

D Ó M U R

Héraðsdóms Vestfjarða 26. maí 2010 í máli nr. S-17/2009:

Ákærvaldið

(Eyjólfur Ármannsson saksóknarfulltrúi)

gegn

Guðmundi E. Kjartanssyni

(Björn Jóhannesson hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var 16. apríl sl., höfðaði Ríkislögreglustjórinn með ákæru 9. september 2009 á hendur ákærða, Guðmundi E. Kjartanssyni, kt. ... heimilis að Hlíðarvegi 20, Ísafirði, og Y;

„fyrir meiri háttar brot gegn skattalögum framin í rekstri einkahlutafélagsins Y, kennitala ..., sem ákærði Guðmundur var stjórnarformaður og prókúruhafi fyrir, með því að hafa eigi staðið skil á virðisaukaskattskýrslum fyrir hönd félagsins vegna uppgjörstímabilanna júlí-ágúst 2006 til og með desember-nóvember 2007 (sic), að undanskildu tímabilinu janúar-febrúar 2007, og hafa eigi staðið skil á sömu skýrslum á lögmaeltum tíma vegna uppgjörstímabilanna mars-apríl og maí-júní 2006, en með þessu var eigi talin fram skattskyld velta vegna sömu tímabila samtals að fjárhæð kr. 45.955.817, og hafa eigi staðið ríkissjóði skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í starfseminni á tímabilinu mars 2006 til og með desember 2007, í samræmi við fyrirmæli IX. kafla laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, samtals að fjárhæð kr. 11.387.736, sem sundurliðast sem hér greinir:

<i>Uppgjörstímabil</i>	<i>Vantalin skattskyld velta</i>	<i>Vangoldinn VSK á eindaga</i>
------------------------	----------------------------------	---------------------------------

Árið 2006

Mars-apríl	kr.	0	kr.	644.795
Maí-júní	kr.	0	kr.	1.236.611

Júlí-ágúst	kr.	4.514.341	kr.	1.009.848
September-október	kr.	4.947.161	kr.	1.033.816
Nóvember-deseember	kr.	7.593.318	kr.	1.650.917
	kr.	17.054.820	kr.	5.575.987

Árið 2007

Mars-apríl	kr.	4.430.949	kr.	869.679
Mai-júní	kr.	5.666.199	kr.	1.194.933
Júlí-ágúst	kr.	5.110.829	kr.	1.120.532
September-október	kr.	4.795.652	kr.	1.077.760
Nóvember-deseember	kr.	8.897.368	kr.	1.999.845
	kr.	28.900.997	kr.	6.262.749

Samtals: **kr. 45.955.817** **11.387.736**

Framangreind brot ákærða Guðmundar samkvæmt ákæru teljast varða við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995, sbr. einnig:

a) 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995 og 3. gr. laga nr. 134/2005.

[---]

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

Ákærði Guðmundur krefst þess aðallega að hann verði sýknaður af öllum kröfum ákæruvalds í málinu og að allur sakarkostnaður verði lagður á ríkissjóð, þ.m.t. hæfileg málsvarnarlaun skipuðum verjanda til handa. Til vara krefst ákærði þess að honum verði ekki gerð refsing í málinu og að allur sakarkostnaður verði greiddur úr ríkissjóði, þ.m.t. hæfileg málsvarnarlaun til handa verjanda. Að endingu gerir ákærði þá kröfu til þrautavara að honum verði gerð sú vægasta refsing sem lög frekast heimila og að refsingin verði að öllu leyti höfð skilorðsbundin. Þá verði

allur sakarkostnaður felldur á ríkissjóð, þ.m.t. hæfileg málsvarnarlaun verjanda.

I.

Af hálfu ákærða Guðmundar og Y var sú krafa sett fram í þinghaldi 2. desember 2009 að máli þessu yrði vísað frá dómi. Munnlegur málflutningur fór fram um þá kröfu 7. janúar 2010. Hinn 23. febrúar sl. kvað dómurinn upp úrskurð og vísaði kröfum ákæruvalds á hendur Y í málinu frá dómi, en hratt frávísunarkröfu ákærða Guðmundar.

II.

Ákærði er eini eigandi Y og hefur hann stjórnað daglegum rekstri félagsins og verið þar í 100% starfshlutfalli.

