

LANDSRÉTTUR

Dómur föstudaginn 22. október 2021.

Mál nr. 337/2020:

Ákærvaldið

(Helgi Magnús Gunnarsson vararíkissaksóknari)

gegn

X

(Halldór Jónsson lögmaður)

Lykilorð

Skattalög. Tekjuskattur. Peningaþvætti. Mannréttindasáttmáli Evrópu. Frávísun frá héraðsdómi.

Útdráttur

X var ákærður fyrir meiri háttar brot gegn skattalögum með því að hafa staðið skil á efnislega röngum skattframtölum gjaldárin 2011 til og með 2015, vegna tekjuáranna 2010 til og með 2014, og með því að láta undir höfuð leggjast að telja fram á skattframtölum sínum tekjur að fjárhæð 106.834.150 krónur frá tveimur tilgreindum félögum. Auk þess var hann ákærður fyrir peningaþvætti með því að hafa nýtt ávinning af brotum samkvæmt 1. tölulið ákæru í eigin þágu og í þágu félaga í hans eigu. Héraðsdómur sýknaði X af öllum sakargiftum. Fyrir Landsrétti krafðist X aðallega þess að málinu yrði vísað frá héraðsdómi á grundvelli þess að beiting álags vegna brota á skattalögum og meðferð málsins fyrir skattyfirvöldum væri í eðli sínu sakamál í skilningi 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994 og 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við sáttmálann. Þetta mál væri því annað sakamálið sem rekið væri gegn honum vegna sama brots og það væri í andstöðu við 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka. Landsréttur taldi að efnisleg samþætting málsins fyrir skattyfirvöldum annars vegar og héraðssaksóknara hins vegar hafi verið viðunandi. Á hinn bóginn hafi málin verið rekin samhliða hjá skattyfirvöldum annars vegar og héraðssaksóknara hins vegar í sjö mánuði á meðan rekstur málanna beggja hafi tekið um fimm ár og átta mánuði. Málin hafi þannig verið rekin samhliða um óverulegan hluta heildarmálsmeðferðartímans. Af þeim sökum væri skilyrði um samþættingu í tíma við rekstur málanna ekki uppfyllt. Yrði því að vísa sakargiftum á hendur X um meiri háttar brot gegn skattalögum frá héraðsdómi. Hvað varðar sakargiftir á hendur X um peningaþvætti vísaði Landsréttur til þess að sakfelling fyrir frumbrot væri ekki skilyrði þess að sakfellt yrði fyrir peningaþvætti. X hefði staðfastlega neitað að hafa framið þau brot gegn lögum nr. 90/2003 sem hann væri ákærður fyrir. Í ákæru væri látið nægja að lýsa því svo að X hefði nýtt ávinning af brotum samkvæmt 1. tölulið ákæru í eigin þágu og í þágu félaga í eigu hans án nokkurrar frekari lýsingar á viðbótarathöfnum X. Með vísan til þessa sem og c-liðar 1. mgr. 152. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála var þessum lið ákærunnar einnig vísað frá

héraðsdómi. Niðurstaða Landsréttar var því sú að málinu skyldi vísað frá héraðsdómi.

Dómur Landsréttar

Mál þetta dæma landsréttardómaramanir Davíð Þór Björgvinsson, Ragnheiður Bragadóttir og Símon Sigvaldason.

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- 1 Ríkissaksóknari skaut málinu til Landsréttar 18. maí. 2020. Áfrýjað er dómi Héraðsdóms Reykjaness 6. maí 2020 í málinu nr. S-[...]/2019.
- 2 Ákærvaldið krefst þess að ákærði verði sakfelldur í samræmi við ákæru og honum gerð refsing.
- 3 Ákærði krefst þess aðallega að málinu verði vísað frá héraðsdómi en til vara að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur um sýknu hans.
- 4 Við aðalmeðferð málsins var spiluð upptaka í hljóði og mynd af framburði ákærða í héraði. Jafnframt gaf ákærði og vitnið A viðbótarskýrslu fyrir Landsrétti.

Málsatvik

- 5 Í 1. lið ákæru héraðssaksóknara 11. apríl 2019, sem liggur til grundvallar máli þessu, er ákærða gefið að sök meiri háttar brot gegn skattalögum með því að hafa staðið skil á efnislega röngum skattframtölum gjaldárin 2011 til og með 2015, vegna tekjuáranna 2010 til og með 2014, og með því að láta undir höfuð leggjast að telja fram á skattframtölum sínum tekjur að fjárhæð 106.834.150 krónur frá félögunum [...] A/S og [...] GmbH sem skattskyldar eru samkvæmt 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. einnig 19. og 21. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Með framangreindu komst ákærði undan greiðslu tekjuskatts og útsvars að fjárhæð 49.105.280 krónur, sem sundurliðast eins og nánar er tilgreint í hinum áfrýjaða dómi. Er háttsemi ákærða talin varða við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. einnig 1. mgr. 109. gr. laga nr. 90/2003 og 2. mgr. 22. gr. laga nr. 4/1995.
- 6 Í 2. lið ákærunnar er ákærða gefið að sök peningabætti með því að hafa nýtt ávinning af brotum samkvæmt 1. lið, samtals að fjárhæð 55.982.873 krónur, í eigin þágu og í þágu félaga í eigu hans. Telst brotið varða við 1. mgr., sbr. 2. mgr. 264. gr. almennra hegningarlaga.

Rannsókn málsins

- 7 Með bréfi 17. febrúar 2016 var ákærða tilkynnt að hafin væri rannsókn á skattskilum hans vegna tekjuáranna frá 2010 til 2013. Umfang rannsóknarinnar var síðar aukið og tekjuárið 2014 einnig tekið til skoðunar. Ákærði kom þrisvar til skýrslutöku hjá

skattrannsóknarstjóra, fyrst 9. maí 2016, næst 12. október 2016 og loks 24. apríl 2017. Fram kemur í skýrslunum að ákærði hafði réttarstöðu sakbornings í öllum tilvikum og að verjandi hans hafi verið viðstaddur.

- 8 Skattrannsóknarstjóri lauk rannsókn málsins með skýrslu 27. október 2017. Niðurstöður hennar voru þær að ákærði hefði staðið skil á efnislega röngum skattframtölum og að greiðslur til ákærða frá [...] A/S og [...] GmbH vegna stjórnarlauna hefðu verið vantaldar. Taldi skattrannsóknarstjóri að líta bæri á greiðslur vegna ætlaðra stjórnarlauna til ákærða á árunum 2010 til og með 2014 sem tekjur hans er skattleggja bæri samkvæmt 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Þá var tekið fram að eignir ákærða í Frakklandi og hlutir í félögum vegna landareigna í Litháen hefðu verið vantaldir en ekki væri unnt að leggja mat á verðmæti þeirra. Voru vantaldar tekjur ákærða taldar nema samtals 121.731.361 krónu. Þá var ákærða tilkynnt með bréfi skattrannsóknarstjóra um lok rannsóknar og fyrirhugaða ákvörðun um refsimeðferð og honum veittur frestur til að tjá sig um það.
- 9 Með bréfi verjanda ákærða til skattrannsóknarstjóra 4. desember 2017 var fyrirhugaðri ákvörðun um refsimeðferð andmælt og þess krafist að málið yrði fellt niður. Þrátt fyrir andmæli ákærða var máli hans vísað til héraðssaksóknara 19. febrúar 2018. Sama dag var mál ákærða framsent til ríkisskattstjóra.
- 10 Með úrskurði 24. janúar 2019 endurávarðaði ríkisskattstjóri áður álögð opinber gjöld ákærða gjaldárin 2011 til 2015 að báðum árum meðtöldum. Með erindi 23. apríl 2019 kærði ákærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar sem kvað upp úrskurð 11. desember 2019. Niðurstaða yfirskattanefndar var sú að lækka tekjuskatts- og útsvarsstofn ákærða um 5.075.140 krónur gjaldárið 2011, um 5.183.260 krónur gjaldárið 2012 og um 4.638.811 krónur gjaldárið 2013 frá því sem kveðið var á um í úrskurði ríkisskattstjóra, en í ákæru málsins var tekið mið af fjárhæðum samkvæmt þeim úrskurði.
- 11 Ákærði gaf skýrslu hjá héraðssaksóknara 27. júní 2018. Ákæra var gefin út 11. apríl 2019. Með bókun sem lögð var fram í héraðsdómi 17. janúar 2020 breytti ákæruvaldið sakargiftum í málinu til samræmis við niðurstöðu yfirskattanefndar. Í úrskurði yfirskattanefndar var lagt 25% álag á áætlaða skattstofna samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Niðurstaða

