Föstudaginn 16. mars 1990.

Nr. 91/1990. **Ákæruvaldið**

gegn

Ólav Ómari Kristjánssyni og

Guðmundi Þórðarsyni.

Kærumál. Ákæra. Frávísunarkröfu hrundið.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Guðrún Erlendsdóttir, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Kærður er úrskurður sakadóms Reykjavíkur 5. mars sl., þar sem hafnað var frávísunarkröfum beggja verjenda í máli þessu. Með heimild í 3. mgr. 124. gr. laga nr. 74/1974 um meðferð opinberra mála og að fengnu leyfi skipaðs sækjanda f.h. ríkissaksóknara var úrskurðurinn kærður þegar við uppkvaðningu hans. Skipaðir verjendur beggja ákærðu hafa sent Hæstarétti athugasemdir samkvæmt 2. mgr. 174. gr. laga nr. 74/1974. Hið sama hefur sækjandi gert.

Af hálfu kærendanna er þess krafist, að hinn kærði úrskurður verði úr gildi felldur og ákæru vísað frá sakadómi.

Skipaður sækjandi krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar.

Krafa ákærðu er byggð á þremur ástæðum:

1. að ákæru málsins skorti lögboðinn skýrleika í framsetningu sakargifta, einkum að því er varðar I. kafla hennar,

2. að ákæran sé stórlega gölluð, þar sem þar sé skírskotað til sönnunargagna og málsatvika í svo ríkum mæli, að frekar líkist skriflegum málflutningi en ákæruskjali,

3. að ákæran sé reist á ófullnægjandi frumrannsókn, sem geti ekki talist viðhlítandi grundvöllur til útgáfu ákæru og dómsmeðferðar, sbr. 1. mgr. 115. gr. laga nr. 74/1974 og 75. gr. sömu laga.

Mál þetta var höfðað með ákæru, útgefinni 29. desember 1989. Ákæran er í tvennu lagi. Í fyrri kafla er ákært fyrir brot á lögum um tekju- og eignarskatt, en í þeim síðari fyrir bókhaldsbrot og fleira. Í ákærunni kemur fram, að hún byggist á skattframtali fyrir Þýsk-íslenska hf. og fylgiskjölum þess, en framtalið hafi verið undirritað af ákærðu sameiginlega og móttekið af skattstjóra 2. júlí 1985. Þar hafi þeir gert skattskil fyrir fyrirtækið vegna tekjuársins

1984. Framtalinu hafi fylgt ársreikningar fyrir nefnt ár auk ýmissa annarra venjulegra fylgiskjala með skattframtölum. Álagning hafi farið fram að óbreyttum gjaldstofnum samkvæmt framtalinu. Í nóvember 1985 hafi rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafist handa um rannsókn á skattskilum og bókhaldi hlutafélagsins, sem hafi leitt í ljós stórfelldan undandrátt á tekjum þess og eignum samkvæmt skattframtalinu 2. júlí 1985 ásamt misfellum í bókhaldi. Rannsóknin hafi síðan haldið áfram með aðstoð löggilts endurskoðanda, sem skilað hafi uppgjöri yfir tekjur og gjöld félagsins 1984 og eignir þess og skuldir við lok þess árs. Þessi reikningsskil hafi verið afhent ákærðu, þegar þau lágu fyrir. Við þessar aðstæður hafi stjórn Þýsk-íslenska hf. látið löggiltan endurskoðanda yfirfara fyrirliggjandi bókhalds- og reikningsgögn og semja nýja ársreikninga, er hún ásamt skattframtali afhenti ríkisskattstjóra 12. apríl 1986 með ósk um endurákvörðun opinberra gjalda á grundvelli þessara gagna. Hafi sú endurákvörðun leitt til hækkunar á tekjuskatti og eignarskatti félagsins um 45.606.891 krónu. Síðan er í ákærunni tíundað, hvernig þessi hækkun er fundin út.

Í síðari kafla ákærunnar er rakið í einstökum atriðum, hvaða rangfærslur og vanræksla í bókhaldi það er, sem ákærðu er gefið að sök.