Hinn 13. júní 2008 hóf skattrannsóknarstjóri ríkisins rannsókn á bókhaldi og skattskilum Y vegna rekstraráranna 2006 og 2007. Byggði sú ákvörðun á athugun á skattskilum félagsins.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins lauk 8. október 2008. Niðurstöður rannsóknarinnar voru þær helstar að virðisaukaskattsskýrslum fyrir uppgjörstímabilin júlí-desember 2006 og mars-desember 2007 hafði við upphaf rannsóknarinnar ekki verið skilað til skattyfirvalda. Skýrslum sem til tilvitnaðra tímabila tóku var hins vegar skilað nokkrum dögum eftir að rannsóknin hófst. Þá var og upplýst að virðisaukaskattur hafði ekki verið greiddur á réttum gjalddögum, svo sem nánar er rakið í ákæru.

Með bréfi 9. október 2008 tilkynnti skattrannsóknarstjóri ríkisins ákærða um lok rannsóknar og fyrirhugaða ákvörðunartöku skattrannsóknarstjóra um refsimeðferð. Var ákærða gefinn kostur á að tjá sig um það atriði og ritaði hann embættinu bréf 10. nóvember 2008 og óskaði eftir því að málið yrði látið niður falla, en til vara að því yrði lokið með sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra.

Hinn 19. nóvember 2008 tók skattrannsóknarstjóri ríkisins ákvörðun um að senda mál ákærða og Y til opinberrar rannsóknar hjá efnahagsbrotadeild Ríkislögreglu stjórans. Málið var til rannsóknar hjá embættinu þar til ákæra var gefin út 9. september 2009.

Upplýst er með yfirlýsingu sýslumannsins á Ísafirði frá 7. desember 2009 að allur álagður virðisaukaskattur vegna virðisaukaskattstímabila þeirra sem ákæra málsins tekur til er nú að fullu greiddur ásamt álagi, samtals 1.032.381 króna, og dráttarvöxtum, samtals 2.814.413 krónur.

III.

Ákærði lýsti afstöðu sinni til sakargifta fyrir dómi 4. nóvember 2009. Ákærði kvaðst ekki gera tölulegar athugasemdir við ákæruna að öðru leyti en því að hugsanlega ætti eftir að taka tillit til tapaðra krafna við útreikning á skattskyldri veltu. Hann sagði hins vegar rangt í ákæru að um vantalda veltu hefði verið að ræða, öll velta hefði verið talin fram. Skýrsluskil hefðu aftur á móti verið síðbúin. Þá var af hálfu ákærða bent á að í ákæru væri því ranglega haldið fram að eigi hafi

verið staðin skil á virðisaukaskattsskýrslum vegna uppgjörstímabilanna júlí-ágúst 2006 til og með nóvember-desember 2007, að undanskildu tímabilinu janúar-febrúar 2007. Skýrslunum hefði öllum verið skilað þó svo seint hefði verið.

IV.

Ákærvaldið kveður í málinu meðal annars deilt um gildissvið 4. gr. samningsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Er af ákærvaldsins hálfu sérstaklega tekið fram að því sé ekki andmælt af þess hálfu að skattálagi, sem Y hafi greitt, megi jafna til refsingar.

Ákærvaldið segir að þó svo úrlausnir Mannréttindadómstóls Evrópu séu ekki bindandi að íslenskum landsrétti, sbr. 2. gr. laga nr. 62/1994, hljóti þær að hafa mikið vægi við skýringu áður nefnds ákvæðis mannréttindasáttmála Evrópu, en sáttmálanum hafi verið veitt lagagildi hér á landi með tilvitnuðum lögum.

Dóm Mannréttindadómstóls Evrópu frá 14. september 2004, í máli Rosenquist gegn Svíþjóð, kveður ákærvaldið grundvallardóm. Vísar ákærvaldið til þess að forsendur niðurstöðu Mannréttindadómstólsins í Rosenquist-málinu hafi meðal annars verið að sagnæmur ásetningur eða stórkostlegt hirðuleysi hafi ekki verið skilyrði fyrir þeirri álagsbeitingu sem um var deilt. Aftur á móti hafi þau huglægu refsiskilyrði verið alger forsenda sakfellingar í refsimáli fyrir brot gegn skattalögunum sænsku. Dómstóllinn hafi jafnframt vísað til þess að álag væri almennt og staðlað viðurlagaúrræði, lagt á gjaldanda án tillits til ásetnings eða hirðuleysis, sem ætlað væri að koma í veg fyrir ónákvæmni þegar því væri beitt í tilefni af lagaskyldu til skattframtalsskila. Þá hafi dómstóllinn og tekið fram að álaginu væri ætlað að treysta undirstöður skattkerfisins, þ.e. tryggja að skattkerfið virkaði, en tilgangur refsíákvæða skattalaganna væri annar. Á þessum grunni segir ákærvaldið Mannréttindadómstólinn hafa komist að þeirri niðurstöðu að ekki hefði verið brotið gegn 4. gr. samningsviðauka nr. 7. við mannréttindasáttmála Evrópu er Rosenquist var gert að sæta refsingu til viðbótar við þegar greitt skattálag.

