríkislögreglustjóri fram að rannsóknin væri á frumstigi og að gert væri ráð fyrir frekari rannsókn í nánu samstarfi við lögreglu. Ennfremur sagði í bréfinu að rannsókninni ætti að ljúka með mati á því hvort vísa skyldi málinu aftur til lögreglu.

10. Með bréfi 17. febrúar 2010 tilkynnti skattrannsóknarstjóri kæranda að rannsókn væri hafin á skattamálum hennar. Óskaði skattrannsóknarstjóri eftir því að kærandi legði fram viðeigandi gögn og veitti upplýsingar Með bréfi 31. mars 2010 svaraði lögmaður kæranda.

11. Hinn 8. júní 2010 tók skattrannsóknarstjóri skýrslu af kæranda varðandi tekjur hennar og skattskil. Staðfesti kærandi notkun sína á kortinu, erlenda vexti og eignarhald á sjóðnum og síðar félaginu.

12. Með bréfi 27. október 2010 óskaði skattrannsóknarstjóri eftir frekari gögnum frá kæranda. Engum gögnum var skilað.

13. Rannsókninni lauk með skýrslu sem gefin var út 17. desember 2010. Var niðurstaða skýrslunnar sú að kærandi hefði skilað efnislega röngum skattframtölum fyrir tekjuárin 2005 til 2008. Hefði kærandi látið undir höfuð leggjast að telja fram eignarhald sitt á hlutafélaginu Miko Valley Ltd., greiðslur frá félaginu og vaxtagreiðslur frá árunum 2005 til 2008.

14. Með bréfi sama dag var kæranda tilkynnt um niðurstöðu rannsóknarinnar og að ákvörðun um endurálagningu skatta hennar yrði tekin af ríkisskattstjóra. Þá var kæranda tilkynnt að skattrannsóknarstjóri tæki ákvörðun um hugsanlegt sakamál og var kæranda gefinn kostur á að skila inn athugasemdum innan 30 daga.

15. Á grundvelli skýrslunnar var það niðurstaða ríkisskattstjóra í úrskurði 15. ágúst 2011 að kærandi hefði vanrækt að telja fram eignarhald sitt á félagi í hennar eign og vantalið verulega fjárhæð sem hún hafði fengið í hendur í formi greiðslna frá félagi hennar, svo og erlendar tekjur á árunum 2005 til 2008. Ennfremur var talið að skattleggja ætti greiðslurnar frá félaginu sem aðrar tekjur. Voru skattar hennar endurálagðir með 25% álagi.

16. Hinn 19. október 2011 áfrýjaði kærandi úrskurð ríkisskattstjóra um skattlagningu greiðslnanna frá félagi hennar til hennar sjálfrar [til yfirskattanefndar].

17. Í úrskurði yfirskattanefndar 17. október 2012 var niðurstaðan sú að skattleggja skyldi greiðslurnar frá félaginu sem arð en ekki sem aðrar tekjur. Voru skattar kæranda endurálagðir en 25% álagið sem ríkisskattstjóri hafði ákvarðað staðfest.

18. Kærandi leitaði ekki eftir endurskoðun dómstóla á úrskurðunum, sem þannig tók gildi að lögum sex mánuðum síðar þegar frestur til málskots var runninn út.

2. Sakamál

19. Hinn 2. október 2009 vísaði ríkisskattstjóri málinu til efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjóra í samræmi við 4. mgr. 110. gr. tekjuskattslaga. Þar sem ríkisskattstjóri hafði ekki heimild til leitar í húsnæði kæranda taldi hann nauðsynlegt að vísa málinu til lögreglurannsóknar á þessu stigi þar sem upplýsingar og svör sem kærandi hafði gefið við fyrirspurnum skattyfirvalda voru talin ófullnægjandi og því væri þörf á frekari upplýsingum um notkun kæranda á greiðslukortinu. Framsendi ríkisskattstjóri þau gögn sem þegar hafði verið aflað til lögreglu og bað um að sér yrði haldið upplýstum um rannsóknina og niðurstöðu hennar.

20. Hinn 3. nóvember 2009, að fengnum úrskurði dómstóla, var gerð húsleit á heimili kæranda og hald lagt á tölvu og gögn sem tengdust málinu.