Skýra hefði mátt nánar í ákærunni, hver talinn er meintur þáttur hvors ákærða um sig í sakargiftum og hvernig tengslum þeirra við Þýsk-íslenska hf. var háttað. Þar er hins vegar skýrt, hverjar eru sakargiftir, og ákæran reist á því, að ákærðu beri sameiginlega á þeim ábyrgð.

Í verknaðarlýsingu ákæru er, eins og að framan er lýst, vitnað til skattrannsókna og skattframtala. Í máli eins og því, sem hér er til meðferðar, getur verið erfitt hjá því að komast, og verður ekki að því fundið.

Ljóst er, að í ákæru eru sakargiftir byggðar á rannsókn rannsóknardeildar ríkisskattstjóra og rannsóknarlögreglu ríkisins og umfang undanskots tekjuskatts og eignarskatts byggt á samanburði tveggja skattframtala Þýsk-íslenska hf. og tveggja ársreikninga vegna ársins 1984. Við þessi gögn málsins hafa verjendur ýmsar efnislegar athugasemdir.

Eins og mál þetta lá fyrir, þegar ákæra var útgefin, var ríkissak-

sóknara heimilt eftir 115. gr. laga nr. 74/1974 að gefa út ákæru í málinu. Hér er ekki til úrlausnar, hvernig haga beri málsmeðferð fyrir sakadómi, en ljóst, að við þá meðferð geta verjendur komið að öllum efnislegum athugasemdum sínum gegn rannsóknargögnum.

Samkvæmt því, sem nú var rakið, og annars með tilliti til raka hins kærða úrskurðar ber að staðfesta niðurstöðu sakadóms.

Ákvörðun um málsvarnarlaun bíður væntanlegs héraðsdóms.

Dómsorð:

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.

Úrskurður sakadóms Reykjavíkur 5. mars 1990.

Ár 1990, mánudaginn 5. mars, er úrskurður þessi kveðinn upp á dómþingi sakadóms Reykjavíkur af Helga I. Jónssyni sakadómara, en málið var tekið til dóms eða úrskurðar 21. þ.m.

Með ákæru, dagsettri 29. desember sl., höfðaði ríkissaksóknari mál á hendur ákærðu, „Ólav *Ómari* Kristjánssyni framkvæmdastjóra, Silungakvísl 25, Reykjavík, fæddum 2. september 1948 í Keflavík, og Guðmundi Þórðarsyni héraðsdómslögmanni, Stórahjalla 11, Kópavogi, fæddum 20. ágúst 1945 í Reykjavík, fyrir brot á lögum um tekjuskatt og eignarskatt og bókhaldsbrot.

I. Brot á lögum um tekjuskatt og eignarskatt.

Með skattframtali fyrir Þýsk-íslenska hf., undirrituðu fyrir hönd þess af ákærðu Ómari Kristjánssyni og Guðmundi Þórðarsyni, mótteknu af skattstjóra 2. júlí 1985, gerðu þeir skattskil fyrir tekjuárið 1984. Framtalinu fylgdu ársreikningar fyrir nefnt ár auk ýmissa annarra venjulegra fylgiskjala með skattframtölum. Álagning fór fram að óbreyttum gjaldstofnum samkvæmt framtalinu. Í nóvembermánuði 1985 hófst rannsóknardeild ríkisskattstjóra handa um rannsókn á skattskilum og bókhaldi hlutafélagsins, sem leiddi í ljós stórfelldan undandrátt á tekjum þess og eignum samkvæmt skattframtalinu frá 2. júlí 1985 ásamt misfellum í bókhaldi. Hélt rannsóknin síðan áfram með aðstoð löggilts endurskoðanda, er hinn 6. janúar 1986 skilaði uppgjöri yfir tekjur og gjöld félagsins 1984 og eignir þess og skuldir við lok þess árs. Sýndi það uppgjör stórkostlegan undandrátt. Voru reikningsskil þessi afhent ákærðu, þegar er þau lágu fyrir. Að svo komnu lá fyrir að ákvarða skatta að nýju. Við þær aðstæður lét stjórn Þýsk-íslenska hf. löggiltan endurskoðanda yfirfara eða endurskoða fyrir-

