

Ár 2014, fimmtudaginn 5. júní, er á dómþingi Héraðsdóms Reykjaness, sem háð er að Fjarðargötu 9, Hafnarfirði, af Ástríði Grímsdóttur héraðsdómara, kveðinn upp í málinu

nr. S-111/2014:

### Ákærvaldið

*(Sigríður Svava Sigurgeirsdóttir ftr.)*

gegn

Páli Bergþóri Guðmundssyni

*(Jón M. Bergsson hdl.)*

svohljóðandi

### DÓMUR:

Mál þetta, sem þingfest var 19. mars 2014 og dómtekið 19. maí sl., er höfðað með ákæru embættis sérstaks saksóknara, skv. lögum nr. 135/2008, útgefinni 21. febrúar 2014 á hendur Páli Bergþóri Guðmundssyni, kt. 000000-0000, Smárahvammi 18, 220 Hafnarfirði,

„A.

fyrir meiri háttar brot gegn skatta- og bókhaldslögum, sem framkvæmdastjóri og stjórnarmaður einkahlutafélagsins PSB fasteign, kt. 000000-0000, Smárahvammi 18, 220 Hafnarfirði, með því að hafa:

1. Eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskattsskýrslum einkahlutafélagsins vegna uppgjörstímabilanna janúar – febrúar rekstrarárið 2009 til og með mars – apríl rekstrarárið 2010 og hafa eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í rekstri einkahlutafélagsins vegna sömu uppgjörstímabila, í samræmi við fyrirmæli IX. kafla laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, samtals að fjárhæð kr. 2.998.272, sem sundurliðast sem hér greinir:

Árið 2009	
-----------	--

janúar – febrúar	kr. 545.098
mars – apríl	kr. 121.421
maí – júní	kr. 550.431
júlí – ágúst	kr. 462.120
september – október	kr. 541.468
nóvember – desember	kr. 392.034
	<b>kr. 2.612.572</b>
<b>Árið 2010</b>	
janúar – febrúar	kr. 202.679
mars – apríl	kr. 183.021
	<b>kr. 385.700</b>
<b>Samtals</b>	<b>kr. 2.998.272</b>

2. Látið undir höfuð leggjast að færa lögboðið bókhald og varðveita fylgiskjöl og önnur bókhaldsgögn vegna einkahlutafélagsins, allt rekstrarárið 2009 til og með apríl rekstrarárið 2010.

## **B.**

fyrir meiri háttar brot gegn skatta- og bókhaldslögum, framin í sjálfstæðri atvinnustarfsemi á Íslandi, með því að hafa:

1. Eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskattsskýrslum sjálfstæðrar atvinnustarfsemi sinnar vegna uppgjörstímabilanna júlí - ágúst til og með nóvember - desember rekstrarárið 2010 og hafa eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í sjálfstæðum atvinnurekstri vegna sömu uppgjörstímabila, í samræmi við fyrirmæli IX. kafla laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, samtals að fjárhæð kr. 2.231.902, sem sundurliðast sem hér greinir:

<b>Árið 2010</b>	
------------------	--

júlí - ágúst	kr. 592.301
september - október	kr. 736.074
nóvember - desember	kr. 903.527
	<b>kr. 2.231.902</b>

2. Látið undir höfuð leggjast að færa lögboðið bókhald og varðveita fylgiskjöl og önnur bókhaldsgögn vegna sjálfstæðrar atvinnustarfsemi sinnar sem fasteignasali tímabilið júlí til og með desember rekstrarárið 2010.

### C.

fyrir meiri háttar brot gegn skatta- og bókhaldslögum, sem framkvæmdastjóri og stjórnarmaður, einkahlutafélagsins PBG, kt. 000000-0000, Borgartún 26, 105 Reykjavík, með því að hafa:

1. Eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskattsskýrslum einkahlutafélagsins á lögmaeltum tíma vegna uppgjörstímabilanna maí – júní til og með september - október rekstrarárið 2011 og hafa eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í rekstri einkahlutafélagsins vegna sömu uppgjörstímabila, í samræmi við fyrirmæli IX. kafla laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, samtals að fjárhæð kr. 6.011.288, sem sundurliðast sem hér greinir:

maí – júní	kr. 4.141.412
júlí – ágúst	kr. 1.057.839
september – október	kr. 812.037
<b>Samtals</b>	<b>kr. 6.011.288</b>

2. Látið undir höfuð leggjast að færa lögboðið bókhald og varðveita fylgiskjöl og önnur bókhaldsgögn vegna einkahlutafélagsins, tímabilið maí til og með október rekstrarárið 2011.