Atvik þau sem fjallað hafi verið um í dómi Mannréttindadómstóls Evrópu frá 10. febrúar 2009, mál Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi, kveður ákærvaldið hafa verið með allt öðrum hætti en í fyrrgreindu máli Rosenquist. Vísar ákærvaldið til þess að í dómi sínum í máli Zolotukhin hafi dómstóllinn sérstaklega vikið að tilgangi umræddra lagaákvæða og með því tryggt að fordæmisgildi Rosenquist-dómsins héldist. Þá segir ákærvaldið atvik í máli Ruotsalainen gegn Finnlandi, dómur Mannréttindadómstóls Evrópu frá 16. júní 2009, sem verjandi hafi og byggt á í vörn sinni fyrir ákærða, einnig hafa verið með öðrum hætti en í Rosenquist-málinu. Að mati ákærvaldsins hrófli hvorugur þessara dóma því við fordæmisgildi Rosenquist-dómsins.

Komist dómurinn að þeirri niðurstöðu að ákvæði 4. gr. samningsviðauka nr. 7. við mannréttindasáttmála Evrópu eigi við í málinu heldur ákærvaldið því fram að ákvæðið hafi einungis getað átt við um aðstöðu Y þar sem það hafi verið félagið er greiddi fyrrgreint skattálag en ekki ákærði. Tilvitnað ákvæði 7. samningsviðauka geti því ekki girt fyrir málshöfðun honum á hendur.

Um kröfur sínar að öðru leyti vísar ákærvaldið til ákæru málsins. Af þess hálfu er þó fallist á að til viðbótar því sem ákærvaldið hafi áður viðurkennt komi samtals 319.985 krónur til frádráttar við ákvörðun refsingar ákærða vegna tapaðra krafna, sbr. dómskjal varðandi tapaðar kröfur sem ákærvaldið hafi lagt fram við aðalmeðferð málsins. Þá skuli og taka tillit til álagsgreiðslna við ákvörðun sektarrefsingar, sbr. 3. málslið 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988.

Við aðalmeðferð málsins andmælti ákærvaldið ekki þeim málatilbúnaði ákærða að 2. málsliður 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 ætti við um ákvörðun sektarrefsingar ákærða til handa, kæmist dómurinn að þeirri niðurstöðu að ákvarða bæri honum sekt fyrir brot á 1. mgr. 40. gr. laganna. Ákærvaldið hafnaði því hins vegar alfarið að greiðsla álagðs virðisaukaskatts vegna virðisaukaskattstímabila þeirra sem ákæra málsins tæki til, eftir eindaga, ásamt álagi, samtals 1.032.381 króna, og dráttarvöxtum, samtals 2.814.413 krónur, ætti að leiða til þeirrar niðurstöðu að ákærði hefði ekki brotið gegn 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Sagði ákærvaldið ekki gerlegt að kaupa sig með þeim hætti frá lögbrotum og refsingum.

V.

Aðalkröfu sína um sýknu byggir ákærði aðallega á því að refsikrafa ákærvalds sé andstæð banni við því að leggja oftari en einu sinni á refsingu fyrir sömu háttsemi. Með kröfunni fari ákærvaldið fram á að dómurinn ákvarði ákærða refsingu á ný fyrir háttsemi sem honum hafi þegar verið refsað fyrir. Þannig sæti ákærði endurtekinni opinberri rannsókn vegna sömu sakarefna.

Til stuðnings sýknukröfu sinni vísar ákærði til 2. mgr. 186. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála, sbr. 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994 með síðari breytingum, sbr. lög nr. 56/2005. Fyrir liggja að skattyfirvöld hafi þegar ákvarðað Y refsingu vegna háttsemi ákærða á fyrri stigum, sem forsvarsmanns og eina eiganda félagsins. Sú refsing hafi verið í formi álags á grundvelli 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

Ákærði vísar til þess að Mannréttindadómstól Evrópu hafi með dómi sínum 8. júní 1976, í máli Engel o.fl. gegn Hollandi, túlkað hugtakið „refsivert brot“ í skilningi 1. mgr. 6. gr. mannréttindasáttmálans á þann veg að álag, eins og um geti í 27. gr. laga nr. 50/1988, teljist vera refsing í skilningi 1. mgr. 6. gr. sáttmálans. Dómstóllinn hafi í síðari dómum sínum fest þann skilning í sessi að stjórnvaldsákvarðanir um beitingu refsikenndra viðurlaga, svo sem álags, séu refsing í umræddum skilningi, sbr. til dæmis dóm í máli Rosenquist gegn Svíþjóð frá 14. september 2004.