Krafa um frávísun

- 12 Ákærði krefst þess aðallega að málinu verði vísað frá héraðsdómi. Nánar tiltekið telur ákærði að beiting álags vegna brota á skattalögum og meðferð málsins fyrir skattyfirvöldum sé í eðli sínu sakamál í skilningi 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994 og 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við sáttmálann. Málið sem hér sé til meðferðar sé því annað sakamálið sem rekið sé gegn ákærða vegna sama brots og sé

- í það andstöðu við 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka. Þar sem í ákærinni felist krafa um að ákærða verði refsað að nýju vegna sömu atvika beri að vísa henni frá dómi.
- 13 Ákærvaldið telur ekki skilyrði til að vísa málinu frá dómi vegna ákvæða 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu enda sé tvöföld málsmeðferð ekki bönnuð samkvæmt ákvæðinu ef uppfyllt eru skilyrði um nægjanlega samþættingu að efni til og í tíma.
 - 14 Með úrskurði 24. janúar 2019 endurákværðaði ríkisskattstjóri áður álögð opinber gjöld ákærða fyrir þau gjaldár sem tilgreind eru í ákæru. Ákærði skaut málinu til yfirskattanefndar sem í úrskurði 11. desember 2019 lækkaði tekjuskatts- og útsvarsstofn ákærða. Ákæra í málinu tók upphaflega mið af fjárhæðum í úrskurði ríkisskattstjóra en þær voru lækkaðar með bókun sem lögð var fram í þinghaldi 17. janúar 2020 til samræmis við niðurstöðu yfirskattanefndar sem fyrr greinir.
 - 15 Samkvæmt 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu skal, eins og segir í íslenskri þýðingu málsgreinarinnar, enginn sæta lögsókn né refsingu að nýju í sakamáli innan lögsögu sama ríkis fyrir brot sem hann hefur þegar verið sýknaður af eða sakfelldur fyrir með lokadómi samkvæmt lögum og sakamálaréttarhari viðkomandi ríkis. Á grundvelli viðmiða sem Mannréttindadómstóll Evrópu hefur sett fram í dómi 8. júní 1976 í máli Engel og fleiri. gegn Hollandi hefur hann byggt á því að beiting álags af hálfu skattyfirvalda vegna brota á skattalögum sé refsing í skilningi tilvitnaðs ákvæðis sáttmálans.
 - 16 Í dómaframkvæmd hér á landi hefur, í samræmi við dómaframkvæmd Mannréttindadómstóls Evrópu, verið litið svo á að beiting stjórnisýsluviðurlaga í formi álags á vantalinn skattstofn, hvort heldur er um að ræða tekjuskatt eða virðisaukaskatt, feli í sér refsingu í merkingu 4. gr. 7. viðauka við mannréttindasáttmála Evrópu. Þá hefur verið á því byggt að meðferð máls fyrir skattyfirvöldum sé sakamál í skilningi tilvitnaðs ákvæðis mannréttindasáttmálans. Miðað er við að um sama brot sé að ræða ef sömu atvik eða sambærileg atvik að öllu verulegu leyti liggja til grundvallar endurtekinni saksókn eða refsingu, sbr. til dæmis dóm Hæstaréttar Íslands 20. september 2018 í máli nr. 11/2018.
 - 17 Mannréttindadómstóll Evrópu hefur kveðið upp fjölda dóma á grundvelli ákvæðis 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka mannréttindasáttmála Evrópu. Dómaframkvæmd þessi hefur þróast og tekið breytingum. Þykir við úrlausn þessa máls helst verða litið til dóma í máli A og B gegn Noregi frá 15. nóvember 2016 og í máli Braga Guðmundar Kristjánssonar gegn Íslandi frá 31. ágúst 2021. Af þessum dómum er ljóst að ákvæði 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka er skýrt á þann veg að það útiloki ekki beitingu staðlaðs skattálags hjá skattyfirvöldum vegna vangreiðslu skatta í alvarlegri málum þar sem jafnframt gæti verið viðeigandi að efna til saksóknar fyrir refsivert brot. Í slíkum tilvikum þarf rekstur málanna þó að vera nægilega tengdur að efni til og í tíma til að

úr verði samþætt heild, allt í því skyni að meðalhófs sé gætt og hin samþætta málsmeðferð leggi ekki óhóflegar byrðar á viðkomandi.

Efnisleg samþætting

- 18 Við mat á því hvort efnisleg samþætting sé nægileg ber fyrst að líta til þess hvort meðferð seinna málsins sé til fyllingar eða viðbótar meðferð hins fyrra, í öðru lagi hvort hin tvíþætta málsmeðferð hafi verið fyrirsjáanleg afleiðing þeirrar háttsemi sem um ræðir, í þriðja lagi hvort leitast hafi verið við af fremsta megni að forðast endurtekna öflun og mat sönnunargagna og í fjórða lagi hvort í síðari málsmeðferðinni hafi verið tekið tillit til þeirra viðurlaga sem áður voru á lögð.
- 19 Varðandi það hvort hin tvíþætta málsmeðferð hafi verið fyrirsjáanleg afleiðing þeirrar háttsemi sem ákærða er gefin að sök er til þess að líta að þau viðurlög sem ákærða var gert að sæta, og þau sem hann kann að sæta verði hann sakfelldur í máli þessu, voru fyrirsjáanleg sem úrræði samkvæmt íslenskum lögum vegna brota á skattalögum. Þá hafði ákærði á öllum stigum málsins vitneskju frá skattyfirvöldum um í hvaða farveg mál hans væru lögð.
- 20 Að því er varðar endurtekningu á sönnunarfærslu er þess að geta að í bréfi skattrannsóknarstjóra 30. október 2017 var ákærða tilkynnt um lyktir rannsóknar embættisins á skattskilum hans. Þar var ákærða og tilkynnt um fyrirhugaða ákvörðun embættisins um refsimeðferð og honum gefinn kostur á að tjá sig um hana. Í bréfi skattrannsóknarstjóra 19. febrúar 2018 var ákærða tilkynnt að máli hans hefði verið vísað til héraðssaksóknara. Upphaf rannsóknar héraðssaksóknara hófst 27. júní 2018 þegar skýrsla var tekin af ákærða og henni lauk með útgáfu ákæru 11. apríl 2019. Af gögnum málsins verður ráðið að sjálfstæð rannsókn héraðssaksóknara á málinu var ekki umfangsmikil. Ákærði mætti einu sinni til skýrslutöku hjá héraðssaksóknara og fór hún fram 27. júní 2018. Samkvæmt mætingarskýrslu stóð skýrslutakan í 39 mínútur. Þá mætti endurskoðandi ákærða, A, til skýrslutöku 7. nóvember 2018 og stóð hún í 50 mínútur. Af ákærunni er jafnframt ljóst að hún er reist á rannsókn skattrannsóknarstjóra og að fjárhæðir þær sem þar eru tilgreindar eru byggðar á úrskurði ríkisskattstjóra. Líkt og komið hefur fram voru fjárhæðir í umræddum úrskurði síðan lækkaðar á grundvelli úrskurðar yfirs kattaneftndar eftir að ákæra hafði verið gefin út. Samantektir á skýrslum sem teknar voru af ákærða og endurskoðanda hans hjá héraðssaksóknara og liggja fyrir í málinu bera að vísu með sér endurtekningu á þeirri rannsókn sem þegar hafði farið fram hjá skattrannsóknarstjóra að ákveðnu marki. Þær bera jafnframt með sér að ákærði hafi fengið tækifæri til að skýra sjónarmið sín frekar, meðal annars með tilliti til ásetnings eða gáleysis ákærða og hafi skýrslutakan þannig að því leyti verið til skýringar og fyllingar á því sem áður var komið fram.