Framangreind brot ákærða teljast varða við:

a) 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995, sbr. einnig 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995 og 3. gr. laga nr. 134/2005, að því er varðar 1. tölulið A, B og C - liðar ákæru.

b) 2. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995, sbr. einnig 1. og 2. töluliður 1. mgr. 37. gr., sbr. 36. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald, sbr. 1. gr. laga nr. 37/1995, að því er varðar 2. tölulið A, B og C - liðar ákæru.

Þess er krafist að ákærði verði dæmdur til refsingar og til greiðslu alls sakarkostnaðar.“

Ákærði kom fyrir dóminn og játaði sök samkvæmt kafla A ákærunnar. Ákærði krafðist frávísunar á 1. staflíð kafla B ákærunnar en til vara sýknu. Ákærði játaði sök í kafla B-2 og C í ákæru. Ákærði lagði fram greinargerð þann 16. apríl sl. Fór aðalmeðferð fram þann 19. maí sl. um þann þátt ákærunnar sem ákærði krafðist aðallega frávísunar á en til vara sýknu. Var málið dómtekið að málflutningi loknum.

### **Málsatvik.**

Með bréfi skattrannsóknarstjóra ríkisins dagsett 8. mars 2013 kærði embættið Pál Bergþór Guðmundsson og tvö félög í eigu ákærða Páls PSB fasteign ehf., og BBG ehf., fyrir meint brot gegn ákvæðum laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og ákvæðum laga nr. 145/1994 um bókhald og eftir atvikum gegn almennum hegningarlögum nr. 19/1940, allra með áorðnum breytingum. Ofangreind félög hafa verið tekin til gjaldþrotaskipta og hafa nú verið afskráð.

Vegna játningar ákærða á köflum A, B-2 og C, í ákæru þykja ekki efni til að reifa frekar málsatvik og vísað er til háttseminnar í ákærunni.

Samkvæmt ofangreindu bréfi skattrannsóknarstjóra rannsakaði embættið bókhald og virðisaukaskattskil ákærða Páls og leiddi sú rannsókn m.a. í ljós að skattaðili hefði vanrækt að tilkynna skattyfirvöldum um virðisaukaskattskylda starfsemi sína og vanrækt að standa skil á virðisaukaskattskýrslum yfir uppgjörstímabilin júlí-ágúst til og með nóvember-desember rekstrarárið 2010. Þá hafi bókhald ekki verið fært í hinni sjálfstæðu starfsemi og varðveislu bókhaldsgagna ábótavant. Rannsóknin hafi leitt í ljós að vanframtalinn skattskyld velta hefði numið samtals 10.327.557 krónum, vanframtalinn útskattur hefði numið samtals 2.633.527 krónum og mögulegur innskattur hefði numið samtals 401.625 krónum.

Með bréfi þann 28. nóvember 2012 var skýrsla ákærða Páls send ríkisskattstjóra til endurákvörðunar opinberra gjalda og virðisaukaskatts. Þegar kæran var send embætti sérstaks saksóknara var endurákvörðun ólokið. Þá segir í greinargerðinni með kröfunni að skattrannsóknarstjóri ríkisins muni tilkynna embætti sérstaks saksóknara um endurákvörðun ríkisskattstjóra þegar henni væri lokið.

Í bréfi skattrannsóknarstjóra ríkisins dagsettu sama dag til ríkisskattstjóra var honum tilkynnt um framsendingu málsins á grundvelli 2. mgr. 39. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Kemur fram í bréfinu að ákærða hafi, með bréfi

dagsettu 6. nóvember 2012, verið send skýrsla skattrannsóknarstjóra ríkisins. Hafi honum verið gefinn kostur á að kynna sér skýrsluna og koma að mótmælum, gögnum og skriflegum skýringum, eftir því sem efni stæðu til. Hafi frestur verið veittur til 20. nóvember 2012 en engar athugasemdir borist.