Þá segir ákærði dómstóla hafa talið skilyrði fyrir beitingu 1. mgr. 4. gr. áðurnefnds samningsviðauka að viðkomandi úrlausn væri endanleg. Vísar ákærði hér til þess að réttmæti skattálagsins hafi ekki verið borið undir dómstóla heldur þvert á móti hafi það verið greitt að fullu. Beiting álagsins teljist því endanleg og umræddu skilyrði 1. mgr. 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu því fullnægt.

Ennfremur kveður ákærði það hafa verið talið skilyrði þess að síðastgreint ákvæði ætti við að um nýja málsmeðferð eða refsingu væri að ræða. Fyrir liggja að máli ákærða og Y hafi verið lokið af hálfu skattyfirvalda með beitingu álags skv. 27. gr.

laga nr. 50/1988. Því megi ljóst vera að mál þetta, sem höfðað hafi verið með ákæru 9. september 2009, teljist ný málsmeðferð í skilningi 1. mgr. 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann.

Að lokum segir ákærði það hingað til hafa verið talið skilyrði fyrir beitingu títtnefnds ákvæðis sammingsviðauka nr. 7 að málsmeðferðin þyrfti að beinast að sama broti og legið hefði til grundvallar fyrri úrlausn. Lengst af hafi skilyrði þetta verið túlkað svo að ekki væri einungis nauðsynlegt að fyrra og síðara mál beindust að sömu atvikum heldur yrðu efnisskilyrði þeirra refsíákvæða sem á reyndi í málunum að vera samsvarandi í öllum grundvallaratriðum.

Ákærði heldur því fram að í nýlegum dómi frá 10. febrúar 2009, í máli Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi, hafi Mannréttindadómstóll Evrópu vikið frá fyrri fordæmum sínum um túlkun efnisskilyrða 1. mgr. 4. gr. sammingsviðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann í þá átt að rýmka verulega réttarvernd ákvæðisins. Með dómnum hafi dómstóllinn vikið frá fyrri fordæmum um túlkun á skilyrðinu um sama brot og hafnað þeirri þröngu afmörkun og túlkun sem áður hafi verið lögð til grundvallar í dómum dómstólsins. Samkvæmt tilvitnuðum dómi sé það niðurstaða dómstólsins að ekki sé nauðsynlegt að refsíákvæðin í fyrra og síðara málinu séu samsvarandi í öllum grundvallaratriðum heldur sé nægilegt að málsmeðferðin í síðara málinu varði sömu eða samsvarandi atvik og lágu til grundvallar refsingu í hinu fyrri máli. Ákærði segir ljóst að dómurinn hafi í för með sér rýmkun á fyrri niðurstöðum Mannréttindadómstólsins varðandi túlkun á áðurnefndu ákvæði mannréttindasáttmála Evrópu um bann við tvöfaldri refsingu, sérstaklega í þeim tilvikum þar sem refsingum hafi verið beitt á stjórnsýslustigi, svo sem með álagsbeitingu skattyfirvalda, eins og til hátti í tilviki ákærða.

Með dómi 16. júní 2009, í máli Ruotsalainen gegn Finnlandi, kveður ákærði Mannréttindadómstól Evrópu hafa fest enn frekar í sessi skýringu sína á ákvæði 1. mgr. 4. gr. viðauka nr. 7 til samræmis við niðurstöðu dómstólsins í máli Sergey Zolotukhin gegn Rússlandi. Segir ákærði Evrópu dómstóllinn skýra regluna um bann við tvöfaldri refsingu með sama hætti.

Af hálfu ákærða er til þess vísað að í málinu hafi bæði viðkomandi lögaðili og forsvarsmáður og eini eigandi þess félags verið ákærðir vegna sama brots. Í ljósi þess, og framangreinds málatilbúnaðar ákærða varðandi bannið við tvöfaldri refsingu, megi velja því upp hvort með álagsbeitingu skattyfirvalda hafi lögaðilanum verið refsað í skilningi. 1. mgr. 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu, en ekki ákærða sem forsvarsmanni félagsins. Í því sambandi verði hins vegar að hafa í huga að ákærði sé eini eigandi Y. Álag skv. 27. gr. laga nr. 50/1988 hafi grundvallast á þeirri háttsemi ákærða að standa ekki skil á virðisaukaskattsskýrslum einkahlutafélagsins á réttum tíma og hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatti á lögmæltum tíma í samræmi við ákvæði IX. kafla laga nr. 50/1988. Álag skv. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 grundvallist á háttsemi forsvarsmanns lögaðilans, enda sé í greininni talað um „skattskyldan mann“. Skattyfirvöld hafi þannig ákvarðað Y refsingu vegna háttsemi forsvarsmanns félagsins. Sú krafa sem sé til meðferðar í máli þessu hafi því að efni til verið afgreidd á fyrri stigum með beitingu álags.

