

Fimmtudaginn 4. nóvember 1999.

Nr. 285/1999.

Ákærvaldið

(Sigríður Jósefsdóttir saksóknari)

gegn

Birni Einarssyni

(Kristján Stefánsson hrl.)

Virðisaukaskattur. Tekjuskattur.

B var sakfelldur fyrir brot gegn lögum um virðisaukaskatt og lögum um tekjuskatt og eignarskatt, með því að hafa sem framkvæmdastjóri hlutafélags ekki tilkynnt um virðisaukaskattsskylda starfsemi félagsins og að hafa vanrækt að gera grein fyrir virðisaukaskattsskyldri sölu vöru og þjónustu, sem fram fór í starfsemi félagsins, og að hafa vantalið tekjur og þannig orðið þess valdandi að félagið komst undan greiðslu virðisaukaskatts og tekjuskatts af þessum tekjum. Var B dæmdur til sektargreiðslu.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Guðrún Erlendsdóttir, Arnljótur Björnsson og Gunnlaugur Claessen.

Ríkissaksóknari skaut málinu til Hæstaréttar 13. júlí 1999 í samræmi við yfirlýsingu ákærða um áfrýjun en einnig af hálfu ákærvalds, sem krefst nú staðfestingar héraðsdóms.

Ákærði krefst þess aðallega að héraðsdómur verði ómerktur og málinu vísað aftur til héraðsdóms til nýrrar málsmeðferðar, en ella að hann verði sýknaður. Til vara krefst hann þess að refsing verði milduð og að honum verði einungis gert að greiða hæfilega sekt, og verði sú refsing skilorðsbundin. Hann krefst þess loks að allur sakarkostnaður verði felldur á ríkissjóð.

I.

Með I. kafla ákæru var ákærða gefið að sök að hafa sem framkvæmdastjóri Teiknistofu Björns Einarssonar hf., sem frá nóvember 1991 hét Klettur-íbúðaðþjónusta hf., brotið gegn lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og almennum hegningarlögum nr. 19/1940 með þeim hætti, sem nánar er lýst í héraðsdómi. Hafi brotin verið framin á tíma-

bilinu frá fyrri hluta árs 1991 fram í byrjun árs 1993. Var ákærða gefið að sök að hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatti að fjárhæð 777.198 krónur samkvæmt tólf reikningum, útgefnum á árunum 1991 og 1992. Við meðferð málsins í héraði var fallið frá ákæru vegna eins þessara reikninga og í héraðsdómi var sök talin fyrmd að því er varðaði fimm aðra. Ákærði var hins vegar sakfelldur vegna hinna sex reikninganna, en með háttsemi sinni var hann talinn hafa komist hjá skattgreiðslu á 229.211 krónum. Krefst ákæruvaldið staðfestingar á sakfellingu vegna þessara reikninga. Er sú skýring jafnframt gefin að tekið hafi verið fullt tillit til innskatts, sem ákærði kynni að hafa átt rétt á, hefði hann staðið skil á skattinum með þeim hætti, sem honum bar.

Einn þessara sex reikninga er dagsettur 21. maí 1992 og ber fyrir-sögnina Teiknistofa Björns Einarssonar. Er hann samtals að fjárhæð 1.495.625 krónur með virðisaukaskatti og stílaður á Ferðavakann hf. Orðið reikningur kemur fyrir í skjalinu, en nokkru neðar er svofelldur texti: „Samkvæmt tilboði hönnun og smíði á stöndum fyrir tölvubúnað samkvæmt teikningu og profukassa, sem smíðaður hefur verið“. Er skjalið áritað af verkkaupa um samþykki. Ekki er tilgreint virðisauka-skattsnúmer, en fjárhæð skattsins kemur fram. Við skýrslutöku hjá lög-reglu 23. febrúar 1998 er haft eftir ákærða að þessi reikningur hafi verið greiddur eftir því, sem hann best viti. Er hann gaf skýrslu fyrir dómi 26. janúar 1999 neitaði ákærði því hins vegar, og kvað hér ekki vera um að ræða reikning, heldur tilboð. Í lok skýrslutökunnar óskaði fulltrúi ákæruvalds þess að málinu yrði frestað í ljósi staðhæfinga ákærða, svo að unnt yrði að leiða vitni fyrir dóm varðandi framan-greindan reikning og tvo aðra. Við framhald málsins var hins vegar hvorki fyrirsvarsmaður Ferðavakans hf. leiddur fyrir dóm til að gefa skýrslu né lögreglumenn, sem tóku áður nefnda skýrslu af ákærða 23. febrúar 1998. Hefur ekkert frekar verið borið fram til stuðnings sakar-giftum varðandi þennan reikning.

Í ljósi þess, sem að framan er rakið, verður ekki talið að ákæruvaldið hafi sannað sakargiftir, sem bornar eru á ákærða og tengjast útgáfu þessa reiknings. Verður ákærði sýknaður af þeim lið ákærunnar.