Með bréfi, dagsettu 28. nóvember 2012, frá skattrannsóknarstjóra ríkisins, var ákærða tilkynnt lok rannsóknar hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og málið hafi verið sent embætti ríkisskattstjóra. Þá var ákærða tilkynnt um fyrirhugaða refsimeðferð og honum gefið færi á að tjá sig um hana, sbr. 2. mgr. 35. gr. reglugerðar nr. 373/2001. Tilkynnt var að refsimeðferð fælist í því að skattrannsóknarstjóri ríkisins geti gefið málsaðila kost á að ljúka refsimeðverð máls með sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, vísað máli til sektarmeðferðar hjá yfirskattanefnd eða til opinberrar rannsóknar hjá ríkislögreglustjóra. Þá var ákærða bent á að telji skattrannsóknarstjóri ríkisins mál ákærða þess eðlis að unnt sé að ljúka refsimeðferðarþætti þess með sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra, muni ákærða, með skriflegum hætti, verða gefinn kostur á því síðar. Var ákærða veittur þrjátíu daga frestur frá dagsetningu bréfsins til að tjá sig um fyrirhugaða ákvörðun um refsimeðferð.

Þann 15. ágúst 2013, kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð um endurákvörðun á virðisaukaskatti vegna ákærða, fyrir rekstrartímabilið 1. júlí 2010 til og með 31. desember 2010 á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins í máli ákærða. Segir í úrskurðinum að í framhaldi af rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á máli ákærða, sem hafi lokið með skýrslu hans, dagsettri 23. nóvember 2012, og boðuðum breytingum sem tilkynntar voru í bréfi ríkisskattstjóra dagsettu 24. júní 2013, hafi ríkisskattstjóri endurávarðað virðisaukaskatt gjaldanda vegna rekstrartímabilsins 1. júlí 2010 til og með 31. desember 2010. Skýrsla skattrannsóknarstjóra hafi verið send gjaldanda með bréfi ríkisskattstjóra 24. júní sl. og beri að líta á hana sem hluta af forsendum þess úrskurðar. Af þeim sökum séu ekki efni til ítarlegrar umfjöllunar um efni skýrslunnar í úrskurðinum. Segir enn fremur að í bréfi ríkisskattstjóra hafi gjaldanda verið veittur frestur til 12. júlí 2013 til að koma andmælum sínum á framfæri en engin andmæli hafi borist við boðuðum breytingum og komi þær því til framkvæmda með úrskurði þessum.

Í forsendum úrskurðarins segir að ákærði hafi, við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, verið með sjálfstæða starfsemi á sviði ráðgjafar og sölu á fasteignum á þeim tíma sem rannsóknin tók til. Þá hafi ákærði ekki verið á virðisaukaskattskrá á rannsóknartímabilinu, virðisaukaskattsnúmer ákærða, hafi verið opnað 1. júlí 2007 og lokað 1. ágúst 2007. Ekki hafi verið staðið skil á virðisaukaskattskýrslum til skattyfirvalda vegna uppgjörstímabilanna júlí-ágúst, september-október og nóvember-desember á rekstrarárinu 2010, hvorki af hálfu ákærða né af hálfu PSB fasteignar ehf. Þá segir enn fremur að í skýrslu skattrannsóknarstjóra komi fram að ákærði hafi ekki fært bókhald vegna þess tímabils sem hafi verið lagt til rannsóknar og hafi enn fremur ekki afhent nein bókhaldsgögn. Í forsendum er farið yfir aðferð skattrannsóknarstjóra á skattskyldri veltu og útskatti og innskatti. Lagði skattrannsóknarstjóri mat á mögulegum innskatti vegna rekstarársins 2010 út frá fyrirbyggjandi gögnum sem skattrannsóknarstjóri aflaði hjá Ataraxia miðlun ehf. Ákærði taldi gjaldareikninga vera tilkomna vegna sjálfstæðrar starfsemi hans og enn fremur að mismunur á heildarfjárhæð sölureikninga, innborgana og gjaldagagna að fjárhæð 344.730 krónur væru vegna kostnaðar sem ekki liggja fyrir gjaldagögn vegna þeirrar