21. Hinn 9. nóvember 2009 var kærandi yfirheyrð sem sakborningur hjá lögreglu. Kom fram hjá kæranda að fyrrverandi sambýlismaður hennar hefði greitt af kortinu. Neitaði hún eignarhaldi á erlendum félögum eða að hún hefði nokkrar erlendar tekjur. Lögregla tjáði kæranda að rannsóknin væri á frumstigi en að henni yrði haldið áfram í samstarfi við skattrannsóknarstjóra.

22. Hinn 24. nóvember 2009 vísaði ríkislögreglustjóri málinu aftur til skattrannsóknarstjóra (sjá 9. mgr. hér að framan).

23. Hinn 14. nóvember 2011 vísaði skattrannsóknarstjóri málinu til sérstaks saksóknara, sem fór með rannsókn efnahagsbrota á þessum tíma. Skýrslum skattrannsóknarstjóra, bréfum og úrskurðum var einnig framvísað til sérstaks saksóknara. Var sérstökum saksóknara tjáð að endurálagningu skatta væri ekki lokið og að skattyfirvöld óskuðu þess að vera haldið upplýstum um rannsóknina (yfirskattanefnd gaf út lokaúrskurð sinn 17. október 2012, sjá 17. mgr. hér að framan).

24. Með bréfi sama dag var kærandi upplýst um stöðu mála og að málið og allar ákvarðanir varðandi frekari sakamálameðferð væru í höndum sérstaks saksóknara.

25. Hinn 26. apríl 2012 var kærandi yfirheyrð öðru sinni hjá lögreglu. Var kærandi spurð út í skattframtöl sín, notkun Visa korts og upplýsingar sem skattyfirvöld höfðu aflað.

26. Hinn 13. júlí 2012 gaf sérstakur saksóknari út ákæru á hendur kæranda fyrir stórfelld skattalagabrot. Setti sérstakur saksóknari fram tvær kröfur í ákæruskjali sínu. Samkvæmt aðalkröfunni var kærandi ákærð fyrir meiri háttar brot gegn skattalögum, með því að hafa vantalið tekjur sínar á

skattframtölum sínum 2006 til 2009 vegna tekjuáranna 2005 til 2008. Meðal annars hefði hún látið undir höfuð leggjast að telja fram tekjur frá félagi sínu, Miko Valley Ltd., á Bahamaeyjum, í formi greiðslna á úttektum hennar af erlendu greiðslukorti, svo og erlendar vaxtatekjur af bankareikningi hennar á eygni Jersey frá 2005 til 2008. Til vara var kærandi ákærð fyrir meiri háttar brot á skattalögum, með því að hafa vantalið tekjur sínar á skattframtölum sínum 2006 til 2009 vegna tekjuáranna 2005 til 2008. Meðal annars hefði hún vantalið arðgreiðslur frá félagi sínu, Miko Valley, og vaxtatekjur á árunum 2005 til 2008.

27. Hinn 5. september var málið þingfest í Héraðsdómi Reykjavíkur. Að beiðni kæranda var málinu frestað til 29. nóvember 2012, eða þar til yfirsattanefnd hefði kveðið upp lokaúrskurð sinn.

28. Í þinghaldi 29. nóvember 2012 skýrði kærandi réttinum frá því að lokaúrskurður yfirsattanefndar hefði verið gefinn út 17. október 2012. Í ljósi niðurstöðunnar í úrskurði yfirsattanefndar var af hálfu ákærvalds fallið frá aðalkröfu í ákæruskjalinu en varakrafan látin standa.

29. Í þinghaldi 12. desember 2012 var af hálfu verjanda kæranda sett fram krafa um frávísun málsins. Taldi kærandi að hún nyti ekki sanngjarnra réttarhalda þar sem ekkert tilboð hefði verið gert um að ljúka málinu á stjórnisýslustigi með því að leggja á sekt sem greidd yrði til skattyfirvalda í stað þess að gefa út ákæru. Með úrskurði 8. febrúar 2013 hafnaði héraðsdómur kröfunni. Vísaði rétturinn til tekjuskattslaga og reglugerðar um skattlagninguna og skattrannsóknarinnar og taldi að samkvæmt valdheimildum skattyfirvalda að lögum hefðu þau ákveðið að málinu skyldi vísað til lögreglu. Væri það síðan saksóknara að ákveða hvort tilefni væri til saksóknar og útgáfu ákæru. Taldi rétturinn að ákvörðunin um að gefa út ákæru í málinu væri liður í meðferð hans á valdheimildum sem honum væru fengnar að lögum og gæti sú ákvörðun ekki sætt endurskoðun dómstóla.