Með vísan til forsendna héraðsdóms verður staðfest sakfelling ákærða vegna þeirra fimm reikninga, sem eftir standa, og gefnir voru út á tímabilinu frá júní 1992 til desember sama árs. Sá skattur, sem ákærða bar þannig að standa skil á, nemur samtals 46.659 krónum

þegar gætt hefur verið innskatts, sem hann hefði mátt draga frá. Verður jafnframt staðfest sakfelling héraðsdóms um þau brot ákærða að hafa ekki tilkynnt skattstjóranum í Reykjavík um virðisaukaskattsskylda starfsemi félagsins og að hafa vanrækt að gera grein fyrir virðisaukaskattsskyldri sölu vöru og þjónustu, sem fram fór í starfsemi félagsins samkvæmt áðurnefndum fimm reikningum. Við flutning málsins fyrir Hæstarétti var þeirri varnarástæðu hreyft af hálfu ákærða að það brot að tilkynna ekki skattstjóra um virðisaukaskattsskylda starfsemi væri fyrnt, en það hafi verið framið ekki síðar en þegar ákærði hóf störf við félagið á miðju ári 1991. Vísar hann um það til 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Verður ekki fallist á þessi andmæli ákærða, en um var að ræða vanrækslu um að sinna varanlegri lagaskyldu meðan félagið starfaði. Byrjaði fyrningarfrestur ekki að líða fyrr en starfseminni lauk.

II.

Í II. kafla ákærunnar er ákærði sóttur til saka fyrir að hafa sem framkvæmdastjóri áðurnefnds hlutafélags ekki tekjufært sextán sölureikninga, sem gefnir voru út í nafni félagsins á árunum 1991 til 1993. Við meðferð málsins var fallið frá ákæru vegna eins þessara reikninga, en með héraðsdómi var ákærði sakfelldur vegna hinna fimmtán reikninganna. Var hann talinn hafa vantalið tekjur félagsins um 4.500.336 krónur og að vangreiddur tekjuskattur hafi numið 1.867.325 krónum, sem ákæruvaldið hefur fyrir Hæstarétti talið eiga að vera 1.867.322 krónur. Sakargiftir í þessum lið ákæru fólust að auki í því að ákærði hefði rangfært bókhald og ársreikninga félagsins. Í héraðsdómi kemur fram að fallið hafi verið frá þessu síðastnefnda ákæruefni, þar eð bókhaldið hafi ekki verið rangfært, heldur vanrækt að færa það. Segir í héraðsdómi, að þar sem ekki hafi verið ákært fyrir vanrækslu komi ekki til sakfellingar fyrir það.

Við flutning málsins fyrir Hæstarétti var sérstaklega mótmælt af hálfu ákærða reikningi dagsettum 9. apríl 1991. Telur hann að reikningurinn sé gefinn út af Vinnustofunni Hlíð hf., en ekki því félagi, sem brot ákærða séu í ákæru sögð hafa tengst. Hafi ákærði selt framangreint hlutafélag í október 1991 og afskiptum hans af því þar með lokið. Skylda til að telja fram tekjur fyrir félagið, sem aflað var á því ári, hafi hvílt á kaupandanum.

Sá reikningur, sem hér um ræðir, ber fyrirsögnina Vinnustofan Hlíð

hf. og neðst á honum er áletrunin Vinnustofan Hlíð hf. Björn Einarsson. Er hann samtals að fjárhæð 2.481.250 krónur með virðisaukaskatti og er stílaður á Valdimar og Magnús, Grettisgötu 6 í Reykjavík. Við skýrslutöku hjá lögreglu 23. febrúar 1998 er haft eftir ákærða, að hann mótmæli ekki þeirri niðurstöðu lögreglu að reikningurinn tilheyrir Teiknistofu Björns Einarssonar hf. Fyrir dómi kvað ákærði hins vegar reikninginn hafa verið gefinn út í tengslum við starfsemi Vinnustofunnar Hlíðar hf.

Vegna framburðar ákærða varðandi þennan reikning var af hálfu ákæruvalds leiddur fyrir dóm til að gefa skýrslu sá maður, sem varð stjórnarformaður Vinnustofunnar Hlíðar hf. í október 1991. Framburður hans varð ekki til að varpa ljósi á frá hverjum umræddur reikningur stafaði. Ekkert kemur fyrir í texta sjálfs reikningsins, sem tengir hann við Teiknistofu Björns Einarssonar hf., og óveruleg könnun hefur verið gerð á gögnum Vinnustofunnar Hlíðar hf. Eins og málið liggur fyrir verður ekki hjá því komist að sýkna ákærða af sakargiftum vegna þessa reiknings.

Þá er af hálfu ákærða sérstaklega mótmælt öðrum reikningi, sem dagsettur er 5. maí 1993. Er hann samtals að fjárhæð 149.250 krónur með virðisaukaskatti og stílaður á Ferðavakann hf. Eru mótmælin studd sömu ástæðum og raktar eru í I. kafla að framan varðandi annað skjal, sem stílað var á sama félag, en dagsett 21. maí 1992. Í skjalinu frá 5. maí 1993 kemur ekki fyrir orðið reikningur, en texti í meginmáli þess hefst á orðinu tilboð. Þá eru handritaðar tölur á skjalinu, sem ákæruvaldið telur að stafi frá Ferðavakanum hf., en að öðru leyti er útlit þessara tveggja skjala, sem bæði eru stíluð á sama lögaðila, samþæilegt. Verður ákærði sýknaður af sakargiftum varðandi þennan reikning með vísan til þess, sem áður er rakið í I. kafla um reikninginn frá 21. maí 1992. Verður hann jafnframt sýknaður af ákæru um brot samkvæmt II. kafla ákæru vegna síðastgreinds reiknings.