fjárhæðar. Var niðurstaða rannsóknar skattrannsóknarstjóra að mögulegur innskattur væri alls 401.625 krónur. Segir ennfrémur að við endurákvörðunina hafi verið lagt álag á vangreiddan virðisaukaskatt. Álagið sé reiknað samkvæmt 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og sé 1% fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærra en 10%. Samkvæmt 6. mgr. 27. gr. sömu laga megi fella álagið niður ef færðar séu gildar ástæður gjaldanda til málsbóta. Engar slíkar málsbætur þyki hafa komið fram við rannsókn málsins.

Í úrskurðarorði um virðisaukaskatt fyrir rekstrar árið 2010 segir m.a.: „Skattskyld velta 24,5% var kr. 0, verður kr. 10.327.557. Skattskyld velta hækkar því um kr. 10.327.557. Útskattur 25,5% var kr. 0, verður kr. 2.633.527. Útskattur hækkar því um kr. 2.633.527. Innskattur var kr. 0, verður kr. 401.625. Innskattur hækkar því um kr. 401.625. Álag var kr. 0, verður kr. 233.190. Hækkun álags er því kr. 233.190.

### **Forsendur og niðurstöður.**

Málabúnaður ákærða byggir á því að honum hafi þegar verið gerð refsing fyrir sama brot og ákært er fyrir, með því að beita hann álagi eins og komi fram í úrskurðarorði, og sé refsing í skilningi íslensks refsiréttar og því sé nú verið að gera honum aftur refsingu fyrir sama brot. Það sé óheimilt með vísan til 4. gr. samningsviðauka 7 Mannréttindasáttmála Evrópu (hér eftir MSE) sem hafi fengið lagagildi hér á landi með 5. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994 um bann við endurtekinni málsmeðferð til úrlausnar um refsiverða háttsemi eða tvöfaldri refsingu. Því beri að vísa þessum kafla ákærunnar frá dómi. Til vara krefst ákærði þess, verði þessum ákærulið ekki vísað frá dómi, að honum verði gerð sú vægasta refsing sem lög leyfa.

Eins og rakið hefur verið, var ákærða gert sérstakt álag vegna vangreidds virðisaukaskatts fyrir rekstrartímabilin 1. júlí til og með 31. desember 2010. Ákærði mótmælti ekki útreikningum, forsendum endurákvörðunar ríkisskattstjóra né fjárhæð álagsins sem hann var beittur og frestur til kæru eða bera niðurstöðuna undir dómstóla liðinn. Er niðurstaða ríkisskattstjóra ríkisins endanleg eins og rakið hefur verið að ofan.

Frávísunarkrafa ákærða byggir á því að álagsbeiting sem ríkisskattstjóri ákvarðaði ákærða í úrskurði sínum, feli í sér endanlegar málalyktir og hafi um leið neikvæð efnisleg réttaráhrif þannig að óheimilt sé að höfða síðar refsímál vegna sömu atvika gegn sama aðila. Hafi skattyfirvöld þannig þegar gert ákærða refsingu á fyrri stigum vegna þeirrar háttsemi ákærða sem 1. tl. í B-kafla ákæru taki til. Byggir ákærði á því að 2. mgr. 186. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála með hliðsjón af 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við MSE, sem fékk lagagildi hér á landi með 5. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994, um bann við endurtekinni málsmeðferð til úrlausnar um refsiverða háttsemi eða tvöfaldri refsingu, standi í vegi fyrir því að unnt sé að gera ákærða refsingu á nýjan leik út af sömu atvikum. Vísar ákærði m.a. til úrskurðar Héraðsdóm Reykjavíkur í máli nr. S-953/2008. Þá vísar ákærði til dóms Mannréttindadómstóls Evrópu, (hér eftir MDE) frá 8. júní 1976 í máli Engel o.fl. gegn Hollandi og bendir á að dómstóllinn hafi í síðari dómsúrlausnum sínum fest þá túlkun í sessi að stjórnvaldsákvarðanir um beitingu refsikenndra viðurlaga,

eins og álags, sé talin vera refsing. Vísaði ákærði aðallega til máls yfirdeildar MDE í máli Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi sem gekk 10. febrúar 2009 og fleiri dómafordæma og rita. Um varakröfu sína kvað ákærði að taka beri tillit til þess að mikill dráttur hafi orðið á rannsókn málsins sem honum verði ekki kennt um.