- 21 Samkvæmt 109. gr. laga nr. 90/2003 dregst skattur af álagi samkvæmt 108. gr. laganna frá sektarfjárhæð. Samkvæmt ákvæðinu, komi til sakfellingar í þessu máli, ber að taka tillit til álags sem ákærði hefur sætt hjá skattyfirvöldum.
- 22 Á þessum grundvelli og að teknu tilliti til þess að ákveðin efnisleg endurtekning er óhjákvæmileg við þessar aðstæður verður talið, þrátt fyrir vissa efnislega skörun, að efnisleg samþætting málsins fyrir skattyfirvöldum annars vegar og héraðssaksóknara hins vegar hafi verið viðunandi.

Samþætting í tíma

- 23 Rannsókn á skattskilum ákærða hófst 17. febrúar 2016. Málsmeðferð skattyfirvalda lauk endanlega með úrskurði yfirskattanefndar 11. desember 2019 og kröfu um endurupptöku á þeim úrskurði var hafnað með úrskurði yfirskattanefndar 16. apríl 2020. Skattrannsóknarstjóri vísaði málinu til refsimeðferðar 19. febrúar 2018. Upphaf sakamálarannsóknar miðast við skýrslutöku af ákærða 27. júní 2018. Heildartíminn sem rekstur beggja mála ákærða hefur tekið er um það bil fimm ár og átta mánuðir.
- 24 Sem fyrr segir kærði ákærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar 23. apríl 2019. Í úrskurði yfirskattanefndar 11. desember 2019 var niðurstaða ríkisskattstjóra staðfest í öllum meginatriðum þótt fjárhæðir tekjuskattsstofns hafi lækkað. Málsmeðferðin fyrir yfirskattanefnd tók því samtals um sjö og hálfan mánuð.
- 25 Með því að skjóta úrskurði ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar nýtti ákærði sér úrræði sem lög bjóða til að freista þess að fá niðurstöðu ríkisskattstjóra hrundið. Af dómi Mannréttindadómstóls Evrópu í máli Braga Guðmundar Kristjánssonar gegn Íslandi frá 31. ágúst 2021, sbr. einkum málsgrein 75, verður á hinn bóginn ráðið að þegar metið er hvort samþætting í tíma hafi verið nægjanleg beri ekki að líta til þess tíma sem mál hefur verið rekið fyrir yfirskattanefnd enda yrði að öðrum kosti dregið úr þeirri vernd sem 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við sáttmálann sé ætlað að veita gegn tvöfaldri málsmeðferð og refsingu. Í samræmi við þann skilning sem eðlilegt er að leggja í dóm þennan verður að telja rétt, við mat á því hvort mál séu nægilega samþætt í tíma í skilningi ákvæðisins, að miða við að meðferð skattyfirvalda hafi lokið með úrskurði ríkisskattstjóra 24. janúar 2019 en ekki með úrskurði yfirskattanefndar 11. desember sama ár. Þótt úrskurði ríkisskattstjóra hafi verið breytt með úrskurði yfirskattanefndar að því er fjárhæð skattstofns varðar verður ekki talið að það hnekki þeirri niðurstöðu um lok málsmeðferðarinnar hjá skattyfirvöldum. Samkvæmt þessu voru málin rekin samhliða hjá skattyfirvöldum annars vegar og héraðssaksóknara hins vegar í sjö mánuði á meðan rekstur málanna beggja gegn ákærða hefur tekið um fimm ár og átta mánuði sem fyrr segir. Málin hafa þannig verið rekin samhliða um óverulegan hluta heildarmálsmeðferðartímans. Brestur þannig á að skilyrði um samþættingu í tíma við rekstur málanna sé uppfyllt.
- 26 Samkvæmt framansögðu er niðurstaðan sú að efnisleg samþætting málanna hafi eftir atvikum verið viðunandi. Á hinn bóginn var málarekstur hjá skattyfirvöldum annars

vegar og héraðssaksóknara og fyrir dómi hins vegar ekki nægilega samþættur í tíma. Verður því ekki talið að málareksturinn gegn ákærða hafi eins og hér á stendur myndað nægilega samstæða heild svo talið verði að þeim skilyrðum sem fram hafa komið í dómaframkvæmd Mannréttindadómstóls Evrópu um skýringu og beitingu 1. mgr. 4. gr. 7. viðauka við sáttmálann sé fullnægt. Verður því vísað frá héraðsdómi sakargiftum á hendur ákærða um meiri háttar brot gegn lögum nr. 90/2003 og lögum nr. 4/1995 samkvæmt ákærulið 1.

- 27 Í ákærulið 2 er ákærða gefið að sök peningabætti. Í dómaframkvæmd hefur verið litið svo á að sakfelling fyrir frumbrot sé ekki skilyrði þess að sakfelld sé fyrir peningabætti samkvæmt 1. mgr. 264. gr. almennra hegningarlaga, sbr. til dæmis dóm Hæstaréttar 25. mars 2021 í máli 29/2020 og dóm Landsréttar 8. október 2021 í máli nr. 751/2020. Atvik voru með þeim hætti í þessum málum að frumbrotin, sem voru skattalagabrot, voru talin fullsönnuð, meðal annars með játningum þeirra sem í hlut áttu, auk þess sem fyrir lágu vissar upplýsingar í málunum um ráðstöfun ávinnings af brotunum þótt þær væru ekki í nákvæmar í hinu síðarnefnda máli. Í þessu máli háttar ekki svo til. Þvert á móti hefur ákærði staðfastlega neitað að hafa framið þau brot gegn lögum nr. 90/2003 sem hann er ákærður fyrir. Þá hefur hann leitast við að gefa skýringar á skattskilum sínum með margvíslegum hætti, bæði fyrir skattyfirvöldum og fyrir dómi sem miða að því að sýna fram á að hann hafi ekki framið nein brot gegn lögum nr. 90/2003 eða lögum nr. 4/1995. Þá er í ákæru látið nægja að lýsa því svo að ákærði hafi nýtt ávinning af brotum samkvæmt 1. tölulið ákæru í eigin þágu og í þágu félaga í eigu hans án nokkurrar frekari lýsingar á viðbótarathöfnum ákærða. Með vísan til þessa sem og c-liðar 1. mgr. 152. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála verður þessum lið ákærunnar einnig vísað frá héraðsdómi.
- 28 Samkvæmt framansögðu er málinu vísað frá héraðsdómi.
- 29 Að fenginni þessari niðurstöðu verður allur sakarkostnaður málsins í héraði og fyrir Landsrétti felldur á ríkissjóð eins og nánar greinir í dómsorði. Við ákvörðun málsvarnarlauna hefur verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

Dómsorð:

Máli þessu er vísað frá héraðsdómi.

Allur sakarkostnaður í málinu, þar með talin málsvarnalaun skipaðs verjanda ákærða í héraði og fyrir Landsrétti, Halldórs Jónssonar lögmanns, 6.475.000 krónur, greiðist úr ríkissjóði.