Með vísan til forsendna héraðsdóms verður staðfest sakfelling ákærða að því er tekur til þeirra tólf reikninga, sem eftir standa í þessum lið ákærunnar. Hefur ákærði samkvæmt því vantalið tekjur hlutafélags síns um 1.191.496 krónur. Með skattframtali 1993 gaf hann jafnframt ranga yfirlýsingu þess efnis, að engin starfsemi hefði verið hjá félaginu á árinu 1992. Verður lagt til grundvallar dómi að vangreiddur tekjuskattur hafi ekki numið lægri fjárhæð en 464.461 krónu.

III.

Svo sem getið er I. kafla hér að framan hefur ákærði gerst sekur um þrenns konar brot gegn 40. gr. laga nr. 50/1988. Þegar virt er samanlögð fjárhæð þess virðisaukaskatts, sem sannað er að hann hefur ekki staðið skil á, verður þrátt fyrir það ekki talin næg ástæða til að telja sakir hans svo miklar að varðað geti fangelsisrefsingu. Verður refsing því ekki heimfærð til 6. mgr. 40. gr. laganna, en brot hans voru framin fyrir gildistöku laga nr. 39/1995 um breyting á almennum hegningarlögum og laga nr. 42/1995, sem breyttu meðal annars 40. gr. laga nr. 50/1988. Með brotum, sem um ræðir í II. kafla að framan, hefur ákærði jafnframt brotið gegn 1. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Verður ekki fallist á að refsing fyrir það verði heimfærð undir 6. mgr. greinarinnar, eins og hún hljóðaði er brotin voru framin.

Að virtu öllu því, sem að framan er rakið, verður ákærða gert að greiða sekt í ríkissjóð fyrir brot sín, sem þykir hæfilega ákveðin 500.000 krónur. Kemur fangelsi í 60 daga í hennar stað verði hún ekki greidd innan fjögurra vikna frá uppsögu dóms þessa.

Ákvæði héraðsdóms um sakarkostnað verður staðfest. Með vísan til 169. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra mála, sbr. 38. gr. laga nr. 36/1999, verður ákærða gert að greiða þriðjung sakarkostnaðar fyrir Hæstarétti, eins og nánar greinir í dómsorði.

Það athugast að meðferð málsins dróst úr hömlu í höndum skattyfirvalda, sem luku rannsókn á brotum ákærða með skýrslu 13. október 1994, en beindu þó ekki málinu til ríkislögreglustjóra fyrr en með bréfi 30. júní 1997.

D ó m s o r ð :

Ákærði, Björn Einarsson, greiði 500.000 krónur í sekt í ríkissjóð innan fjögurra vikna frá uppsögu þessa dóms, en sæti ella fangelsi í 60 daga.

Ákvæði héraðsdóms um sakarkostnað skal vera óraskað.

Ákærði greiði þriðjung sakarkostnaðar fyrir Hæstarétti, þar með talinn af málsvarnarlaunum skipaðs verjanda síns fyrir Hæstarétti, Kristjáns Stefánssonar hæstaréttarlögmanns, sem alls eru ákveðin 100.000 krónur. Annar sakarkostnaður fyrir Hæstarétti greiðist úr ríkissjóði.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 11. júní 1999.

Málið er höfðað með ákæruskjali ríkislögreglustjóra 17. apríl 1998 gegn ákærða, Birni Einarssyni, kt. 260846-2219, Þverási 25, Reykjavík:

„I. Fyrir brot gegn lögum um virðisaukaskatt.

Ákærða sem framkvæmdastjóra Teiknistofu Björns Einarssonar hf., sem heitir eftir nafnbreytingu þann 13. nóvember 1991, Klettur-íbúðaðþjónusta hf., kt. 430189-1159, sem úrskurðað var gjaldþrota 28. júní 1996, er gefið að sök að hafa brotið gegn lögum um virðisaukaskatt með því að hafa ekki tilkynnt til skattstjórnans í Reykjavík um virðisaukaskattsskylda starfsemi félagsins, að hafa vanrækt að gera grein fyrir virðisaukaskattsskyldri sölu vöru og þjónustu sem fram fór í starfsemi félagsins og er samkvæmt 12 reikningum sem gefnir voru út í nafni Teiknistofu Björns Einarssonar hf. og Kletts-íbúðaðþjónustu hf. á árunum 1991 og 1992 og að hafa eigi staðið sýslumanninum í Hafnarfirði og tollstjóranum í Reykjavík skil á innheimtum virðisaukaskatti samkvæmt þeim reikningum í samræmi við það sem lög áskilja samtals að fjárhæð kr. 777.198 og sundurliðast sem hér greinir:

<i>Greiðslu- tímabil</i>	<i>Fjöldi reikninga</i>	<i>Vantalin velta</i>	<i>Vangreiddur inn- heimtur útskattur</i>
Árið 1991		1.992.940	382.193
Mars – apríl	1		
Septemb. – októbr.	1	104.818	<u>2.097.758</u>
			25.682
			<u>407.875</u>
Árið 1992			
Janúar – febrúar	3	354.380	79.882
Mai – júní	4	1.418.298	216.122
Júlí – ágúst	2	446.920	64.292
Nóvemb. – desemb.	1	196.000	<u>2.415.598</u>
			9.027
Samtals		<u>4.513.356</u>	<u>369.323</u>
			<u>777.198</u>

Telst þetta varða við 1. mgr., sbr. 6. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sjá nú 3. gr. laga nr. 42/1995 og 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995.