30. Með dómi, sem kveðinn var upp 28. júní 2013, komst héraðsdómur að þeirri niðurstöðu að kærandi hefði sýnt af sér stórfellt hirðuleysi, sem nægði til refsíabýrgðar samkvæmt viðeigandi ákvæðum skattalaga, þar sem hún hefði vantalið tekjur sínar í formi arðgreiðslna og veitt skattyfirvöldum villandi upplýsingar allt þar til ár var liðið frá því að rannsóknin hófst og lögregla hefði gert húsleit á heimili hennar. Var kærandi sakfelld vegna ákæranna á hendur henni. Var hún dæmd til fjögurra mánaða fangelsisvistar, skilorðsbundið í tvö ár, og til greiðslu sektar að fjárhæð 8.800.000 króna (u.þ.b. 58.000 evrur miðað við gengið á viðkomandi tíma). Þá var kæranda gert að greiða málskostnað. Taldi rétturinn að dráttur á rannsókn málsins hefði ekki verið með þeim hætti að áhrif hefði á ákvörðun refsingar, enda hefði kærandi ekki verið samvinnufús við rannsókn málsins og hefði lögregla meðal annars þurft að gera húsleit hjá kæranda, þar sem gögn hefðu ekki fengist með öðru móti.

31. Kærandi áfrýjaði dómi héraðsdóms.

32. Með dómi 23. janúar 2014 hafnaði Hæstiréttur kröfu kæranda um að málinu yrði vísað frá á grundvelli 4. gr. 7. sammingsviðauka við mannréttindasáttmála Evrópu og voru sakfelling kæranda og ákvörðun refsingarinnar staðfest. Ennfremur taldi rétturinn að kærandi hefði sýnt af sér stórkostlegt hirðuleysi þar sem hún hefði frá upphafi leynt eignarhaldi sínu á félaginu fyrir yfirvöldum og skilað efnislega röngum skattframtölum fjögur ár í röð.

B. Viðeigandi landslög og réttarframkvæmd

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

94. gr.

„Öllum aðilum, bæði framtalsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattyfirvöldum í té ókeypis og í því formi, sem óskað er, allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té. Skiptir ekki máli í því sambandi hvort upplýsingarnar varða þann aðila sem beiðninni er beint til eða þau skipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða skattlagningu þeirra aðila eða eftirlit með eða rannsókn á henni. Hafi aðili beint eða óbeint minnst helming eignarhalds eða er með stjórnunarleg yfirlit í dótturfélagi eða útibúi í öðrum ríkjum er honum jafnframt skylt að veita upplýsingar um viðskipti dótturfélags eða útibús við aðila skattskylda skv. I. kafla og félög, sjóði og stofnanir í lágskattaríkjum sem 1. mgr. 57. gr. a laganna tekur til. Með skattyfirvöldum í þessari grein er átt við ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Vegna skatteftirlits samkvæmt lögum þessum getur skattstjóri, ríkisskattstjóri og menn, sem þeir fela skatteftirlitsstörf, krafist þess að framtalsskyldir aðilar leggi fram til könnunar bókhald sitt og bókhaldsgögn, svo og önnur gögn er varða reksturinn, þar með talin bréf og samningar. Enn fremur hafa þessir aðilar aðgang að framangreindum gögnum og aðgang að starfsstöðvum framtalsskyldra aðila og birgðageymslum og heimild til að taka skýrslur af hverjum þeim sem ætla má að geti gefið upplýsingar er máli skipta. Sömu heimildir hefur skattrannsóknarstjóri ríkisins vegna rannsókna skv. 103. gr. Skattrannsóknarstjóri ríkisins getur í þágu rannsóknar máls leitað úrskurðar héraðsdóms um leit og haldlagningu gagna á heimilum og öðrum stöðum sem 2. málsl. tekur ekki til.

Skattyfirvöld hafa enn fremur heimildir þær er um getur í 2. mgr. þessarar greinar gagnvart þeim aðilum sem ekki eru framtalsskyldir.

Fjármálafyrirtæki, endurskoðendur, lögmennt og aðrir aðilar skulu halda sérstaka skrá yfir þá viðskiptavinina sína sem þau veita skattaráðgjöf eða aðra þjónustu, sem snertir umráð eða beina eða óbeina eignaraðild viðskiptavinanna að rekstri félaga, sjóða eða stofnana sem skráð eru erlendis eða eignir þar. Er þeim skylt að láta skattyfirvöldum í té umrædda skrá er þau beiðast þess.