Dómur Héraðsdóms Reykjaness 6. maí 2020

Mál þetta, sem tekið var til dóms 16. apríl sl., höfðaði héraðssaksóknari með ákæru 11. apríl 2019 á hendur ákærða, X, kt. [...], til heimilis að [...], Kópavogi. Endanlegar sakargiftir á hendur ákærða í

málinu, eftir þær breytingar sem gerðar voru að gengnum úrskurði yfirs kattaneftndar 11. desember 2019, eru „... meiri háttar brot gegn skattalögum og fyrir peningaþvætti:

1. Með því að hafa staðið skil á efnislega röngum skattframtölum gjaldárin 2011 til og með 2015, vegna tekjuáranna 2010 til og með 2014, með því að láta undir höfuð leggjast að telja fram á skattframtölum sínum tekjur að fjárhæð 106.834.150 krónur frá félögunum [...] A/S og [...] GmbH sem skattskyldar eru samkvæmt 1. t.l. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003, sbr. einnig 19. og 21. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, en með framangreindu komst ákærði undan greiðslu tekjuskatts og útsvars að fjárhæð kr. 49.105.280, sem sundurliðast sem hér greinir:

Tekjuárið 2010:

| | | |
|--|------------|------------------|
| Framtalinn tekjuskattstofn: | kr. | 9.664.114 |
| Vanframtaldar tekjur: | kr. | 11.007.340 |
| | | |
| Tekjuskattur, skattprósenta 33% | kr. | 3.632.422 |
| Útsvar, útsvarsprósenta 13,03% | kr. | 1.434.256 |
| (Af stofni yfir kr. 7.800.000) | | |
| | | |
| Ónýttur persónuafsláttur | kr. | 0 |
| | | |
| <i>Vangreiddur tekjuskattur og útsvar samtals:</i> | <i>kr.</i> | <i>5.066.679</i> |

Tekjuárið 2011:

| | | |
|--|------------|-------------------|
| Framtalinn tekjuskattstofn: | kr. | 7.933.422 |
| Vanframtaldar tekjur: | kr. | 24.988.800 |
| | | |
| Tekjuskattur, skattprósenta 25,8% | kr. | 60.160 |
| Útsvar, útsvarsprósenta 14,40% | kr. | 33.578 |
| (Af stofni kr. 2.512.801 – 8.166.600) | | |
| | | |
| Tekjuskattur, skattprósenta 31,8% | kr. | 7.872.288 |
| Útsvar, útsvarsprósenta 14,40% | kr. | 3.564.810 |
| (Af stofni yfir kr. 8.166.600) | | |
| | | |
| Ónýttur persónuafsláttur | kr. | 0 |
| | | |
| <i>Vangreiddur tekjuskattur og útsvar samtals:</i> | <i>kr.</i> | <i>11.530.835</i> |

Tekjuárið 2012:

| | | |
|------------------------------------|-----|------------|
| Framtalinn tekjuskattstofn: | kr. | 11.112.480 |
| Vanframtaldar tekjur: | kr. | 50.997.095 |
| | | |
| Tekjuskattur, skattprósenta 31,8% | kr. | 16.217.076 |
| Útsvar, útsvarsprósenta 14,48% | kr. | 7.384.379 |
| (Af stofni yfir kr. 8.452.404 kr.) | | |

| | | |
|--------------------------|-----|---|
| Ónýttur persónuafsláttur | kr. | 0 |
|--------------------------|-----|---|

| | | |
|--|------------|-------------------|
| <i>Vangreiddur tekjuskattur og útsvar samtals:</i> | <i>kr.</i> | <i>23.601.456</i> |
|--|------------|-------------------|

Tekjuárið 2013

| | | |
|------------------------------|-----|-----------|
| Framtalinn tekjuskattsstofn: | kr. | 4.211.200 |
|------------------------------|-----|-----------|

| | | |
|-----------------------|-----|------------|
| Vanframtaldar tekjur: | kr. | 10.566.635 |
|-----------------------|-----|------------|

| | | |
|-----------------------------------|-----|-----------|
| Tekjuskattur, skattprósenta 25,8% | kr. | 1.203.030 |
|-----------------------------------|-----|-----------|

| | | |
|--------------------------------|-----|---------|
| Útsvar, útsvarsprósenta 14,48% | kr. | 675.189 |
|--------------------------------|-----|---------|

(Af stofni kr. 2.897.703 - 8.874.108)

| | | |
|-----------------------------------|-----|-----------|
| Tekjuskattur, skattprósenta 31,8% | kr. | 1.877.385 |
|-----------------------------------|-----|-----------|

| | | |
|--------------------------------|-----|---------|
| Útsvar, útsvarsprósenta 14,48% | kr. | 854.860 |
|--------------------------------|-----|---------|

(Af stofni yfir kr. 8.874.108)

| | | |
|--------------------------|-----|---|
| Ónýttur persónuafsláttur | kr. | 0 |
|--------------------------|-----|---|

| | | |
|--|------------|------------------|
| <i>Vangreiddur tekjuskattur og útsvar samtals:</i> | <i>kr.</i> | <i>4.610.464</i> |
|--|------------|------------------|

Tekjuárið 2014

| | | |
|------------------------------|-----|------------|
| Framtalinn tekjuskattsstofn: | kr. | 10.663.600 |
|------------------------------|-----|------------|

| | | |
|----------------------|-----|-----------|
| Vanframtaldar tekjur | kr. | 9.274.280 |
|----------------------|-----|-----------|

| | | |
|-----------------------------------|-----|-----------|
| Tekjuskattur, skattprósenta 31,8% | kr. | 2.949.221 |
|-----------------------------------|-----|-----------|

| | | |
|--------------------------------|-----|-----------|
| Útsvar, útsvarsprósenta 14,52% | kr. | 1.346.625 |
|--------------------------------|-----|-----------|

(Af stofni yfir kr. 9.415.428)

| | | |
|--------------------------|-----|---|
| Ónýttur persónuafsláttur | kr. | 0 |
|--------------------------|-----|---|

| | | |
|--|------------|------------------|
| <i>Vangreiddur tekjuskattur og útsvar samtals:</i> | <i>kr.</i> | <i>4.295.846</i> |
|--|------------|------------------|

| | | |
|----------------------------------|------------|--------------------|
| Vanframtaldar tekjur alls | kr. | 106.834.150 |
|----------------------------------|------------|--------------------|

| | | |
|---|------------|-------------------|
| Vangreiddur tekjuskattur og útsvar | kr. | 49.105.280 |
|---|------------|-------------------|

2. Með því að hafa nýtt ávinning af brotum skv. 1. tölulið ákæru, samtals að fjárhæð 55.982.873 krónur, í eigin þágu og í þágu félaga í eigu ákærða.“

Í ákæru eru framangreind meint brot ákærða samkvæmt 1. tölulið ákæru talin varða við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. einnig 1. mgr. 109. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og 2. mgr. 22. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Þá eru meint framangreind brot hans samkvæmt 2. tölulið ákæru talin varða við 1. mgr., sbr. 2. mgr., 264. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940.

Kröfur ákæruvalds í málinu eru þær að ákærði verði dæmdur til refsingar og til greiðslu alls sakarkostnaðar.

Kröfur ákærða:

Ákærði krefst í málinu aðallega sýknu af öllum liðum ákæru. Til vara krefst hann vægustu refsingar sem lög leyfa. Í báðum tilvikum krefst ákærði þess að sakarkostnaður verði lagður á ríkissjóð, þar með talin þóknun til handa skipuðum verjanda ákærða samkvæmt tímaskýrslu sem verjandi afhenti dóminum.

I

Með bréfi 17. febrúar 2016 var ákærða tilkynnt að hafin væri rannsókn á skattskilum hans vegna tekjuáranna 2010 til 2013. Umfang rannsóknarinnar var síðar aukið og tekjuárið 2014 einnig tekið til skoðunar.

Ákærði gaf í þrígang skýrslu hjá embætti skattrannsóknarstjóra. Fyrst 9. maí 2016, síðan 12. október 2016 og síðast 24. apríl 2017. Rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk með skýrslu, dagsettri 27. október 2017. Niðurstöður rannsóknarinnar voru þær að ákærði hefði staðið skil á efnislega röngum skattframtölum þar sem greiðslur til ákærða frá [...] A/S og [...] GmbH vegna stjórnarlauna hefðu verið vantaldar. Taldi skattrannsóknarstjóri að líta bæri á greiðslur vegna meintra stjórnarlauna til ákærða á árunum 2010 til og með 2014 sem tekjur hans er skattleggja bæri samkvæmt 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Að fengnum andmælum ákærða 4. desember 2017 vísaði skattrannsóknarstjóri máli hans til héraðssaksóknara með bréfi 19. febrúar 2018. Ákærði gaf skýrslu hjá héraðssaksóknara 27. júní 2018. Héraðssaksóknari gaf síðan út ákæru á hendur ákærða 11. apríl sl. samkvæmt áðursögðu.