II. Fyrir brot gegn lögum um tekjuskatt og eignarskatt, lögum um tekjustofna sveitarfélaga og almennum hegningarlögum.

Þá er ákærða gefið að sök að hafa ekki tekjufært í bókhaldi Teiknistofu Björns Einarssonar hf. og Kletts-íbúðaðþjónustu hf. tekjur samkvæmt 16 sölu-reikningum sem gefnir voru út í nafni hlutafélagsins á árunum 1991, 1992 og 1993, og að hafa rangfært bókhald og ársreikninga félagsins þannig að vantaldar voru tekjur upp á samtals kr. 4.741.256, sem félaginu bar að greiða af tekjuskatt

samkvæmt B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, og að hafa orðið þess valdandi að félagið komst undan greiðslu tekjuskatts af þessum tekjum samtals að fjárhæð kr. 1.961.284 og sundurliðast sem hér segir:

<i>Tímabil</i>	<i>Fjöldi reikninga</i>	<i>Vantaldar tekjur</i>	<i>Vangreiddur tekjuskattur</i>	<i>Tekjuskatts-prósenta</i>
Árið 1991	2	2.097.758	943.991	(45%)
Árið 1992	10	2.415.598	942.083	(39%)
Árið 1993	4	227.900	75.207	(33%)
Samtals:		<u>4.741.256</u>	<u>1.961.284</u>	

Telst þetta varða við 1. mgr., sbr. 6. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, sjá nú 1. gr. laga nr. 42/1995, og 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995 um breytingu á þeim lögum, rangfærsla bókhalds og ársreikninga telst varða við 158. gr. og 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 25. gr. laga nr. 51/1968, um bókhald, sjá nú 3. tölul. 1. mgr. 37. gr. laga nr. 145/1994, um bókhald, sbr. 1. gr. laga nr. 37/1995, og 2. tölul. 1. mgr. 83. gr. laga nr. 144/1994, um ársreikninga, sbr. 3. gr. laga nr. 37/1995.

Þess er krafist að ákærði verði dæmdur til refsingar fyrir framangreind brot.“

Við meðferð málsins féll ákæruvaldið frá ákæru að því er varðar annan reikninginn, sem fjallað er um í I. kafla ákæru varðandi greiðslutímabilið júlí-ágúst 1992 að fjárhæð 301.150 krónur með virðisaukaskatti. Vantalin velta er talin 240.920 krónur í ákæru að því er þennan reikning varðar og ber því að lækka vantalda veltu í I. kafla ákæru um þá fjárhæð. Fjárhæð vantalins innheimst útskatts nam að því er þennan reikning varðar réttilega 60.230 krónum. Lækkar því einnig vantalininn innheimtur útskattur sem þessari fjárhæð nemur í þessum þætti málsins. Eftir stendur því í ákæru vantalininn innheimtur útskattur að fjárhæð 4.062 krónur að því er tímabilið júlí-ágúst 1992 varðar, en samtals vegna allra tímabilanna 716.968 krónur. Að sama skapi lækkar einnig fjárhæð vantalinna tekna um 240.920 krónur í II. kafla ákæru að því er tekur til tekna ársins 1992. Vantaldar tekjur lækka því fyrir það ár í krónur 2.174.678. Lækkar því vantalin tekjuskattur um 93.958 krónur það ár eða í krónur 848.124. Eru vantaldar tekjur nú taldar samkvæmt þessu samtals 4.500.336 krónur í stað 4.741.256. Ákæruvaldið hefur einnig fallið frá ákæru að því er þá háttsemi ákærða varðar, sem lýst er í II. kafla ákæru, að hann hafi „rangfært bókhald og ársreikninga félagsins“ þar sem um vanrækslu hafi verið að ræða að halda bókhald og gera ársreikninga en ekki hafi verið fyrir hendi beinar rangfærslur varðandi þessi atriði, en að öðru leyti er vísað til málavaxtalýsinga í þessum kafla ákæru. Af þessu leiðir að ákæruvaldið féll frá tilvísuninni: „rangfærsla bókhalds

og ársreikninga telst varða við 158. gr. og 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940“ í ákærinni.

Málavextir.

Fyrirtækið Klettur-íbúðaþjónusta hf., sem bar nafnið Teiknistofa Björns Einarssonar hf. fram að 1. nóvember 1991, annaðist samkvæmt stofnsamningi félagsins 6. ágúst 1987 hönnunar- og ráðgjafarþjónustu auk ýmiss konar lánastarfsemi. Óumdeilt er að á þeim tíma sem ákæran tekur til var ákærði stjórnarformaður og framkvæmdastjóri félagsins með prókúruumboði. Hann annaðist alla daglega fjármálastjórn félagsins.