Ákvæði annarra laga um trúnaðar- og þagnarskyldu víkja fyrir ákvæðum þessarar greinar.

Nú verður ágreiningur um skyldu aðila samkvæmt þessari grein og getur ríkisskattstjóri eða skattrannsóknarstjóri ríkisins þá leitað um hann úrskurðar héraðsdóms. Gegni einhver ekki upplýsingaskyldu sinni má vísa máli til [rannsóknar lögreglu.“

103. gr.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins skal hafa með höndum rannsóknir samkvæmt lögum þessum og lögum um aðra skatta og gjöld sem á eru lögð af ríkisskattstjóra eða honum falin framkvæmd á.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins getur að eigin frumkvæði eða eftir kæru hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skatta lagða á samkvæmt lögum þessum eða aðra skatta og gjöld, sbr. 1. mgr. þessarar greinar. Hann skal annast rannsóknir í málum sem til hans er vísað, sbr. 6. mgr. 96. gr. ...

Skattrannsóknarstjóri ríkisins skal við rannsókn samkvæmt þessari grein hafa aðgang að öllum framtölum og skýrslum í vörslu [ríkisskattstjóra] 1) og getur hann krafist allra upplýsinga og gagna sem hann telur þörf á frá ... ríkisskattstjóra og aðilum sem um ræðir í 94. gr.

Skattrannsóknarstjóra ríkisins er heimilt að fela löggiltum endurskoðanda að vinna að einstökum rannsóknarverkefnum.

Lögreglu er skylt að veita skattrannsóknarstjóra ríkisins nauðsynlega aðstoð í þágu rannsókna ef aðili færir undan afhendingu bókhaldsgagna og hætta er á sakarspjöllum vegna gruns um væntanlegt undanskot gagna. Sömuleiðis er lögreglu skylt að færa aðila til skýrslugjafar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins ef hann hefur að forfallalausum ekki sinnt kvaðningu þess efnis.

Þegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra ríkisins gefa tilefni til endurákvörðunar á sköttum skal ríkisskattstjóri annast endurákvörðunina, sbr. 96. og 97. gr.

Við rannsóknaraðgerðir skattrannsóknarstjóra ríkisins skal gætt ákvæða laga um meðferð sakamála eftir því sem við getur átt, einkum varðandi réttarstöðu grunaðra manna á rannsóknarstigi.“

108. gr.

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

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

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

Um kæru til ríkisskattstjóra og 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 tífaldri 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.

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

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 yfirs kattane fnd. Við ákvörðun sektar skal hafa hliðsjón af eðli og umfangi brota. Sektir geta numið frá 100 þús. kr. og 6 millj. kr.

Aðila skulu veittar upplýsingar um fyrirhugaða sektarfjárhæð áður en hann fellst á að ljúka máli með þessum hætti. Sektarákvörðun samkvæmt ákvæði þessu skal lokið innan sex mánaða frá því að rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk.

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

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

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

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. fymnist á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar.“

34. 22. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga, er svohljóðandi:

„Ríkisskattstjóri annast álagningu útsvars.

Ákvæði VIII.–XIV. kafla laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, gilda um útsvar eftir því sem við á nema öðruvísi sé ákveðið í lögum þessum.“

35. 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 leyndu 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.“

KÆRA

36. Kærandi taldi að með ákvörðun álags á skatta og sakamáli í kjölfarið og sakfellingar fyrir meiri háttar skattalagabrot hefði hún sætt lögsókn og refsingu tvisvar fyrir sama brot. Taldi hún að málsmeðferð hefði í báðum tilvikum byggt á sömu málsatvikum

LAGAATRIÐI

A. Meint brot gegn 4. gr. sammingsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann

37. Kærandi taldi að með ákvörðun álags á skatta og sakamáli í kjölfarið og sakfellingar fyrir meiri háttar skattalagabrot hefði hún sætt lögsókn og refsingu tvisvar fyrir sama brot. Taldi hún að málsmeðferð hefði í báðum tilvikum byggt á sömu málsatvikum Vísaði hún til 4. gr. sammingsviðauka 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 sakamálaréttarhari viðkomandi ríkis.

2. Ákvæði undanfarandi töluliðar skulu ekki vera því til fyrirstöðu að málið sé endurupptekið í samræmi við lög og sakamálaréttarfarar 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.