liggjandi bókhalds- og reikningsgögn og semja nýja ársreikninga, er hún ásamt skattframtali afhenti ríkisskattstjóra 12. apríl 1986 með ósk um, að endurákvörðun opinberra gjalda færi fram á grundvelli þessara gagna. Leiddi sú endurákvörðun á tekjuskatti og eignarskatti félagsins til hækkunar um kr. 45.606.891. Samkvæmt rekstrarreikningnum nam hagnaður fyrir tekjuskatt og eignarskatt kr. 63.569.386, en sambærileg tekjutala samkvæmt hinu fyrra framtali nam kr. 19.632.135 og mismunurinn, vantaldar tekjur, kr. 43.937.251. Auk þess kom fram á reikningunum „óskýrð eignaaukning", kr. 45.502.296, og gjaldfærður byggingarkostnaður við Lyngháls 10, kr. 2.231.917, allt eins og síðar verður rakið. Að leiðréttu aðstöðugjaldi kemur mismunurinn á rekstrarreikningunum þannig út:

A. Vantalinn söluskattur	kr.	(135.967)
Vantalin umboðslaun	—	641.118
Oftalin vörunotkun	—	47.214.556
Oftalinn launakostnaður	—	47.809
Vantalinn annar rekstrarkostnaður	—	(447.380)
Oftalið aðstöðugjald	—	611.580
Vantaldar afskriftir	—	(117.770)
Oftaldar vaxtatekjur	—	(27.191)
Oftalin vaxtagjöld, verðbætur o.fl.	—	292.070
Vantalin niðurfærsla birgða	—	(3.402.020)
Vantalin niðurfærsla krafna	—	745.394
Undandregið skv. rekstrarreikningum	kr.	43.931.411
B. Gjaldfærður byggingarkostnaður við Lyngháls 10, — vantaldar tekjur	kr.	2.231.917
C. „Óskýrð eignaaukning" kemur þannig fram skv. efnahagsreikningi hinn 31. desember 1984 með framtali 12. apríl 1986 (liður 20)		
1. Vantalin víxlaeign	kr.	8.702.404
2. Vantaldar viðskiptakröfur	—	6.910.183
3. Oftaldar skuldir samkvæmt samþykktum víxlum	—	8.239.312
4. Oftaldar áramótaskuldir vegna vörukaupa	—	23.296.139
5. Vantalin sjóðseign og eign á bankareikningum	—	1.488.070

6.	Vantalið vegna Gjaldheimtu, sparimerki o.fl.	—	117.669
7.	Vantalin hlutabréfaeign	—	105.000
		kr.	48.858.777
	Frá dregst:		
8.	Vantalið lán Veðdeildar Landsbankans	kr.	(207.000)
9.	Vantalinn mismunur skv. biðreikningi	—	(187.751)
10.	Vantalin sala 1984	—	(1.188.143)
11.	Vantalin skuld við Samvinnubanka	—	(486.449)
12.	Vantalin skuld við sama	—	(1.083.498)
13.	Vantalin skuld við Útvegsbanka	—	(166.579)
14.	Vantalin skuld við Reykjavíkurborg	—	(37.061)
	„Óskýrð eignaaukning" (leiðréttingar)	kr.	45.502.296
	Undandráttur tekna samkvæmt ofanskráðu (A-C)	kr.	91.665.624
D.	Frá dregst:		
	Söluskattur skv. úrskurði 22. apríl 1986 ásamt álagi til 31. desember 1984	kr.	(4.475.353)
	Undandregnar tekjur	kr.	87.190.271
	Hækkun tillags í varasjóð í 25%	—	(18.852.749)
	Hækkun stofns til tekjuskatts	kr.	68.337.522
	Skatthlutfall		51%
	Undandreginn tekjuskattur	kr.	34.852.137
E.	Undandreginn eignarskattur miðað við árslok 1984 1,2% af 84.958.354 kr. (87.190.271 - 2.231.917)	kr.	1.019.499
	Undandreginn tekjuskattur og eignarskattur	kr.	35.871.636