Starfsemi félagsins, sem var úrskurðað gjaldþrota með úrskurði héraðsdóms 28. júní 1996, fólst aðallega í hönnun og verktakavinnu. Lauk skiptum 15. október sama ár.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á rekstri fyrirtækisins hófst í kjölfar athugunar á öðrum skattaðila. Meðal fylgiskjala bókhalds þess skattaðila fundust sölureikningar útgefnir á Teiknistofu Björns Einarssonar hf. Segir í skýrslu skattrannsóknarstjóra að við nánari skoðun hafi komið í ljós að fyrirtækið var ekki á virðisaukaskattsskrá og hafði virðisaukaskatti fyrirtækisins heldur ekki verið skilað. Starfsmenn skattrannsóknarstjóra fóru á heimili forráðamanns fyrirtækisins, ákærða í máli þessu, 9. september 1994 og fengu þar afhent ýmis gögn sem skattrannsóknarstjóri byggði rannsókn sína á. Þá var aflað gagna hjá ýmsum viðskiptavinum fyrirtækisins á rekstrarárunum 1991 til og með júní 1994. Var það niðurstaða skattrannsóknarstjóra að vantalín velta vegna þeirra tímabila sem í ákæru greinir hafi numið 2.415.598 krónum. Byggðist sú niðurstaða meðal annars á þeim 12 reikningum sem vikið er að í ákæru. Reikningar þessir liggja frammi í málinu og er fjárhæð þeirra í samræmi við fjárhæðirnar í I. kafla ákæru. Vanframtalinn virðisaukaskattur sem nú er ákært fyrir nemur nú 716.968 krónum, eins og að framan greinir. Fram kemur í skýrslunni að á flestum sölureikningum félagsins, sem komu í ljós við rannsóknina, hafi verið virðisaukaskattsnúmerið 22334. Þessu númeri hafði Skattstofan í Reykjavík hins vegar úthlutað Vinnustofunni Hlíð hf., en á þeim tíma sem það var gert var ákærði skráður einn eigenda þess félags. Við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins er haft eftir ákærða að þetta virðisaukaskattsnúmer hafi verið inni í reikningsformi í tölvunni og hann hafi einfaldlega ekki tekið það út.

Rannsóknin beindist einnig að tekjuskráningu og bókhaldi fyrirtækisins. Skattrannsóknarstjóri sendi niðurstöður sínar frá 13. október 1994 til Kletts-íbúðaðjónustu hf. 21. sama mánaðar með vísan til 13. gr., sbr. 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Var félaginu gefinn kostur á að tjá sig um efni hennar en engar athugasemdir bárust. Með bréfi 30. nóvember sama ár var skýrslan send ríkisskattstjóra til endurákvörðunar. Ríkisskattstjóri sendi ákærða skýrsluna 7. des-

ember sama ár og var ákærða þar meðal annars tilkynnt að fyrirhugað væri að taka til endurskoðunar skattskil félagsins fyrir gjaldárin 1990, 1991, 1992, 1993 og til og með júní 1994. Fyrirhugað væri að áætla skattskylda veltu fyrir ofangreind tekjuár og hækka virðisaukaskatt í samræmi við það. Engin athugasemd barst frá ákærða og var skýrsla skattrannsóknarstjóra því lögð til grundvallar endurákvörðunar ríkisskattstjóra. Úrskurður hans var kveðinn upp 16. febrúar 1996. Sú endurákvörðun var ekki kærð og lauk því endurákvörðunarþætti skattyfirvalda. Skattrannsóknarstjóri ríkisins tilkynnti ákærða um fyrirhugaða ákvarðanatöku skattrannsóknarstjóra um refsimeðferð með bréfi 26. apríl 1996, meðal annars með vísan til 41. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt með áorðnum breytingum. Var skýrslan loks send til meðferðar ríkislögreglustjóra með bréfi 30. júní 1997, meðal annars með vísan til 2. mgr. 41. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og 2. mgr. 108. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt með áorðnum breytingum, sbr. 22. gr. laga nr. 90/1990 um tekjustofna sveitarfélaga, sbr. nú 22. gr. laga nr. 4/1995.

Ákærði var yfirheyrdur við rannsókn málsins og meðferð þess. Hann hefur viðurkennt að hann hafi ekki tilkynnt um virðisaukaskattsskylda starfsemi félagsins. Hann hafi á þeim tíma sem ákæran tekur til verið framkvæmdastjóri félagsins og séð um allan rekstur og daglega stjórn fyrirtækisins, enda eini starfsmaður þess. Hefur hann játað því að aðrir stjórnarmenn félagsins hafi í raun engin afskipti haft af félaginu, í raun verið skráðir í stjórn til að uppfylla formskilyrði. Ákærði hefur staðfest útgáfu reikninganna og að hafa átt viðskipti við þá aðila sem þar er getið. Hann hefur hins vegar neitað því að hann hafi vanrækt að gera grein fyrir virðisaukaskattsskyldri sölu á vöru og þjónustu samkvæmt umræddum 12 reikningum, meðal annars á þeim forsendum að hluti af reikningunum hafi tilheyrt starfsemi Vinnustofunnar Hlíðar, en ekki Teiknistofu Björns Einarssonar. Þannig hafi í sumum tilvikum tilboð verið gerð hjá Teiknistofu Björns Einarssonar sem Vinnustofan Hlíð hf. hafi svo unnið. Þetta hafi í raun verið „sama fyrirtækið“. Kveðst ákærði hafa rekið fyrirtækið Hlíð ásamt fleiri aðilum en unnið fyrir það fyrirtæki sem hönnuður og heldur ákærði því fram að flestir reikninganna hafi farið „í gegnum“ Hlíð hf. Við meðferð málsins voru lögð fram gögn af hálfu ákæruvalds um skil Hlíðar hf. á skattframtölum og virðisaukaskattsskýrslum vegna rekstraráranna 1991, 1992 og 1993. Sýna þau gögn að skattframtölum var ekki skilað vegna þessara rekstrarára. Virðisaukaskatti var hins vegar skilað vegna ársins 1991 og vegna tímabilanna janúar-febrúar, mars-apríl og maí-júní 1992, en virðisaukaskatti var ekki skilað vegna tímabilanna júlí til desember 1992 og heldur ekki vegna ársins 1993. Útskattur vegna tímabilsins janúar-febrúar 1991 var 79.503 krónur, en enginn vegna tímabilsins september-október sama ár. Fyrir fyrstu þrjú tímabilin á árinu 1992 var enginn útskattur, svokölluðum 0 skýrslum skilað, en skýrslum var ekki