Eins og rakið hefur verið að ofan, var ákærði beittur álagi vegna vangreidds virðisaukaskatts samkvæmt 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og nam 10% af endurálögðum virðisaukaskatti til greiðslu að frádregnum innskatti, með úrskurði 15. ágúst 2013.

Samkvæmt 1. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er ákvörðun ríkisskattstjóra á virðisaukaskatti skv. 25. gr. kæránleg til hans innan þrjátíu daga frá því að skatturinn var ákveðinn og reiknast kærufrestur frá póstlagningu tilkynningar um skattaákvörðun. Í 2. mgr. segir að ef virðisaukaskattur sé endurákværður samtímis ákvörðunin, sbr. 26. gr. laganna, sé endurákvörðunin jafnframt kæránleg til ríkisskattstjóra innan þrjátíu daga frá því að skatturinn var ákveðinn, enda liggi ekki fyrir álagning skv. 98. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í 3. mgr. segir að ríkisskattstjóri skuli að jafnaði innan tveggja mánaða frá lokum kærufrests kveða upp rökstuddan úrskurð um kærana og tilkynna hana í ábyrðarbréfi eða með öðrum hætti. Í 4. mgr. segir að úrskurði ríkisskattstjóra megi skjóta til yfirskattanefndar samkvæmt ákvæðum laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd og í 5. mgr. segir að ágreining um skattskyldu og skatthæð megi bera undir dómstóla, enda hafi áður verið um hann úrskurðað af yfirskattanefnd. Það skuli þó gert innan sex mánaða frá því að yfirskattanefnd úrskurðaði í málinu. Eins og að ofan greinir verður ekki annað séð en að ákærði hafi unað niðurstöðu ríkisskattstjóra sem honum var tilkynnt með bréfi dagsettu 15. ágúst 2013 og liggur því fyrir endanleg ákvörðun um viðurlög í skilningi laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

Í 1. gr. laga nr. 62/1994 segir að Mannréttindasáttmáli Evrópu hafi lagagildi á Íslandi, en með honum sé átt við ákvæði eftirfarandi samninga; „.....5. Samningsviðauka nr. 7. frá 22. nóvember 1984 við samninginn um verndum mannréttinda og mannfrelsis, með áorðnum breytingum samkvæmt samningsviðauka nr. 11.“ Í 2. mgr. segir að samningurinn um verndun mannréttinda og mannfrelsis og samningsviðaukar nr. 1, 4, 6, 7 og 13 með áorðnum breytingum samkvæmt samningsviðauka nr. 14, eru birtir sem fylgiskjal með lögum þessum.“ Voru lög þessi samþykkt af Alþingi þann 19. maí 1994 og tóku þegar gildi samkvæmt 3. gr. laganna. 4. gr. samningsviðauka 7, MSE ber yfirskriftina: „Réttur til að vera ekki saksóttur eða refsað tvívegis.“ Í 1. mgr. 4. gr. segir: „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.“ Eru lög þessi því hluti af landslögum íslenska ríkisins.

Við mat á því hvort beita eigi ofangreindri reglu við úrlausn sakamáls að íslenskum rétti verður m.a. að líta til þess hvort brot það sé hér er til úrlausnar geti fallið undir ákvæðið og þá hvort það sé þess eðlis að höfðun þessa sakamál sé í andstöðu við 1. mgr. 4. gr. samningsviðauka 7, MSE. Í máli Zolotukhin gegn Rússlandi var ítarlega rakið í hvaða tilvikum reglan „ne bis in idem“, gæti átt við. Segir í 36. gr. dómsins að beiting reglunnar sé háð þremur skilyrðum. Að málsatvik séu þau sömu, að brotamaður sé hinn sami, og að þeir lögvörðu hagsmunir sem