Með úrskurði 24. janúar 2019 endurákvæðaði ríkisskattstjóri áður álögð opinber gjöld ákærða gjaldárin 2011, 2012, 2013, 2014 og 2015. Með erindi 23. apríl 2019 kærði ákærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar. Nefndin kvað upp úrskurð í málinu 11. desember 2019. Var það niðurstaða yfirskattanefndar að lækka tekjuskatts- og útsvarsstofn ákærða um 5.075.140 krónur gjaldárið 2011, um 5.183.260 krónur gjaldárið 2012 og um 4.638.811 krónur gjaldárið 2013, frá því sem kveðið var á um í úrskurði ríkisskattstjóra, en í ákæru málsins var tekið mið af fjárhæðum samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra. Með bókun sem lögð var fram 17. janúar sl. breytti ákærvaldið sakargiftum í málinu til samræmis við niðurstöðu yfirskattanefndar.

II

Ákærði kom fyrir dóm við þingfestingu málsins 28. maí 2019 og neitaði sök. Hann áréttaði þá afstöðu sína þegar hann gaf skýrslu við aðalmeðferð málsins 20. febrúar sl.

Ákærði kvaðst aðspurður fyrir dómi vera menntaður viðskiptafræðingur. Á árunum 2010 til 2014 sagðist ákærði mest hafa starfað við félagasamstæðuna [...]. Á því tímabili hefði hann einnig unnið að ýmsum fjárfestingum en þau verkefni hefðu flest tengst uppgjörsmálum og tiltekt eftir fjármálahrúnið.

Fyrir dómi voru framlögð skattframtöl ákærða vegna gjaldáranna 2011 til 2015 borin undir hann. Staðfesti ákærði skattframtölin og sagði þau gefa rétta mynd af tekjum sínum, eignum og skuldum. Framtölin sagði ákærði hafa verið unnin af A, endurskoðanda hjá KPMG. Ákærði kvað A hafa fengið öll þau gögn sem hann hefði þurft á að halda vegna framtalsgerðarinnar og þá hefði hann getað kallað eftir frekari gögnum frá ákærða ef á hefði þurft að halda. Ákærði sagði það hafa komið algerlega flatt upp hann, og raunar endurskoðandann líka, þegar skattyfirvöld settu fram athugasemdir við framtölin og töldu að þar væri ekki rétt með farið.

Ákærði sagðist hafa setið í stjórn [...] A/S og [...] GmbH og átt hlut í félögunum. Hann hefði staðið að kaupum á félögunum ásamt tveimur öðrum Íslendingum. Hlutverk sitt sagði ákærði hafa verið að útvega fjármagn til kaupanna og leggja línur í rekstri félaganna. Hið fyrrnefnda félag kvað ákærði hafa verið móðurfélag þess síðarnefnda. Móðurfélagið hefði verið danskt en dótturfélagið þýskt. Þýska félagið hefði verið með tvær starfsstöðvar þar í landi. Félagin hefðu unnið að matvælaframleiðslu, nánar til tekið [...]. Starfsmenn þeirra hefðu verið ríflega 200 talsins, þ.m.t. forstjóri og fjármálastjóri. Viðskiptabanka félaganna frá 2003 sagði ákærði annars vegar hafa verið Landsbankann hf. og hins vegar Sydbank í Danmörku. Félagin hefðu verið endurskoðuð af BDO. Eftir fjármálahrúnið 2008 sagði ákærði að Landsbankinn hf. hefði haft beina aðkomu að [...] samstæðunnar. Bankinn hefði haft fulla yfirsýn yfir

fjármál hennar, enda haft mikla fjárhagslega hagsmuni af því að það tækist að rétta fjárhag samstæðunnar af.

Fyrir dómi var samningur, dagsettur 1. maí 2013, á milli ákærða og [...] GmbH borinn undir ákærða. Ákærði kvaðst kannast við samninginn sem efnislega hefði lotið að ýmiss konar þjónustu sem hann hefði tekið að sér fyrir félagið. Ákærði sagði ekki hafa verið gerðan sérstakan samning við hið danska félag en samningurinn við þýska félagið hefði í raun tekið til þeirrar þjónustu sem ákærði hefði veitt félögunum báðum. Félagin hefðu enda verið mjög tengd og þegar á leið hefði framleiðslu í Danmörku verið hætt og öll framleiðslan verið færð til Þýskalands. Eftir það hefði þýska félagið verið aðal rekstrareiningin. Greitt hefði verið fyrir þá þjónustu sem ákærði veitti félögunum á grundvelli þessa samnings. Ákærði hefði hins vegar aldrei fengið sérstakar greiðslur fyrir setu í stjórnnum félaganna. Ákærði sagði rekstur félaganna hafa gengið illa og hefðu þau orðið gjaldþrota árið 2014. Við gjaldþrotið hefði Landsbankinn hf. fengið talsverðan skell sem helsti lánveitandi félagasamstæðunnar. Ákærði sagði skiptastjóra þrotabúanna engar kröfur hafa gert honum á hendur í kjölfar gjaldþrotsins.

Inntur eftir tengslum sínum við félagið [...] ehf. svaraði ákærði því til að um væri að ræða félag sem hann og eiginkona hans hefðu átt saman og hún eigi núna ein. Réttindi samkvæmt áður nefndum þjónustusamningi frá 1. maí 2013 sagðist ákærði hafa framselt munnlega til [...] ehf. Ekki hefði verið gerður skriflegur samningur um framsalið. Ákærði bar að skattyfirvöld hefðu ekki hlutast til um endurákvörðun á sköttum [...] ehf. í tengslum við endurákvörðun skattgreiðslna ákærða sjálfs.

Kröfuhafa [...] ehf. á árunum 2010 til 2014 sagði ákærði hafa verið þau hjónin og Landsbankann hf. Aðspurður kannaðist ákærði við það sem fram kæmi í ársreikningi [...] ehf. fyrir árið 2010 að félagið hefði fengið víkjandi lán hjá hluthafa, ákærða sjálfum. Það lán hefði átt að víkja fyrir kröfum Landsbankans hf. Ekki hefði verið gerður sérstakur lánssamningur vegna lánveitingarinnar og hefði lánið ekki borið vexti. Staðfesti ákærði að bréf A endurskoðanda frá 20. júní 2016 og framlögð yfirlýsing, ódagsett, vörðuðu þetta víkjandi lán ákærða til félagsins.

Ákærði sagði þjónustutekjur sem fram kæmu í ársreikningi [...] ehf. 2012, sem félagið hefði fengið á árunum 2011 og 2012, hafa komið frá [...] félagasamstæðunni. Tekjurnar hefðu að mestu verið til komnar vegna þjónustu sem ákærði hefði innt af hendi í þágu félaganna. Aðspurður taldi ákærði að þessir fjármunir hefðu mestmegnis verið greiddir beint inn á bankareikning hans til greiðslu á fyrrnefndu láni hans til [...] ehf. Vísaði ákærði til þess að ekki hefðu verið greiddar þjónustutekjur til [...] ehf. eftir 2012 vegna bágrar fjárhagsstöðu [...]. Allt að einu hefði verið í gildi samningur um það hvernig greiða ætti fyrir þjónustuna en ekki hefði verið hægt að efna hann og hefði mjög mikið staðið út af þegar [...] fór í þrot. Nánar aðspurður kannaðist ákærði við að hafa fengið til sín greiðslur á árunum 2010 til 2014 og hefðu sömu forsendur verið á bak við þær greiðslur, þ.e. niðurgreiðsla á fyrrnefndu víkjandi láni. Ákærði sagði viðskiptabanka [...] ehf. hafa þekkt vel til fjármála fyrirtækjanna og allt það sem gerðist í þeim. Þá tók ákærði fram að síðari hluta tímabilsins hefði [...] ehf. ekki verið með nein lán hjá Landsbankanum hf.