skilað fyrir þrjú síðari tímabilin og var skatturinn áætlaður 0 krónur af skattstjóra, eins og á árinu 1993. Sturlaugur Björnsson, skráður stjórnarformaður Hlíðar hf., kom fyrir dóm og bar að hann hafi að nafninu til verið skráður formaður stjórnar félagsins, sem bróðir hans, Þórður, hafi stofnað í tilefni kaupa hans á krókabát. Kannaðist hann hvorki við ákærða né að fyrirtækið hafi átt við hann viðskipti. Ákærði hefur ekki lagt fram nein gögn því til staðfestu að virðisaukaskatti vegna reikninga þeirra sem hér er ákært fyrir hafi verið skilað af fyrirtækinu Hlíð, enda eru reikningarnir allir gefnir út í nafni Teiknistofu Björns Einarssonar hf. eða Kletts-íbúðapjónustu hf. Verður því ekkert mark tekið á þessari viðbáru ákærða.

Ákærði hefur sagt að hann hafi útbúið sölureikningana í tölvu og þeir hafi ekki verið í fyrirfram númeraðri röð. Hann hafi sjálfur gefið reikningunum númer á tölvutæka forminu. Sama form hafi verið notað fyrir tilboð og sölureikninga, það er sami „haus“ á reikningi hafi verið notaður þótt um tilboð hafi verið að ræða.

Einn reikninganna, sem I. kafla ákæru tekur til, sem varðar greiðslutímabilið maí-júní 1992, er merktur með framangreindum hætti. Reikningurinn er dagsettur 21. maí 1992, gefinn út til Ferðavakans, að fjárhæð 1.495.625 krónur með virðisaukaskatti. Ákærði hefur einnig haldið því fram að annar reikningur, er varðar sama tímabil, samtals að fjárhæð 109.909 krónur með virðisaukaskatti, sé einnig tilboð, en reikningurinn ber það ekki með sér á nokkurn hátt. Þrátt fyrir að á fyrrgreindum reikningi standi efst í texta hans „Samkvæmt tilboði“ og undir reikninginn sé áritun með samþykki tilboðsgjafa, kemur fram í skjalinu að um reikning sé að ræða og hann er merktur tilteknu númeri. Hefur ákærði hvorki sýnt fram á það að hér hafi einvörðungu verið um tilboð að ræða né að hann hafi ekki fengið greiddan virðisaukaskatt samkvæmt reikningi þessum. Hann hefur heldur ekki lagt fram gögn eða sýnt fram á með öðrum hætti að aðrir reikningar hafi ekki fengist greiddir. Samkvæmt því sem rakið hefur verið þykir fyllilega sannað að ákærði hafi ekki staðið skil á þeim vangreidda virðisaukaskatti, sem hann er nú ákærður fyrir í þessum kafla ákæru, samtals 716.968 krónur. Af gögnum málsins er hins vegar ljóst að vangreiddur innheimtur útskattur samkvæmt þeim 4 reikningum sem greiðslutímabilið maí-júní 1992 lýtur að nemur mun hærri fjárhæð en í ákæru segir. Þannig nam til dæmis vangreiddur útskattur samkvæmt reikningnum 21. maí einum 294.320 krónum. Þá er einnig vantalinn virðisaukaskattur fyrir þann reikning sem eftir stendur að því er tímabilið júlí-ágúst varðar, en sá skattur nemur 50.673 krónum en ekki 5.030 krónum, eins og gert er ráð fyrir í ákæru, en vantalin skattskyld velta vegna þess reiknings nam 206.827 krónum.

Af hálfu ákærða er einnig á því byggt að sakir ákærða vegna greiðslutímabilanna á árinu 1991 og greiðslutímabilsins janúar-febrúar 1992 séu fyrndar þar sem líta beri á skil hverrar virðisaukaskattsskýrslu sem sjálfstætt brot, en ekki

brotæind. Þessu er mótmælt af hálfu ákærvalds, sem vísar til þess að brota-starfsemi ákærða sé framhaldsbrot sem virða skuli sem brotaæind. Upphaf sakfyrningarfrests beri því að telja frá lokum síðasta verknaðar þeirrar brotastarfsemi.