Samkvæmt framansögðu segir ákærði verða að sýkna hann af öllum kröfum ákæruvaldsins. Ófært sé að gefa út ákæru þar sem krafist sé refsingar ákærða til

handa vegna brots á refsíákvæðum laga nr. 50/1988 eða 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940 vegna sömu atvika og legið hafi til grundvallar álagsbeitingu skattyfirvalda vegna síðbúinna skila á virðisaukaskattsskýrslum og síðbúinnar greiðslu virðisaukaskatts.

Varakröfu sína reisir ákærði á því að með álagsbeitingu skattyfirvalda hafi honum, vegna fyrrgreindra tengsla við Y, verið gerð refsing vegna hinna síðbúnu skýrsluskila og þess að greiðslur vegna virðisaukaskatts hafi átt sér stað síðar en lög kváðu á um. Ákærða hafi því þegar verið refsað vegna málsins og ekki séu efni til að refsa honum á nýjan leik vegna sömu atvika.

Ákærði vísar til þess að í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 134/2005 hafi verið tekið fram að lög nr. 50/1988 tækju sérstaklega á síðbúnum skilum virðisaukaskatts með ákvörðun álags og dráttarvaxta og greinilegt sé af lögnum og lögskýringargögnum að sé álagður virðisaukaskattur, álag, og eftir atvikum dráttarvextir, greiddir sé ekki gert ráð fyrir frekari refsingum en álagsbeitingu. Í tilviki ákærða og Y sé virðisaukaskattur vegna þeirra tímabila sem ákæran taki til að fullu greiddur með álagi og dráttarvöxtum.

Til viðbótar framangreindu vísar ákærði, varakröfu sinni til stuðnings, til þeirra röksemda og sjónarmiða er áður voru rakin til stuðnings aðalkröfu.

Þrautavarakröfu sína styður ákærði meðal annars þeim rökum að með lögum nr. 134/2005 hafi verið gerð breyting á ákvæðum 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988. Þar komi fram að fésektarlágmark 1. mgr. 40. gr. laganna eigi ekki við ef brot einskorðist við að hafa ekki staðið skil á réttilega tilgreindum virðisaukaskatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðarinnar eða ef málsbætur eru miklar. Brot ákærða einskorðist við að hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatti og virðisaukaskattsskýrslum á réttum tíma. Þá hafi ekki einungis verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðarinnar heldur hafi verið staðin skil á allri skattfjárhæðinni með álagi og dráttarvöxtum. Ekkert tjón hafi því hlotist af háttsemi ákærða heldur þvert á móti hafi ríkissjóður fengið álagðan virðisaukaskatt greiddan að fullu ásamt álagi og dráttarvöxtum. Það sé í samræmi við meginreglu 74. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940 að tekið sé tillit til þess við refsíákvörðun hvort viðkomandi hafi leitast við að bæta af sjálfsdáðum það tjón sem hann kunni að hafa valdið og leiði það til refsilækkunar.

Af athugasemdum er fylgt hafi frumvarpi því sem síðar hafi orðið að lögum nr. 134/2005 segir ákærði mega ráða að lagabreytingin hafi verið gerð vegna þess að rétt hafi þótt að gera greinarmun á viðurlögum vegna vanskila á virðisaukaskatti og staðgreiðslu opinberra gjalda sem rekja mætti til greiðsluferfiðleika og öðrum brotum er framangreind ákvæði tækju til. Í málinu liggi fyrir að Y hafi átt í greiðsluferfiðleikum, meðal annars vegna veikinda ákærða, örra starfsmannaskipta, og þar sem erfiðlega hafi gengið að fá faglært fólk til starfa á Ísafirði. Þá sé einnig upplýst að fjármunir hafi ekki verið teknir út úr félaginu til eigin nota ákærða og hafi hvorki hann né félagið hagnast á síðbúnum skilum á virðisaukaskatti.

Einnig er á það bent af hálfu ákærða að bókhald Y hafi verið fært í samræmi við lög og hafi engar athugasemdir verið gerðar við bókhaldið í heild eða einstakar færslur í því af hálfu skattrannsóknarstjóra eða efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjóra.