[...] ehf. sagði ákærði hafa keypt félagið [...] aps á 767 milljónir króna, sbr. ársreikning félagsins fyrir árið 2010. Kaupin hefðu verið gerð í tengslum við uppgjör við Landsbankann hf. og fyrst og fremst verið um að ræða lánafyrirgreiðslu vegna krafna bankans. Á árinu 2013 hefði viðskiptabanki [...] ehf. leyst til sín eignir félagsins og skuldin verið hreinsuð út.

[...] ehf. kvað ákærði félag í eigu konu sinnar. Félagið hefði verið sett á laggirnar í tengslum við endurskipulagningu [...] en fyrirtækið hefði þá verið komið í mjög erfiða stöðu fjárhagslega. [...] ehf. hefði í fyrstu verið skráður eigandi [...] að öllu leyti en Landsbankinn hf. hins vegar verið með yfirtökurétt á stórum hluta fyrirtækisins. Ákærði sagði þau hjónin hafa lagt [...] ehf. til 25 milljónir króna í peningum. Þá hefðu þau lagt út fyrir félagið fyrir vörukaupum hjá birgjum á Íslandi, í þágu rekstrar [...], samtals um 75 milljónir króna. Þeir fjármunir hefðu ekki allir farið í gegnum [...] ehf. Sumt, líklega um 25 milljónir, hefðu þau greitt beint.

Ákærði sagðist hafa, ásamt eiginkonu sinni, átt fyrirtæki sem átti fasteign í Frakklandi. Greiðslur vegna reksturs þeirrar fasteignar, sem ákæra málsins tiki meðal annars til, hefðu verið lagðar inn á reikning ákærða í Frakklandi.

III

A, löggiltur endurskoðandi, bar fyrir dómi að hann hefði sem starfsmaður KPMG séð um gerð skattframtala ákærða og gerð ársreikninga fyrir félög í hans eigu, [...] ehf. og „[...]“. Vitnið sagði framtalsgerð KPMG fyrir viðskiptavini sína almennt svo háttáð nú að stærstur hluti þeirra upplýsinga sem fram kæmu á skattframtölum væri forskráður. Viðbótarupplýsingar væru færðar inn á skattframtalið en að því loknu fengi viðkomandi framteljandi það sent til skoðunar og staðfestingar. Eftir það væri framtalið sent inn í gegnum kerfi KPMG. Við gerð ársreiknings [...] ehf. sagðist vitnið hafa fengið bókhaldsgögn og fylgiskjöl frá ákærða.

Vitnið kvaðst ekki hafa ástæðu til þess að ætla annað en að framtöl ákærða vegna gjaldáranna 2011 til 2015 hefðu verið unnin með framangreindum hætti. Þannig hefði vitnið fengið gögn og upplýsingar frá ákærða um atriði sem ekki voru forskráð. Vitnið sagði ekkert hafa komið fram í skattframtölum ákærða sem benti til annars en að þau væru byggð á fullnægjandi gögnum. Vitnið undirstrikaði að framtöl sem KPMG vinni fyrir viðskiptavini sína byggðust á þeim gögnum sem fyrirtækið fengi frá viðskiptavinum sínum. Fyrirtækið léti vita ef eitthvað í framtölunum passaði ekki og færi yfir það með viðskiptavinum sínum og gerði síðan nauðsynlegar lagfæringar. KPMG endurskoðaði hins vegar ekki skattframtöl þeirra einstaklinga sem væru í viðskiptum við fyrirtækið.

Aðspurt kannaðist vitnið við að víkjandi lán ákærða til [...] ehf. hefði verið fært í ársreikning félagsins 2010. Þá kannaðist vitnið jafnframt við að hafa unnið framlagða yfirlýsingu, ódagsetta, þar sem umrædd lánveiting væri útlistuð og skýrð.

Yfirlit yfir þjónustutekjur sem [...] ehf. hefði haft á árunum 2011 og 2012, sbr. ársreikning félagsins 2012, kvaðst vitnið hafa fengið frá fjármálastjóra [...] í Danmörku. Vitnið hefði jafnframt fengið upplýsingar um að danska félagið hefði greitt þjónustutekjur, sem tekjufærðar hefðu verið hjá [...] ehf., beint til ákærða. Af ársreikningi félagsins megi ráða að þeir fjármunir hafi ekki að neinu leyti farið til greiðslu á víkjandi láni ákærða til [...] ehf. á árinu 2012 þar sem fjárhæð lánsins hafi verið nákvæmlega sú sama í lok þess árs og lok árs 2011. Í því sambandi lét vitnið þess getið að ákærði hefði lagt út kostnað fyrir [...] ehf. og hefði hann væntanlega nýtt umrædda fjármuni til endurgreiðslu á þeim kostnaði. Þá bar vitnið að á þessum tíma hefði [...] ehf. verið eigandi að hinum erlendu félögum og sagði vitnið ekkert óeðlilegt við það að móðurfélög félaga sem þessara innheimti þjónustugjöld frá dótturfélaginu, það sé alþekkt.

Vitnið kvaðst ekki hafa upplýsingar um mögulegar beinar greiðslur [...] A/S og [...] GmbH til ákærða árið 2010. Vitnið rámaði hins vegar í að greiðslur til ákærða á árinu 2013 hefðu gengið á móti kostnaði sem ákærði hefði lagt út fyrir félögin á Íslandi samkvæmt áðursögðu. Þá staðfesti vitnið að samkvæmt efnahagsreikningi [...] ehf. fyrir árið 2011 hefði fyrrnefnt víkjandi lán ákærða til félagsins lækkað á milli árunna 2010 og 2011 úr 357.427 krónum í 336.219 krónur. Samkvæmt efnahagsreikningi [...] ehf. fyrir 2014 hefði lánið síðan lækkað á milli árunna 2013 og 2014 úr 304.474 krónum í 254.037 krónur. Þá lækkan á láninu sagði vitnið hafa komið til vegna sölu á hlutafé í hlutafélaginu [...] ehf. en söluandvirðið hefði runnið til ákærða þar sem enginn annar kröfuhafi hefði verið í [...] ehf. á þeim tíma.

Fyrir dómi var framlögð samantekt af skýrslu sem vitnið gaf hjá embætti héraðssaksóknara 7. nóvember 2018 vegna málsins borin undir vitnið. Staðfesti vitnið aðspurt að rétt væri eftir því haft í samantektinni.

IV

Ákærði lagði fram greinargerð í málinu með heimild í 1. mgr. 165. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála. Almennt segir þar um rannsókn málsins að í engu hafi verið gætt að þeim athugasemdum sem ákærði hafi sett fram við rannsakendur. Þá virðist sem engin sjálfstæð rannsókn hafi farið fram hjá embætti héraðssaksóknara.

Af hálfu ákærða er til þess vísað að hann hafi ávallt neitað að hafa þegið stjórnarlausn fyrir stjórnarformennsku í félögunum [...] A/S og [...] GmbH. Ákærði hafi litið svo á, rétt eins félögin sjálf, kröfuhafar á sínum tíma og skiptastjórar síðar, að umræddar greiðslur væru þóknar og greiðslur upp í kröfur sem ákærði hafi átt á hendur félögunum, bæði persónulega og aðallega í gegnum einkahlutafélagið [...]. Hafnar ákærði því að ákærvaldinu hafi tekist að sýna fram á að um laun fyrir stjórnarsetu hafi verið

að ræða. Í málinu liggja yfir höfuð ekkert fyrir um að stjórnarlaun hafi verið greidd út úr þeim fyrirtækjum sem um ræði.