...“

38. Ríkið mótmælti þessum málatilbúnaði.

1. Meðferðarhæfi

(a) Sjónarmið aðila

(i) Kærandi

39. Kærandi taldi að efnisþættir máls hennar væru þeir sömu og í málinu *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (nr. 2200/11, 18. maí 2017). Taldi hún að málsmeðferðin sem leiddi til ákvörðunar skattalags hefði verið sakamálameðferð. Þá taldi kærandi að málin hefðu verið endurtekin, ófyrirsjáanleg, ótengd að efni og tíma og með öllu óhófleg.

40. Hélt kærandi því fram að skattrannsóknin hefði hafist 27. maí 2009 og lokið 17. október 2012 með útgáfu úrskurðar yfirkattaneftdar. Lögreglurannsókn málsins hefði hafist 14. nóvember 2011 og lokið með

endanlegum dómi Hæstaréttar 23. janúar 2014. Þannig hefði málsmeðferðin í málunum einungis skarast í 11 mánuði.

(ii) Ríkið

41. Ríkið hafnaði þeim staðhæfingum að málsatvik í þessu máli væru í öllum aðalatriðum þau sömu og í málinu *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (sjá tilvísun hér að framan). Þótt löggin sem við áttu hafi verið þau sömu í báðum málum hefði málsmeðferðin verið með mismunandi hætti, einkum að því er varðar röð þeirra og tímalínuna í málunum tveimur.

42. Ríkið féllst á að skattamálið hefði verið í eðli sínu sakamál og að málin tvö hefðu verið aðskilin. Hins vegar taldi ríkið að lögreglurannsóknin hefði verið til uppbótar eða viðbótar við skattamálið, að málsmeðferðin í báðum tilvikum hefði verið fyrirsjáanleg, bæði að því er varðar ákvörðun skattálags og sakfellingu af hálfu innlendra dómstóla, en hvort tveggja væri liður í aðgerðum og viðurlögum sem beitt væri vegna skattalagabrota. Þá taldi ríkið að málin hefðu verið nægilega tengd að efni til og tíma, þau hefðu verið rekin samhliða og verið samtengd og Hæstiréttur hefði tekið tillit til skattálagsins þegar ákvörðuð var sekt í sakamálinu.

43. Ríkið benti á að sakamálið hefði hafist með húsleit lögreglu 3. nóvember 2009 og lokið með dómi Hæstaréttar 23. janúar 2014. Skattamálið hefði hafist 17. febrúar 2010, þegar skattrannsóknarstjóri tilkynnti kæranda um rannsókn sína, og því hefði lokið með úrskurði yfirskattanefndar 17. október 2012. Þá benti ríkið á að beiðni kæranda um frestun málsins og krafa hennar um frávísun þess hefðu leitt til dráttar á málunum.

(b) Álit dómstólsins

44. Samkvæmt 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann ber dómstólnum að ákvarða hvort ákvörðun skattálags hafi verið refsiréttarlegs eðlis, hvort hið refsiverða brot sem kærandi var sóttur til saka fyrir og sakfelldur hefði verið hið sama og brotið sem leiddi til ákvörðunar álags á skattstofn (*idem*), hvort um var að ræða endanlega ákvörðun, og hvort um hefði verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis*).

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

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

46. Með hliðsjón af því að málsaðilar andmæltu þessu ekki er það niðurstaða dómstólsins að báðar málsmeðferðir í þessu máli hafi varðað „refsivert“ brot í sjálfstæðum skilningi 4. gr. 7. sammingsviðauka.

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

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

48. Í sakamálinu sem um ræðir í þessu máli var kærandi ákærð og sakfelld fyrir stórfelld skattalagabrot. Báðir aðilar töldu að staðreyndirnar sem bjuggu að baki ákærunni og sakfellingunni hefðu verið þær sömu eða efnislega þær sömu og þær sem leiddu til ákvörðunar álags á skatta.