Skv. 2. tölulið 5. mgr. 13. gr. laga nr. 50/1988 kveður ákærði heimilt að draga tapaðar útistandandi viðskiptaskuldir frá við uppgjör á skattskyldri veltu, enda hafi hin tapaða fjárhæð áður verið talin til skattskyldrar veltu. Eftir útgáfu ákæru hafi ákærvaldið breytt sakargiftum til lækkunar á þessum grunni.

Ákærði bendir á að refsingu í formi álags hafi þegar verið beitt og samkvæmt áðursögðu liggja fyrir að allur álagður virðisaukaskattur vegna þeirra tímabila sem ákæra málsins taki til hafi verið greiddur með álagi og dráttarvöxtum. Álag skv. 27. gr. laga nr. 50/1988 skuli koma til frádráttar sektarfjárhæð skv. 1. mgr. 40. gr. laganna. Einnig sé upplýst að virðisaukaskattur vegna þeirra tímabila sem ákæra málsins taki til hefði að öllu leyti verið greiddur við útgáfu ákærunnar, hefði þeim greiðslum sem ráðstafað var inn á álag og dráttarvexti verið ráðstafað inn á höfuðstól skuldarinnar og tillit tekið til tapaðra krafna, svo sem rétt hefði verið. Taka beri tillit til þessara staðreynda við ákvörðun refsingar, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands frá 30. mars 2006 í máli nr. 469/2005.

Af hálfu ákærða er því mótmælt að um vantalda veltu hafi verið að ræða. Öll skattskyld velta hafi verið talin fram, en skil hins vegar verið síðbúin. Ákærði segist einnig mótmæla því að eigi hafi verið staðin skil á virðisaukaskattsskýrslum vegna uppgjörstímabilanna júlí-ágúst 2006 til og með nóvember-desember 2007, að undanskildu tímabilinu janúar-febrúar 2007. Hið rétta sé að skýrslunum hafi verið skilað til skattyfirvalda en skilin verið síðbúin.

Þá getur ákærði þess að virðisaukaskattur vegna tímabilsins mars-apríl 2006 hafi verið greiddur 7. júní 2006, eða einum degi eftir gjalddaga. Þá hafi álagður virðisaukaskattur vegna tímabilsins maí-júní 2006 verið greiddur 11. ágúst 2006, eða þremur dögum eftir gjalddaga. Í málinu sé því ákært vegna síðbúinna greiðslna, einum og þremur dögum eftir gjalddaga, og á sama tíma hafi verið beitt álagi skv. 27. gr. laga nr. 50/1988 sem numið hafi 1% af höfuðstól fyrir hvern dag. Almennt sé ekki ákært vegna síðbúinna skila innan álagstímans, þ.e. fyrstu tíu dagana eftir gjalddaga, og mikilvægt sé að samræmi sé í framkvæmd laganna.

Ákærði hafnar því alfarið að hann hafi gerst sekur um meiri háttar brot gegn ákvæðum 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 sem varði jafnframt við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Brot ákærða geti ekki undir nokkrum kringumstæðum fallið undir skilgreiningu 3. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga þar sem brotið lúti hvorki að verulegum fjárhæðum né því að verknaðurinn hafi verið framinn með sérstaklega vítaverðum hætti, eða við aðstæður sem auki á saknæmi brotsins. Þá hafi ákærði aldrei áður sætt rannsókn eða verið ákærður fyrir brot gegn ákvæðum skattalaga. Ennfremur beri sérstaklega að hafa í huga að allur álagður virðisaukaskattur hafi verið greiddur vegna þeirra tímabila sem ákæran taki til og með hliðsjón af 3. gr. laga nr. 134/2005 og greinargerðinni með frumvarpi til þeirra laga, sem og öðrum lögskýringargögnum, sé útilokað að telja brot ákærða meiri háttar í skilningi 262. gr. almennra hegningarlaga.

Að endingu er af hálfu ákærða vísað til þeirra refsilækkunarsjónarmiða sem fram komi í 70. gr. almennra hegningarlaga og að öll þau sömu sjónarmið gildi um skilorðsbindingu fésektar og eigi við varðandi skilorðsbindingu fangelsisrefsingar.

VI.

Þeim málatilbúnaði ákærða sem byggði á 2. mgr. 186. gr. laga nr. 88/2008 var hafnað með úrskurði dómsins 23. febrúar sl. og frávísunarkröfu hans hrundið. Samkvæmt því, sbr. og ákvæði 2. málslíðar 2. mgr. 186. gr., eru engin efni til frekari umfjöllunar um tilvitnað lagaákvæði í þessari efnisúrlausn dómsins.