Ákærði kveðst hafa lagt fram gögn sem sýni að hann og eiginkona hans hafi látið af hendi rakna fjármuni til [...] A/S og [...] GmbH til að reyna að bjarga félögunum frá gjaldþroti. Í gögnunum sé að finna upplýsingar um greiðslur að fjárhæð 75.000.000 kr. frá ákærða og eiginkonu hans, beint eða óbeint, í þágu hinnar dönsku samstæðu til reksturs félaganna á þeim tíma sem rannsókn skattfyrvalda taki til. Héraðssaksóknari hafi hins vegar ekki tekið afstöðu eða tillit til þessara greiðslna til lækkunar á fjárhæðum í ákæru.

Í gögnunum komi meðal annars fram upplýsingar um kröfu ákærða í þrotabú [...] A/S og ársreikninga félagsins. Dönsk skattfyrvöld hafi sent íslenskum skattfyrvöldum afrit af ársreikningi [...] A/S fyrir árin 2011 og 2013 og vakið athygli á tilteknum fjárhæðum sem tilgreindar séu sem „management fee“. Þessar fjárhæðir passi ekki við þær fjárhæðir sem ákærði sé sagður hafa fengið greidd sem stjórnarlaun og geti ákærði ekki áttað sig á samhengi þessara gagna og ákærunnar. Ljóst sé að dönsk og þýsk yfirvöld hafi ekki litið svo á að „management fee“ væru stjórnarlaun í þeim skilningi sem lagður sé í hugtakið í ákæru, enda hefði þá verið lagður viðeigandi skattur á greiðslurnar í Danmörku og Þýskalandi.

Ákærði segir það aðalatriði í því sambandi sem hér um ræði að félögin sjálf hafi ekki litið á greiðslurnar sem stjórnarlaun. Það hafi skiptastjóri félaganna heldur ekki gert. Ársreikningar félaganna beri ekki með sér að um stjórnarlaun sé að ræða og þá kannist móttakandi greiðslnanna ekki við að hafa fengið stjórnarlaun greidd. Þessu til viðbótar hafi yfirvöld í viðkomandi löndum ekki litið svo á að um stjórnarlaun hafi verið að ræða. Það sé því hreinn tilbúningur að um stjórnarlaun hafi verið að ræða, sem ákærði hafi vanrækt að geta um í skattframtali. Ákærði mótmæli því sem röngu að þessi vanræksla leiði sjálfkrafa til þess að greiðslurnar séu skattskyldar á Íslandi heldur hefðu þær átt að vera skattlagðar í upprunaríki teknanna. Ákærði geri jafnframt athugasemdir við að í ákæru sé ekki gerður skilmerkilegur greinarmunur á umræddum félögum, þ.e. danska félaginu og þýsku félögunum. Það sé aðfinnsluvert og til þess fallið að torvelða efnisvarnir ákærða. Þó sé mest um vert að ákæruvaldið hafi ekki sýnt fram á að nokkurt félaganna hafi tekið ákvörðun um að greiða ákærða stjórnarlaun.

Ákærða sé í málinu meðal annars gefið að sök að hafa þegið greiðslur vegna stjórnarlauna inn á bankareikning í Frakklandi vegna starfa sinna í þágu [...] A/S og [...] GmbH. Þetta sé rangt. Hið rétta sé að [...] ehf. hafi innheimt þóknun vegna þjónustu hjá hinum erlendu félögum og tekjufært hana með viðeigandi hætti. Greiðslur til ákærða hafi tengst kröfu hans á hendur [...] ehf. Að öðru leyti hafi verið um að ræða greiðslur upp í skuldir hinna erlendu félaga vegna útgjalda, sem ákærði hafi gert grein fyrir eins og fram komi í fyrirliggjandi yfirlýsingum endurskoðanda.

V

Svo sem fram kemur í I. kafla dómsins var ákærða tilkynnt með bréfi 17. febrúar 2016 að hafin væri rannsókn á skattskilum hans vegna tekjuáranna 2010 til 2013. Umfang rannsóknarinnar var síðar aukið og tekjuárið 2014 einnig tekið til skoðunar. Rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk með skýrslu, dagsettri 27. október 2017, og voru niðurstöður rannsóknarinnar þær að ákærði hefði staðið skil á efnislega röngum skattframtölum þar sem hann hefði ekki talið fram til skatts greiðslur frá [...] A/S og [...] GmbH. Taldi skattrannsóknarstjóri að líta bæri á nefndar greiðslur til ákærða á árunum 2010 til og með 2014 sem stjórnarlaun og því tekjur er skattleggja bæri samkvæmt 1. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Fyrir liggur að í desember 2014 hafði ríkissaksóknari óskað skýringa á innborgunum á bankareikning ákærða á árunum 2012 og 2013. Í svarbréfi sem A, löggiltur endurskoðandi, ritaði fyrir hönd ákærða 29. desember 2014, eru færðar fram skýringar sem eru hluti málsvarnar hans nú. Verður ekki séð að svarbréf þetta hafi orðið tilefni sérstakra aðgerða af hálfu ríkisskattstjóra.

Með úrskurði 24. janúar 2019 endurávarðaði ríkisskattstjóri áður álögð opinber gjöld ákærða gjaldárin 2011, 2012, 2013, 2014 og 2015 á framangreindum grundvelli. Með erindi 23. apríl 2019 kærði ákærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar og kvað nefndin upp úrskurð í málinu 11. desember 2019. Var það niðurstaða yfirsattanefndar að lækka tekjuskatts- og útsvarsstofn ákærða um 5.075.140 krónur gjaldárið 2011, um 5.183.260 krónur gjaldárið 2012 og um 4.638.811 krónur gjaldárið 2013, frá

því sem kveðið var á um í úrskurði ríkisskattstjóra. Endanlegar sakargiftir í málinu á hendur ákærða taka mið af niðurstöðu yfirsattanefndar.

Upplýst er í málinu og óumdeilt að ákærði fékk greiðslur frá [...] A/S og dótturfélagi þess, [...] GmbH, inn á bankareikning sinn í Landsbanka hf. að fjárhæð 11.007.340 krónur árið 2010, 17.399.900 krónur árið 2011, 46.409.010 krónur árið 2012, 6.551.200 krónur árið 2013 og 9.120.360 krónur árið 2014, eða samtals 90.487.810 krónur. Jafnframt liggur fyrir að á árunum 2011 og 2013 runnu tvær greiðslur frá hinum erlendu félögum til [...] ehf., samtals að fjárhæð 5.106.040 krónur. Þá er upplýst að á árunum 2011 til 2014 voru greiddar samtals 11.240.300 krónur inn á bankareikning í eigu ákærða í Frakklandi. Samtals nema þessar greiðslur 106.834.150 krónum. Er það sú fjárhæð sem ákærða er gefið að sök að hafa vantalið á skattframtölum sínum og er af hálfu ákærvalds á því byggt að ákærða hafi borið að telja greiðslurnar fram sem launatekjur, stjórnarlausn, sbr. 1. mgr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003.

Svo sem rakið er í IV. kafla dómsins eru varnir ákærða í málinu á því reistar að umræddar greiðslur hafi annars vegar verið þjónustutekjur sem [...] ehf. hafi borið á grundvelli framsals ákærða á réttindum samkvæmt þjónustusamningi sem hann hafi gert við [...] GmbH og tekið hefði til samstæðunnar ytra í heild, það er nefnds dótturfélags og móðurfélagsins, [...] A/S. Hins vegar hafi verið um að ræða greiðslur upp í kröfur sem ákærði hafi átt á hendur félögunum vegna kostnaðar sem hann hafi lagt út fyrir þau hér á landi. Mótmælir ákærði því að ákærvaldið hafi fært á það sönnur að um laun fyrir stjórnarsetu hafi verið að ræða.