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

(III) *Hvort lokaniðurstöðu var náð*

50. Áður en ákvarðað er hvort um hafi verið að ræða tvítekningu málsmeðferðar (*bis*) hefur dómstóllinn í sumum málum fyrst tekið til athugunar hvort, og þá hvenær, var fengin „endanleg“ ákvörðun í annarri málsmeðferðinni (sem hugsanlega girðir fyrir framhald á hinni málsmeðferðinni). Engu að síður hefur spurningin um hvort ákvörðun sé „endanleg“ ekkert gildi ef ekki er um að ræða neina raunverulega tvítekningu, heldur samlag mála sem teljast mynda sameinaða heild. Í þessu máli telur dómstóllinn ekki nauðsynlegt að ákvarða hvort og hvenær fyrstu málin – skattamálin – urðu „endanleg“, þar sem þau málsatvik hafa ekki áhrif á matið hér að neðan á tengslunum milli þeirra (sjá *A og B gegn Noregi*, sjá tilvísun hér að framan, 126. og 142. mgr. og *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi*, sjá tilvísun að framan, 48. mgr.).

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

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

„Á grundvelli reifunarinnar hér að framan á fordæmum dómstólsins er ljóst að að því er varðar málefni sem varða viðurlögum samkvæmt bæði refsirétti og stjórnslurétti er öruggasta leiðin til þess að tryggja að hlítt verði 4. gr. 7. sammingsviðauka að gera ráðstafanir, á einhverju viðeigandi stigi, til að mál falli í einn farveg þannig að samhliða greinar lögboðins eftirlits með því athæfi sem um ræðir falli saman, þannig að unnt sé að mæta mismunandi þörfum samfélagsins fyrir viðbrögð við brotinu innan ramma

einnar málsmeðferðar. Engu að síður, eins og skýrt er hér að framan (sjá einkum 111. mgr. og 117.-120. mgr.), útilokar 4. gr. 7. sammingsviðauka ekki tvöfalda málsmeðferð, jafnvel allt til loka, enda séu tiltekin skilyrði uppfyllt. Einkum og sér í lagi, til þess að dómstóllinn geti fallist á að ekki sé um að ræða tvítekningu réttarhalds eða refsingar (*bis*), sem bönnuð er skv. 4. gr. 7. sammingsviðauka, verður hið kærða ríki að sýna fram á með sannfærandi hætti að hin tvöfalda málsmeðferð sem um ræðir hafi verið „nægjanlega tengd að efni til og í tíma“. Með öðrum orðum þarf að sýna fram á að þau hafi verið sameinuð með samræmdum hætti þannig að þau myndi samhangandi heild. Þetta felur í sér að þau markmið sem stefnt er að og þær leiðir sem notaðar eru til þess að ná þeim þurfa í kjarnann að styðja hver aðra og tengjast í tíma, en einnig að mögulegar afleiðingar þess að haga lagalegri meðferð háttseminnar sem um ræðir með þessum hætti ættu að vera hóflegar og fyrirsjáanlegar þeim sem hún hefur áhrif á.“

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

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

54. Í málinu *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (sjá tilvísun að framan) taldi dómstóllinn hins vegar að kærendurnir tveir hefðu sætt lögsókn og refsingu tvisvar vegna sömu háttsemi. Einkum og sér í lagi var þetta vegna þess að bæði málin hefðu verið „refsiréttarlegs“ eðlis, þau hefðu byggt að mestu leyti á sömu staðreyndum, og þau hefðu ekki verið nægilega samtvinnuð til þess hægt væri að telja að yfirvöld hefðu sneitt hjá tvítekningu málarekstrar. Þótt 4. gr. 7. sammingsviðaukans útilokaði ekki samhliða rekstur stjórnarsýslumáls og sakamáls í tengslum við sömu saknæmu háttsemi yrðu málin að vera nægjanlega tengd að efni til og í tíma til þess að ekki væri um tvítekningu að ræða. Taldi dómstóllinn að ekki hefði verið fyrir hendi nægjanlega nán tengsl milli málsmeðferðanna í því máli.

55. Í þessu máli þarf dómstóllinn að ákvarða tímarammann sem taka þarf mið af þar sem málsaðilar eru ekki á sama máli að því er varðar hvenær lögreglurannsóknin og skattrannsóknin hófust.