Mannréttindasáttmála Evrópu var veitt lagagildi hér á landi með lögum nr. 62/1994, sbr. 1. gr. laganna. Í 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmálann er kveðið á um það að enginn skuli sæta lögsókn né refsingu að nýju í sakamáli innan lögsögu sama ríkis fyrir brot sem hann hafi þegar verið sýknaður af eða sakfelldur um með lokadómi samkvæmt lögum og sakamálaréttarfari viðkomandi ríkis. Viðurkennt hefur verið, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 248/2006, að hin íslenska þýðing ákvæðisins sé ekki í fullu samræmi við erlendan texta þess. Þá liggur fyrir að Mannréttindadómstóll Evrópu hefur túlkað ákvæðið svo að málsmeðferð fyrir stjórnvöldum og eftirfarandi ákvörðun viðurlaga á stjórnvöldum geti fallið undir ákvæðið að nánar tilgreindum skilyrðum uppfylltum og að ekki verði áskilið að um meðferð fyrir dómi sé að ræða í öllum tilvikum. Í tilvitnuðum dómi Hæstaréttar kemur fram það mat réttarins að þessi skilningur Mannréttindadómstólsins fái stoð í upprunalegum texta umrædds ákvæðis. Með vísan til þessa þykir mega slá því föstu að ákvörðun viðurlaga á stjórnvöldum geti fallið undir 4. gr. samningsviðauka nr. 7 að íslenskum rétti.

Í 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt segir meðal annars að sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma skuli aðili sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á, sbr. 19. gr. laganna. Sama gildi ef virðisaukaskattsskýrslu hafi ekki verið skilað eða verið ábótavant og virðisaukaskattur því áætlaður eða endurgreiðsla skv. 25. gr. verið of há. Fyrir liggur að á grundvelli tilvitnaðs ákvæðis var álag lagt á Y, samtals að fjárhæð 1.032.381 króna, vegna virðisaukaskattstímabíla þeirra sem ákæra málsins tekur til. Samkvæmt yfirlýsingu embættis sýslumannsins á Ísafirði frá 7. desember 2009 er það álag að fullu greitt.

Svo sem áður var rakið er í ákvæði 4. gr. viðauka nr. 7 við mannréttindasáttmála Evrópu kveðið á um að enginn skuli sæta lögsókn né refsingu að nýju í sakamáli innan lögsögu sama ríkis fyrir brot sem hann hafi þegar verið sýknaður af eða sakfelldur um með lokadómi samkvæmt lögum og sakamálaréttarfari viðkomandi ríkis. Staðreynd er samkvæmt framansögðu að það var Y sem gert var að greiða umrætt skattálag, ekki ákærða. Þegar af þeirri ástæðu verður ekki talið að lögsókn í máli þessu á hendur ákærða fari í bága við tilvitnað ákvæði 7. viðauka mannréttindasáttmálans, en sú staðreynd að ákærði er eini eigandi Y getur engu breytt um þá niðurstöðu.

Ákærða er í málinu gefið að sök að hafa brotið gegn 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Í ákvæðinu segir að skýri skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um virðisaukaskatt sinn eða afhendi hann eigi á lögmæltum tíma virðisaukaskattsskýrslu eða virðisaukaskatt sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta skuli hann greiða fésekt allt að tífundri þeirri skattfjárhæð sem undan var dregin, vanrækt var greiðsla á eða endurgreidd var um of og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfundri þessari skattfjárhæð. Fésektarlágmark samkvæmt málsgrein þessari á þó ekki við hafi brot einskorðast við að standa ekki skil á

réttilega tilgreindum virðisaukaskatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar. Skal álag skv. 27. gr. laganna dragast frá sektarfjárhæð. Varðar stórfellt brot gegn ákvæði 1. mgr. 40. gr. við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940.

Ákærða bar sem fyrirvarsmanni Y skylda til þess skv. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. dómafordæmi Hæstaréttar Íslands, að afhenda á lögmæltum tíma virðisaukaskatt sem félagið innheimti í rekstri sínum. Upplýst er samkvæmt framangreindu að það gerði ákærði ekki í þeim mæli sem rakið er í ákæru, með þeirri breytingu þó sem felst í endurskoðuðum niðurstöðum frá 15. apríl sl. vegna tapaðra krafna, samtals 319.985 krónur. Þá hefur ákærði viðurkennt að virðisaukaskattsskýrslum vegna uppgjörstímabilanna mars-apríl 2006 til og með nóvember-desember 2007, að undanskildu tímabilinu janúar-febrúar 2007, hafi verið skilað of seint.