vegið sé að séu þeir sömu. Þá bendir MDE á í dóminum að flokkun málaferla að landslögum geti ekki verið það eina sem ákvarði hvort „ne bis in idem“ reglan eigi við samkvæmt ofangreindu. Ef svo væri gætu aðildarríkin sjálf ráðið því hvort reglan ætti við, að slíku marki að niðurstöður gætu orðið ósamrýmanlegar markmiði og tilgangi samningsins, það er að segja með mismunandi hugtakanotkun um refsingar eða refsikennd viðurlög. Segir einnig að hugtakið „sakamál“ í texta 4. gr. samningsviðauka 7 verði að skýra í ljósi almennra reglna um hið samsvarandi orðalagi, „borinn sök um glæpsamlegt athæfi“ og „refsing“ í 6. og 7. gr. samningsins. Í máli Zolotukhin hafði honum á „stjórnsýslustigi“ verið gerð refsing fyrir nákvæmlega sömu háttsemi og hann var síðar saksóttur fyrir. Taldi Mannréttindadómstóllinn síðari málalíbúnaðinn brot gegn 4. gr. samningsviðauka 7 MSE.

Í almennum athugasemdum með frumvarpi til laga nr. 62/1994 segir m.a.: „Í öðru lagi er hægt að gera mannréttindasáttmálann beinlínis að hluta af landsrétti með því að setja sérstök lög þar sem sáttmálinn í heild eða hluti hans er lögtekinn. Slík lögtaka eða lögfesting sáttmálans getur verið með ýmsu móti. Þannig er hægt að setja lög þar sem því er lýst yfir að þeir samningar, sem mynda mannréttindasáttmálann, skuli gilda sem lög í ríkinu. Einnig er sá möguleiki fyrir hendi að texti mannréttindasáttmálans sé lögtekinn í heild sinni, ýmist með tilvísun til sáttmálans sem slíks eða án þess að kenna löggin á nokkurn hátt við sáttmálann. Sé mannréttindasáttmálinn lögtekinn þarf að taka afstöðu til þess hver staða hans eigi að vera gagnvart annarri löggjöf ríkisins. Unnt er að gera ákvæði sáttmálans að hluta af eða jafnsett stjórnarskrá eða stjórnalögum ríkisins þannig að almenn lög, jafnt yngri sem eldri, yrðu að ríkja fyrir þeim. Lögfesting getur einnig átt sér stað með þeim hætti að ákvæði sáttmálans verði gerð að almennum lögum. Ósamþýðanleg eldri lög yrðu þá að meginreglu að víkja fyrir ákvæðum sáttmálans eftir almennum lögskýringar reglum, en lagagildi sáttmálans stæði því hins vegar ekki í vegi að yngri lög yrðu sett í andstöðu við hann.“ Ákvæði 1. gr. og 4. mgr. samningsviðauka 7, sáttmálans hafa verið lögfest hér á landi og er hluti af landsrétti.

Í 2. gr. laga nr. 62/1994 segir að úrlausnir Mannréttindadómstóls Evrópu séu ekki bindandi að íslenskum landsrétti. Þær hafa þrátt fyrir það lögskýringar- og leiðbeiningargildi að þjóðar- og landsrétti að því marki sem íslensk stjórnvöld hafa lögfest hann.

Ákærði var látinn sæta álagi skv. 27. gr. laga nr. 50/1988 eins og að ofan er rakið. Skal álagið skv. 27. gr. vera frá 1% af þeirri fjárhæð sem vangreidd er fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærra en 10%. Er um refsikennd viðurlög að ræða með heimild í sérrefsilögum, og falið stjórnvöldum að framkvæma.

Í 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 segir m.a. að skýri skattskyldur aðili af ásetningi eða stórkostlegur hirðuleysi, rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um virðisaukaskatt eða afhendi hann ekki á lögmæltum tíma virðisaukaskattskýrslu eða virðisaukaskatt, sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta skuli hann auk ógreidds skatts greiða sekt sem nemi allt að tífaldrum þeirri fjárhæð sem undan var dregin. Álag samkvæmt 27. gr. dregst frá sektarfjárhæð. Þá segir að brot gegn ákvæði þessu varði við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga. Er háttsemi ákærða einnig heimfærð til 1. mgr. 262. gr. í ákæru.