56. „Sakargift“ er fyrir hendi frá þeim tíma sem einstaklingi er formlega tilkynnt af þar til bæru yfirvaldi um að honum sé gefið að sök að hann hafi

framið saknæmt brot, eða frá þeim tímapunkti sem aðstæður hans hafa orðið fyrir verulegum áhrifum vegna aðgerða sem stjórnvöld hafa gripið til vegna grunsemda gegn honum (sjá *Ibrahim o.fl. gegn Bretlandi* [GC], nr. 50541/08 og 3 til viðbótar, 249. mgr., 13. september 2016, með frekari tilvísunum). Í því ljósi telur dómstóllinn að lögreglurannsóknin hafi hafist 3. nóvember 2009, þegar gerð var húsleit á heimili kæranda með tilheyrandi áhrifum á kæranda (sjá 19. mgr. hér að framan). Að sama skapi er það niðurstaða dómstólsins að skattrannsóknin hafi hafist 27. mars 2009, þegar ríkisskattstjóri tilkynnti kæranda að hann hygðist vísa máli hennar til rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins (sjá 5. mgr. hér að framan).

57. Hinn 27. maí 2009 vísaði ríkisskattstjóri málinu til skattrannsóknarstjóra ríkisins. Án þess að hefja formlega rannsókn tilkynnti síðarnefnda stofnunin málið til ríkislögreglustjóra 2. október 2009. Hinn 3. nóvember 2009 gerði lögreglan húsleit á heimili kæranda og 9. nóvember 2009 var kærandi tekinn til yfirheyrslu hjá lögreglu í fyrsta sinn (sjá 20.-21. mgr. hér að framan). Hinn 24. nóvember 2009 vísaði ríkislögreglustjóri málinu aftur til skattrannsóknarstjóra, sem tók skýrslu af kæranda 8. júní 2010 (sjá 9 og 10. mgr. hér að framan). Skattrannsókninni lauk með útgáfu skýrslu 17. desember 2010. Hinn 14. nóvember 2011 vísaði skattrannsóknarstjóri málinu til sérstaks saksóknara. Hinn 26. apríl 2012 var kærandi aftur tekinn til yfirheyrslu af lögreglu, og 13. júlí 2012 var síðan gefin út ákæra í sakamálinu (sjá 25.-26. mgr. hér að framan). Ákvörðun yfirskattanefndar var gefin út 17. október 2012 og varð endanleg sex mánuðum síðar. Með dómi 24. apríl 2013 sakfelldi héraðsdómur kæranda fyrir stórfellt skattalagabrot eftir að kærandi hafði óskað frestunar á málinu meðan beðið væri lokaákvörðunar yfirskattanefndar (sjá 27. mgr. hér að framan). Hinn 23. janúar 2014 staðfesti Hæstiréttur sakfellingu kæranda. Þannig var heildarlengd málanna tveggja, frá upphafi skattrannsóknarinnar þar til Hæstiréttur kvað upp endanlegan dóm sinn, nærri fjögur ár og tíu mánuðir.

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

59. Eins og bent hefur verið á hér að framan deildu skattyfirvöld og lögreglan, sem fór með sakamálið, öllum upplýsingum, gögnum og skýrslum sem safnað var meðan á lögreglurannsókninni og skattrannsókninni stóð (sjá 9., 19. og 23. mgr.). Ennfremur vísuðu skattyfirvöld málinu beinlínis til lögreglu til rannsóknar 2. október 2009 vegna skorts á upplýsingum frá kæranda sem nauðsynlegar voru til frekari rannsóknar (sjá 19. mgr. hér að

framan). Skattyfirvöld settu af stað formlega rannsókn á kæranda þegar þeim höfðu borist þessar upplýsingar og gögn sem aflað hafði verið af lögreglu. Ennfremur tók ríkislögreglustjóri beinlínis fram að lögreglurannsóknin væri enn í gangi, að skattrannsóknin skyldi fara fram í náinni samvinnu við lögreglu og að málinu skyldi vísað aftur til lögreglu ef ástæða væri til (sjá 9. mgr. hér að framan). Að auki breytti saksóknari kröfum sínum fyrir héraðsdómi í samræmi við úrskurð yfirskattanefndar þegar hann hafði verið gefinn út. Frá því augnabliki þegar skattyfirvöld tilkynntu um málið til lögreglu í október 2009 og þar til ákvörðun var tekin um að ákvarða skattalag í október voru sakamálið og skattamálið þannig samtvinnuð.

60. Eins og staðfest var af Hæstarétti dæmdu héraðsdómur kæranda til fjögurra mánaða skilorðsbundinnar refsivistar og gerði kæranda að greiða sekt (sjá 30. og 32. mgr. hér að framan). Í dómum hinna innlendu dómstóla er ekki að finna neina nákvæma útreikninga sem liggja til grundvallar sektinni, né heldur er vísað til skattalagsins sem ákvarðað var af skattyfirvöldum. Þannig virðist sem ekki hafi verið tekið tillit til þeirra viðurlaga sem kæranda höfðu verið ákvörðuð í skattamálinu þegar refsing var ákveðin í sakamálinu.