Fyrgreindur þjónustusamningur liggur frammi í málinu. Samkvæmt grein 3.1 í samningnum hafði ákærði heimild til þess að framselja réttindi sín samkvæmt samningnum til félags á sínum vegum. Það kveðst hann hafa gert munnlega. Til stuðnings þeirri fullyrðingu er framburður vitnisins A, löggiltis endurskoðanda. A kvaðst fyrir dómi hafa fengið yfirlit yfir þjónustutekjur sem [...] ehf. hefði haft á árunum 2011 og 2012, sbr. ársreikning félagsins 2012, frá fjármálastjóra [...] í Danmörku. Hann hefði jafnframt fengið upplýsingar um að danska félagið hefði greitt þjónustutekjur, sem tekjufærðar hefðu verið hjá [...] ehf., beint til ákærða. Af hálfu ákærða hefur verið bent á í þessu sambandi, sem dómurinn telur vera staðfest í úrskurði yfirsattanefndar frá 11. desember 2019, að þrátt fyrir þær breytingar sem gerðar hafa verið á álagningu ákærða hafi ríkissaksóknari ekki séð ástæðu til að haggja við skattskilum [...] ehf. þau ár sem um ræðir.

Samkvæmt framburði A, framlagðri yfirlýsingu vitnisins, ódagsettri, og skattframtölum ákærða framseldi ákærði í árslok 2010 til [...] ehf., sem lið í að styrkja fjárhagsstöðu félagsins, annars vegar kröfu á hendur [...] GmbH að fjárhæð EUR 668.496,56, sem skráð var á 103.102.224 krónur og hins vegar skuldabréfaeign á hendur [...] í Frakklandi að fjárhæð EUR 1.649.000, sem skráð var á 254.325.270 krónur. Þessi lánveiting ákærða til [...] ehf. nam því samtals 357.427.494 krónum og var hún skráð sem víkjandi lán í bókum félagsins. Málartilbúnaður ákærða fær í nefndum vitnisburði og skjölum nokkra stoð. Hitt er ljóst að hafi verið greitt af láninu með þeim hætti sem ákærði heldur fram þá var með því farið gegn þeim skilmálum lánsins að ekki yrði greitt af því á meðan tap var af rekstri [...]. Í því sambandi verður aftur á móti að hafa í huga að sakargiftir á hendur ákærða í málinu eru meiri háttar brot gegn skattalögum en ekki óheimil úttekt úr einkahlutafélagi.

Málartilbúnaði ákærða til frekari stuðnings er framlögð yfirlýsing B, dagsett 9. júlí 2019. Í henni kemur fram að B hafi lengi setið í stjórn [...] A/S og jafnframt verið lögfræðilegur ráðgjafi hins þýska dótturfélags þess, [...] GmbH. Fullyrðir stjórnarmaðurinn fyrrverandi að stjórnarlausn hafi aldrei verið greidd í fyrirtækjunum. Þá staðfestir hann tilvist áður nefnds þjónustusamnings og greiðslur til [...] ehf. á grundvelli hans.

Þá liggur frammi í málinu svarbréf danskra skattfirvalda, dagsett 28. nóvember 2016, vegna fyrirspurnar skatttrannsóknarstjóra varðandi greiðslur til ákærða. Í bréfinu kemur fram að ekki væri vitað til þess að ákærði hefði fengið greidd laun að neinu tagi frá [...] A/S.

Ákærði hefur enn fremur vísað til þess í málsvörn sinni að í tengslum við endurskipulagningu [...], sem þá hafi verið komið í mjög erfiða stöðu fjárhagslega, hafi verið stofnað einkahlutafélagið [...] ehf. Eiginkona ákærða hafi verið skráður eigandi félagsins. [...] ehf. hafi í fyrstu verið skráður eigandi [...] að öllu leyti en Landsbanki hf. hins vegar verið með yfirtökurétt á stórum hluta fyrirtækisins. Ákærði sagði

þau hjónin hafa lagt [...] ehf. til 25 milljónir króna í peningum. Þá hefðu þau lagt út fyrir félagið fyrir vörukaupum hjá birgjum á Íslandi, í þágu rekstrar [...], samtals um 75 milljónir króna. Þeir fjármunir hefðu ekki allir farið í gegnum [...] ehf. Sumt, líklega um 25 milljónir, hefðu þau greitt beint. Hefur ákærði lagt til gögn sem eru að nokkru leyti þessum málatilbúnaði hans til stuðnings. Þá telur dómurinn ljóst af gögnum málsins að mikil fjárhagsleg tengsl hafi verið á milli ákærða, eiginkonu hans og félaga þeirra hjóna.

Þegar A, löggiltur endurskoðandi, gaf skýrslu fyrir dómi var framlögð samantekt af skýrslu sem hann gaf hjá embætti héraðssaksóknara 7. nóvember 2018 vegna málsins borin undir hann. Staðfesti vitnið aðspurt að rétt væri eftir því haft í samantektinni. Í henni kemur meðal annars fram að ákærði hafi á sínum tíma hagnast mjög á sölu hlutabréfa hér á landi. Hann hafi í framhaldinu fjárfest mikið erlendis. Þær fjárfestingar hafi farið illa og taldi vitnið að ákærði hefði tapað öllum þeim fjármunum sem hann setti í þær. Í samantektinni er einnig að finna skýringar vitnisins á þeim kröfum sem ákærði lagði inn í [...] ehf. árið 2010 en af þeim skýringum má ráða að fasteign í Frakklandi hafi staðið að baki skuldabréfaeigninni á hendur [...].

Við úrlausn málsins ber að líta til þess að samkvæmt 108. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála hvílir sönnunarbyrði um sekt ákærða og atvik, sem telja má honum í óhag, á ákærvaldinu. Þá metur dómari hverju sinni hvort nægileg sönnun, sem ekki verði vefngd með skynsamlegum rökum, sé fram komin um hvert það atriði sem varðar sekt og ákvörðun viðurlaga við broti, sbr. 1. mgr. 109. gr. sömu laga. Dómari metur það enn fremur ef þörf krefur hvert sönnunargildi þær staðhæfingar hafa sem varða ekki beinlínis það atriði sem sanna skal en ályktanir má leiða af um það, sbr. 2. mgr. 109. gr. laganna.

Ákærða eru í málinu gefin að sök meiri háttar brot gegn skattalögum og eftirfarandi peningabætti. Upplýst er samkvæmt framansögðu að ekki hvíldi leynd af hálfu ákærða og [...] ehf. yfir greiðslunum, sem tekjufærðar voru hjá einkahlutafélaginu. Það er aftur á móti rétt sem ákærvaldið hefur vísað til að skýringar ákærða á þeim greiðslum sem hann fékk frá hinum erlendu félögum ganga ekki upp að öllu leyti. Að mati dómsins eru þær skýringar þó alls ekki haldlausar, svo sem að framan hefur verið rakið. Er það mat dómsins að skýringar ákærða á hinum umdeildu greiðslum fái slíka stoð í framburði vitnisins A og framlögðum gögnum að óvarlegt sé að slá því föstu að ákærvaldinu hafi tekist að sanna, gegn neitun ákærða, svo ekki verði vefngt með skynsamlegum rökum, að ákærði hafi gerst sekur um þá háttsemi sem honum er gefin að sök í ákæru. Af þeirri niðurstöðu leiðir að sýkna ber ákærða af sakargiftum samkvæmt báðum liðum ákæru.

Með vísan til úrslita málsins, sbr. 2. mgr. 235. gr. laga nr. 88/2008 um meðferð sakamála, verður sakarkostnaður málsins felldur á ríkissjóð. Þóknun skipaðs verjanda ákærða, Halldórs Jónssonar lögmanns, sem réttilega þykir ákveðin að virtu umfangi málsins og með hliðsjón af tímaskýrslu verjanda svo sem í dómsorði greinir.

Dóm þennan kveður upp Kristinn Halldórsson héraðsdómari.

Dómsorð:

Ákærði, X, skal sýkn af kröfum ákærvalds í máli þessu.

Þóknun verjanda ákærða, Halldórs Jónssonar lögmanns, 3.995.000 krónur að virðisaukaskatti meðtöldum, greiðist úr ríkissjóði.