Samkvæmt 5. mgr. 41. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt fýrnast sakir vegna brota á 1. mgr. 40. gr. laganna á sex árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra ríkisins eða rannsóknarlögreglustjóra ríkisins (nú ríkislögreglustjóra) eða hjá löglærðum fulltrúum þeirra gegn skattaðila, sem sökunaut, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar. Skilja ber ákvæði þetta svo að rof fyrningarfrests skuli miða við framangreint upphaf rannsóknar. Fram kemur í 2. mgr. 24. gr. laga nr. 50/1988 að virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu skuli skila eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili. Gjald-dagi á greiðslum virðisaukaskatts fyrir tímabilið mars-apríl 1991 var því 5. júní sama ár, fyrir tímabilið september-október 1991 5. desember 1992 og fyrir tímabilið janúar-febrúar 1992 5. apríl 1992. Ákærði var hvorki yfirheyrður af skattrannsóknarstjóra ríkisins, rannsóknarlögreglustjóra ríkisins né fulltrúum þeirra. Fyrningarfrestur var því ekki rofinn fyrr en ákæruefnið var borið undir ákærða fyrir dómi við þingfestingu 7. maí 1998. Voru þá liðin meira en sex ár frá gjalddaga tímabilsins janúar-febrúar 1992. Er sök ákærða því fyrnd að því er varðar það brot og eldri brot á árinu 1991, enda verður ekki litið á þá háttsemi ákærða að standa ekki skil á innheimtum virðisaukaskatti umrædd tímabil á árunum 1991 og 1992 sem framhaldandi röð brota eða samfelld ólögmætt ástand, þegar af þeirri ástæðu að ekki er um samfelld tímabil að ræða. Samkvæmt því verður ákærði því sýknaður af vanskilum virðisaukaskatts vegna ársins 1991 og tímabilsins janúar-febrúar 1992. Gjald-dagi á greiðslum virðisaukaskatts fyrir tímabilin maí-júní 1992 var hins vegar 5. ágúst 1993 og voru þau brot ófyrnd. Verður ákærði samkvæmt framansögðu sakfelldur fyrir vanskil á innheimtum útskatti að fjárhæð 229.211 krónur (716.968 krónur, að fráðregnum útskatti vegna greiðslutímabilanna á árinu 1991, 407.875 krónur, og útskatti greiðslutímabilsins janúar-febrúar 1992, 79.882 krónur).

Ákærða er nú gert að sök í þessum kafla ákæru að hafa ekki tilkynnt til skattstjórans í Reykjavík um virðisaukaskattsskylda starfsemi félagsins, að hafa vanrækt að gera grein fyrir virðisaukaskattsskyldri sölu vöru og þjónustu sem fram fór í starfsemi félagsins samkvæmt umræddum 12 reikningum, svo sem nánar er lýst í upphafskafla ákæru og að hafa ekki staðið skil á innheimtum virðisaukaskatti svo sem nánar hefur verið lýst. Af framburði ákærða og öðru því sem rakið hefur verið þykir fyllilega sannað að ákærði hafi gerst sekur um þá háttsemi sem hann er ákærður fyrir í þessum kafla ákæru að því undanskildu að fjárhæð vantalins útskatts, sem ákærði hefur verið sakfelldur fyrir, nemur

229.211 krónum, en ekki þeirri fjárhæð sem hann er sakaður um. Þegar litið er til þess að ákærði hvorki tilkynnti um starfsemi félagsins né gerði skattýfirvöldum grein fyrir henni og vanrækti skil á þeim virðisaukaskatti sem hann hefur hér verið sakfelldur fyrir verður að telja að sakir hans séu það miklar að brot hans verði heimfært undir 1. mgr., sbr. 6. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sjá nú 3. gr. laga nr. 42/1995.

II.

Eins og lýst er í II. kafla ákæru hefur verið fallið frá ákæru varðandi einn reikninganna sem fellur undir rekstrarárið 1992, en samkvæmt honum voru vantalдар tekjur taldar nema 240.920 krónum. Vantalдар tekjur lækka því fyrir það ár í krónur 2.174.678. Lækkar því vantalinn tekjuskattur um 93.958 krónur það ár eða í krónur 848.124. Eru vantalдар tekjur nú taldar samkvæmt þessu samtals 4.500.336 krónur í stað 4.741.256 og vantalinn tekjuskattur 1.867.325 krónur í stað 1.961.284 króna.

Við meðferð málsins féll ákæruvaldið einnig frá ákæru, að því er varðar þá háttsemi ákærða í II. kafla ákæru að hann hafi rangfært bókhald og ársreikninga, enda er fram komið í málinu að ákærði færði aldrei bókhald né ársreikninga, heldur var þar um vanrækslu að ræða. Ákærði er ekki sakaður í ákærunni um það siðarnefnda og verður hann því ekki sakfelldur fyrir þá háttsemi, sbr. 1. mgr. 117. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra mála.

Ákærði hefur viðurkennt að hann hafi ekki tekjufært umrædda 15 reikninga sem II. kafla ákæru tekur nú til, en borið því sama við um þessa reikninga og þá reikninga, sem fjallað er um í I. kafla ákæru, þ.e. annars vegar að þetta séu tilboð en ekki reikningar og hins vegar að reikningarnir hafi verið á vegum Hlíðar hf. Þessum mótbárum ákærða er hafnað með vísan til sömu raka og getið er í I. kafla hér að framan. Þykir fyllilega sannað með framburði ákærða og gögnum málsins að hann hafi gerst sekur um að hafa ekki tekjufært tekjur samkvæmt reikningunum 15 þannig að vantalдар tekjur samkvæmt þeim námu 4.500.336 krónum og vantalinn tekjuskattur 1.867.325 krónum. Kemur þá til álita hvort brot ákærða séu fyrnd.