Upplýst er að ákærði stóð ekki innheimtumanni ríkissjóðs skil á umræddum virðisaukaskattsfjárhæðum og skilaði fyrrgreindum virðisaukaskattsskýrslum of seint vegna fjárhagsörðugleika og álags. Er því ljóst að fullnægt er í málinu þeim huglægu refsiskilyrðum sem fram koma í 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt því og öðru framangreindu telst sannað að ákærði hafi með áðurlýstri háttsemi brotið gegn 1. mgr. 40. gr. laga um virðisaukaskatt. Voru brot ákærða fullframin er hann afhenti ekki innheimtan virðisaukaskatt og skilaði ekki virðisaukaskattsskýrslum á lögmæltum tíma.

Skv. 1. mgr. 40. gr. laga 50/1988 skal gera ákærða sektarrefsingu vegna brota hans á ákvæðinu. Fésektarlágmark nefnds ákvæðis á ekki við hafi brot einskorðast við að standa ekki skil á réttilega tilgreindum virðisaukaskatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu, enda hafi verið staðin skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar. Skal álag skv. 27. gr. laganna dragast frá sektarfjárhæð.

Ákærði hefur byggt á því í málinu að 2. málsliður 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 eigi við um ákvörðun sektarrefsingar honum til handa, komist dómurinn að þeirri niðurstöðu að ákvarða beri honum sekt fyrir brot á 1. mgr. 40. gr. laganna. Ákæruvaldið hefur ekki mótmælt þeim málalíbúnaði ákærða og var málið flutt í samræmi við það af hálfu ákæruvalds við aðalmeðferð málsins. Þegar tekið hefur verið tillit til greiðslna eftir eindaga en fyrir útgáfu ákæru, sem og greidds álags, teljast öll virðisaukaskattstímabil þau sem í ákæru greinir hafa verið greidd að fullu eða verulegu leyti, sbr. til dæmis dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 428/2005. Samkvæmt því og að virtum lögskýringargögnum tengdum lögum nr. 134/2005, sem breyttu umræddri 1. mgr. 40. gr., þykir verða að skýra umræddan 2. málslið greinarinnar svo að hann eigi við um ákvörðun sektar ákærða í máli þessu. Þykir fésekt ákærða að öllu framangreindu athuguðu hæfilega ákveðin 1.000.000 króna og komi 30 daga fangelsi í stað sektarinnar verði hún eigi greidd innan fjögurra vikna frá birtingu dómsins.

Háttsemi ákærða er í ákæru talin, auk 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, varða við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Samkvæmt öllu framangreindu, sérstaklega því sem segir um greiðslur fyrir útgáfu ákæru, með vísan til dóma Hæstaréttar Íslands í málum nr. 469/2005, 77/2006 og 192/2006, og að því virtu að allur álagður virðisaukaskattur vegna virðisaukaskattstímabila þeirra sem ákæra málsins tekur til hefur verið að fullu greiddur ásamt álagi, samtals 1.032.381 króna,

og dráttarvöxtum, samtals 2.814.413 krónur, verður brot ákærða ekki talið meiri háttar í skilningi 1. mgr., sbr. 3. mgr., 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940.

VII.

Ekki er annar sakarkostnaður í málinu en málsvarnarlaun skipaðs verjanda, Björns Jóhannessonar hrl., sem hæfilega þykja ákveðin að virtu umfangi málsins 627.500 krónur að virðisaukaskatti meðtöldum. Skv. grunnreglum 1. mgr. 218. gr. og 3. mgr. 219. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála og því að skipaður verjandi gætti á fyrri stigum málsins einnig hagsmuna Y, en kröfum ákærvalds á hendur því félagi var vísað frá dómi með úrskurði réttarins 23. febrúar sl., verður ákærða gert að greiða 3/5 hluta dæmdra málsvarnarlauna, eða 376.500 krónur. Málsvarnarlaun verjanda greiðast að öðru leyti úr ríkissjóði.

Dóm þennan kveður upp Kristinn Halldórsson héraðsdómari. Fyrir uppkvaðningu dómsins var gætt 1. mgr. 184. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála.

D Ó M S O R Ð:

Ákærði, Guðmundur E. Kjartansson, greiði kr. 1.000.000 í sekt til ríkissjóðs og komi 30 daga fangelsi í stað sektarinnar verði hún eigi greidd innan fjögurra vikna frá birtingu dómsins.

Ákærði greiði 3/5 hluta dæmdra málsvarnarlauna, 376.500 krónur, en 2/5 hlutar þeirra, 251.000 krónur, greiðist úr ríkissjóði.

Kristinn Halldórsson.