61. Engu að síður er það niðurstaða dómstólsins að háttsemi og ábyrgð kæranda samkvæmt mismunandi ákvæðum skattalaga og refsilaga hafi verið rannsökuð af mismunandi yfirvöldum í málum sem voru samtengd.

62. Þegar litið er til tengslanna milli málanna tveggja að því er tíma varðar, veitir dómstóllinn því eftirtekt að heildartímalengd málanna var um fjögur ár og tíu mánuðir. Á því tímabili voru málin í raun rekin samsíða frá 3. nóvember 2009, þegar lögreglan hóf rannsókn sína, og allt til 17. október 2012, þegar yfirskattanefnd gaf út úrskurð sinn um áfrýjun kæranda, þar sem staðfest var skylda hennar til þess að greiða skattalag (sjá 17. mgr. hér að framan). Málin voru þannig rekin samhliða í u.þ.b. 3 ár og 11 mánuði. Þá var kærandi ákærð 13. júlí 2012, um 3 mánuðum eftir að fyrirnefnd skattákvörðun hafði verið tekin og um níu árum eftir að hún hafði tekið gildi að lögum. Sakamálið var síðan rekið áfram eitt og sér í um 15 mánuði: héraðsdómur sakfelldi kæranda 24. apríl 2013, um sex mánuðum eftir að ákvörðun yfirskattanefndar lá fyrir, og dómur var kveðinn upp í Hæstarétti 23. janúar 2014, níu mánuðum síðar. Þetta er ólíkt því sem gerðist í málinu *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi* (sjá tilvísun að framan), þar sem heildartími málarekstrarins gegn kæranda nam um það bil níu árum og þremur mánuðum og sakamálið hélt áfram eitt og sér í nokkur ár eftir að úrskurðir skattyfirvalda höfðu tekið gildi að lögum. Í því máli skorti á samþættingu milli sakamála þar sem ákærur á hendur kærendum voru gefnar út eftir að ákvarðanir skattyfirvalda um að breyta skattalagningum sínum höfðu verið teknar og héraðsdómur sakfelldi þá meira en fjórum árum eftir þær ákvarðanir (sjá *Jóhannesson o.fl. gegn Íslandi*, sjá tilvísun hér að framan, 54. mgr).

63. Ennfremur, eins og tekið var fram af héraðsdómi og staðfest af Hæstarétti, var lengd málsmeðferðarinnar að hluta sök kæranda, þar sem hún

sýndi ekki samstarfsvilja meðan á rannsókninni stóð (sjá 30. mgr. hér að framan). Að auki, eins og ríkið benti á, var sakamálinu frestað að ósk kæranda meðan beðið var lokaúrskurðar yfirskattanefndar (sjá 27. og 43. mgr. hér að framan).

64. Miðað við fyrirbyggjandi staðreyndir sér dómstóllinn engin merki þess að kærandi hafi sætt óhóflegu óhagræði eða óréttlæti vegna hinna umþrættu samþættu lagalegu viðbragða við vanrækslu hennar að telja fram tekjur og greiða skatta. Með hliðsjón af málsatvikum, einkum og sér í lagi sköruninni í tíma og samstarfinu milli skattyfirvalda og lögreglu við öflun og mat á sönnunargögnum, er það því niðurstaða dómstólsins að þrátt fyrir að mismunandi viðurlög hafi verið ákvörðuð af tveimur mismunandi yfirvöldum hafi engu að síður verið nægjanlega nán tengsl milli málanna, bæði að efni til og í tíma, til þess að þau samrýmist *bis* viðmiðinu í 4. gr. 7. samningsviðauka við mannréttindasáttmálann.

65. Af þeim sökum, sem sett eru fram hér að framan, telst kæra þessi augljóslega illa grunduð og ber því að hafna henni á grundvelli a-liðar 3. mgr. og 4. mgr. 35. gr. mannréttindasáttmálans.

Af framangreindum ástæðum ákveður dómstóllinn með samhljóða atkvæðum,

að kæran sé ekki tæk til meðferðar.

Gert á ensku og tilkynnt skriflega 17. janúar 2019.

Hasan Bakırcı
Aðstoðarritari

Ledi Bianku
Forseti