Samkvæmt 108. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 fynast sakir vegna brota á 107. gr. laganna, sjá nú 1. gr. laga nr. 45/1995, á sex árum miðað við upphaf rannsóknar, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar. Skilja ber ákvæði þetta svo að rof fyrningarfrests skuli miða við framangreint upphaf rannsóknar. Ekki er þess getið nánar í ákvæðinu hvenær upphaf rannsóknar telst hafin né hvenær fyrningarfrestur verður rofinn. Ber því að líta í þeim efnum til almennra ákvæða 82. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 6. gr. laga nr. 20/1981, sbr. nú 2. gr. laga nr. 63/1995, en þar er kveðið á um það að upphaf fyrningarfrests teljist frá þeim degi er refsí-

verðum verknaði eða athafnaleysi lauk. Ákærða bar í samræmi við 93. gr. laga nr. 75/1981 að skila framtali fyrirtækisins vegna rekstrarársins 1991 til skattstjóra eigi síðar en 31. maí 1992. Þer því samkvæmt 82. gr. almennra hegningarlaga að miða upphaf sakfyrningarfrests við þann dag. Samkvæmt þágildandi 4. mgr. 82. gr. laganna, sem í gildi voru er ákærði framdi brot sín, rofnar á frestur, þegar rannsókn hefst gegn manni sem sökunaut fyrir rétti eða lögreglustjóra (rannsóknarlögreglu ríkisins), nú ríkislögreglustjóra, eða löglærðum fulltrúa hans út af broti. Ákærði var hvorki yfirheyrður af skattrannsóknarstjóri ríkisins, rannsóknarlögreglustjóra ríkisins, nú ríkislögreglustjóra, né fulltrúum þeirra. Mál þetta var hins vegar þingfest 7. maí 1998 og þá fyrst var fyrningarfresturinn rofinn. Voru þá liðin tæplega 6 ár frá upphafi fyrningarfrestsins. Samkvæmt því eru framangreind brot ákærða að því er varðar rekstrarárin 1991, 1992 og 1993 ófyrnd. Varða þau brot sem hann hefur hér verið sakfelldur fyrir við 1. mgr., sbr. 6. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, sjá nú 1. gr. laga nr. 42/1995 og 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga, nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995 um breytingu á þeim lögum. Þar sem ákærði er ekki ákærður fyrir þá háttsemi að hafa vanrækt að færa bókhald og ársreikninga koma tilvitnuð ákvæði í ákæru til laga um bókhald og laga um ársreikninga hér ekki til skoðunar.

Viðurlög.

Ákærði hefur ekki sætt refsingu sem máli skiptir við ákvörðun refsingar. Eins og að framan getur hefur ákærði verið sakfelldur fyrir þá háttsemi að tilkynna ekki um starfsemi félagsins og gera skattyfirvöldum ekki grein fyrir henni. Þá hefur hann einnig verið sakfelldur fyrir að vanrækja skil á framangreindum virðisaukaskatti að fjárhæð 229.211 krónur og að hafa ekki tekjufært í bókhald og vantalið tekjur fyrirtækisins að fjárhæð 4.500.336 krónur, þannig að vantalinn tekjuskattur nam 1.867.325 krónum. Þegar litið er til alls þessa og þess að brot ákærða teljast stórfelld þykir refsing hans hæfilega ákveðin með hliðsjón af 77. gr. almennra hegningarlaga fangelsi í 6 mánuði, en þar sem ákærði hefur ekki fyrr sætt refsingu sem hér skiptir máli og rannsókn málsins hjá skattyfirvöldum dróst á langinn, þykir rétt að fresta fullnustu refsingarinnar og falli hún niður að liðnum 2 árum frá uppkvaðningu dóms þessa að telja haldi hann almennt skil-orð 57. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 4. gr. laga nr. 22/1955. Þá er ákærði dæmdur til að greiða 1.800.000 krónur í sekt til ríkissjóðs innan 4 vikna frá birtingu dóms þessa, en ella sæti hann fangelsi í 3 mánuði.

Ákærði er loks dæmdur til að greiða allan sakarkostnað, þar með talin málsvarnarlaun skipaðs verjanda síns, Kristjáns Stefánssonar hæstaréttarlögmanns, 180.000 krónur.

Ingibjörg Benediktsdóttir héraðsdómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð :

Ákærði, Björn Einarsson, sæti fangelsi í 6 mánuði, en fresta skal fullnustu refsingarinnar og falli hún niður að liðnum 2 árum frá birtingu dóms þessa að telja haldi hann almennt skilorð 57. gr. almennra hegningarlaga.

Ákærði greiði 1.800.000 krónur í sekt til ríkissjóðs innan 4 vikna frá birtingu dóms þessa, en sæti ella fangelsi í 3 mánuði.

Ákærði greiði allan sakarkostnað, þar með talin málsvarnarlaun skipaðs verjanda síns, Kristjáns Stefánssonar hæstaréttarlögmanns, 180.000 krónur.