Telur dómurinn engum vafa undirorpið að sekt sú sem nefnd er í 40. gr. sé refsing í skilningi refsiréttar. Þá eru fyriræli um að álag sem skattaðila er gert, vegna síðbúinna skila, skuli dragast frá refsingunni, enda er hún í formi fégreiðslu og þá hluti af refsingunni skv. 40. gr. Verður því ekki litið á álagsbeitingu skv. 27. gr. laganna á annan hátt en refsikennd viðurlög í tilefni af refsiverðri háttsemi og í skilningi 40. gr. laganna.

Í 40. gr. laga nr. 50/1988 er heimild ríkisskattstjóra til að beita sektum að öðrum skilyrðum ákvæðisins uppfylltum. Það var ekki gert í máli þessu, heldur gefin út ákæra vegna sama brots og ákærða var gert að greiða álag vegna.

Telur dómurinn að ríkisskattstjóra hafi borið að beita þeim refsheimildum sem lög nr. 50/1988 veita honum við ákvörðun álags og sekta vegna brota á lögnum en ekki eingöngu álagi og fela síðan dómstólum að ákvarða honum nýja refsingu eftir atvikum. Ríkisskattstjóri kaus í þessu máli að beita ákærða álagi en ekki sektum eins og 40. gr. heimilar. Telur dómurinn með hliðsjón af túlkun á Zolotukhin dómi MDE og alls þess sem að framan er rakið, að stjórnvald, með refsheimildir í sérrefsilögum, hafi þegar ákvarðað ákærða refsingu fyrir brot sitt. Tekur dómurinn undir þá málsástæðu ákærða að ný lögsókn í máli þessu brjóti gegn 1. mgr. 4. gr. samningsviðauka 7 MSE, sbr. 1. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Ber því að vísa ákærulið þessum frá dómi.

Ákærði hefur játað aðra háttsemi eins og henni er lýst í ákæru og er játning hans í samræmi við önnur gögn málsins. Verður ákærði því sakfelldur fyrir þá háttsemi og gerð refsing fyrir.

Við ákvörðun refsingar verður að líta til þess að ákærða hefur ekki verið gerð refsing áður og skýlausrar játningar hans.

Með vísan til alls þessa og þeirra fjárhæða sem sakfelld hefur verið fyrir, er refsing ákærða ákveðin fangelsi í sex mánuði, en rétt þykir að fresta fullnustu refsingarinnar og skal hún niður falla að liðnum tveimur árum, haldi ákærði almennt skilorð 57. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Þá skal ákærða gert að greiða sekt til ríkissjóðs 21.000.000 króna frá birtingu dóms þessa en sæta ella fangelsi í 300 daga.

Með vísan til 218. gr. laga nr. 88/2008, og með hliðsjón af málsniðurstöðu ber að dæma ákærða til að greiða  $\frac{3}{4}$  hluta alls sakarkostnaðar sem hlaust af málinu sem eru málsvarnarlaun skipaðs verjanda hans Jóns M. Bergssonar hdl., sem eru ákveðin 571.025 krónur að meðtöldum virðisaukaskatti en  $\frac{1}{4}$  hluti þeirra skal greiddur úr ríkissjóði.

Ástríður Grímsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

**DÓMSORÐ.**

Kafla B-1 í ákæru er vísað frá dómi.

Ákærði, Páll Bergþór Guðmundsson, skal sæta fangelsi í sex mánuði en fresta skal fullnustu refsingarinnar og skal hún niður falla að liðnum tveimur árum, haldi ákærði almennt skilorð 57. gr. almennra hegningarlaga.

Ákærði greiði 21.000.000 króna í sekt til ríkissjóðs innan fjögurra vikna frá birtingu dóms þessa en sæti ella fangelsi í 300 daga.

Ákærði greiði  $\frac{3}{4}$  hluta alls sakarkostnaðar sem er samtals 571.025 krónur vegna málsvarnarlauna Jóns M. Bergssonar hdl., en  $\frac{1}{4}$  hlutur þeirra skal greiddur úr ríkissjóði.

Ástríður Grímsdóttir.

Rétt endurrit staðfestir

Héraðsdómur Reykjaness 65.6. 2014.