F. Frá dregst útreiknaður mismunur tekjuskatts og eignarskatts miðað við, að undandrátturinn kr. 87.190.271 skiptist á árin 1981-1984 sem næst eftir rekstrartekjum hvers árs að teknu tilliti til breytinga á verðbreytingarfærslu skv. 53. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981, sbr. lög nr. 8/1984,

tillags varasjóðs, aðstöðugjalds og skattskulda við lok hvers árs	kr.	2.788.300
Undandreginn tekjuskattur og eignarskattur	kr.	33.083.336

Framangreindur undandráttur á tekjuskatti og eignarskatti þykir varða við 1. og 6. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

II. Bókhaldsbrot.

Þá eru ákærðu gefnar að sök eftirtaldar rangfærslur í blekkingarskyni í ársreikningum fyrir árið 1984 og vanræksla og óreiða á grundvallaratriðum í bókhaldi sama árs og að færsla bókhaldsins og gerð ársreikninganna almennt sé fjarri því að uppfylla kröfur um góða bókhalds- og reikningsskilavenju.

1. Að tilgreina ranglega undir liðnum „Langtímaskuldir" í ársreikningum skuld, að fjárhæð, kr. 15.000.000, við Samvinnubanka Íslands hf., enda þótt um enga skuld við bankann væri að ræða móti þessum skuldalið.

2. Að tilgreina ranglega með sama hætti og lýst er í lið 1 hér að ofan skuld við Landsbanka Íslands, að fjárhæð kr. 22.922.100.

3. Að tilgreina ranglega eignaliðinn „Viðskiptakröfur" of lágt um allt að kr. 8.510.184 í efnahagsreikningi.

4. Að tilgreina ranglega eignaliðinn „Viðskiptavíxlar" um of lága fjárhæð allt að kr. 6.397.684 í efnahagsreikningi.

5. Að tilgreina ranglega í efnahagsreikningi undir liðnum „Ógreidd ýmis rekstrargjöld" ógreidd vörukaup kr. 7.758.961, enda þótt slíkur skuldaliður væri ekki til. Brot þessi teljast varða við 158. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940.

6. Að hafa vanrækt að framkvæma vörutalningu við árslok 1983 og 1984 með þeim hætti, sem boðinn er í 14. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald eða varðveita skráningu vörubirgða, sem kann að hafa verið gerð í samræmi við 16. gr. sömu laga.

7. Að hafa vanrækt að láta fara fram „afstemmingar" milli viðskiptamannareiknings (a) samkvæmt hinu sérstaka kerfi yfir sölu-, lager- og viðskiptamannabókhald og tilsvarandi samdráttarreikninga í fjárhagsbókhaldi (nr. 12000 og 12100), allt frá því að bókhald með tölvu var tekið upp um áramótin 1982 og 1983 með þeim afleiðingum, að stórfelldur mismunur var á milli reikninganna, en þessi háttsemi var andstæð ákvæðum laga nr. 51/1968, 1. mgr. 4. gr., og 4. tl. 1. gr. reglugerðar nr. 417/1982.

8. Að hafa vanrækt að stemma af debet- og kreditfærslur í fjárhagsbókhaldinu, þannig að samkvæmt útskrift, dagsettri 21. febrúar 1985, nam mismunur kr. 10.328.549,54 og samkvæmt útskrift, dagsettri 29. nóvember

1985, nam hann kr. 5.616.625,13, en þetta er andstætt ákvæðum 1. mgr. 3. gr. og 1. mgr. 4. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald.

9. Að hafa vanrækt við gerð ársuppgjörsins að leiðrétta viðeigandi bókhaldsreikninga (dagbókarreikninga) og gæta samræmis milli fjárhæða þeirra og ársreikninganna og fyrir að hafa fargað fylgiskjölum (vinnupappírum) fyrir þessum loka- og millifærslum. Voru með þessu brotin ákvæði 2. og 3. mgr. 11. gr. og 15. og 16. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald.

10. Að hafa vanrækt að skrá seldar vörur gegn gjaldfresti í frumbækur eða á laus reikningseyðublöð, sem væru fyrir fram tölusett í samfelldri hlaupandi röð eftir ákvæðum 2. mgr. 13. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald og 7. gr. reglugerðar nr. 417/1982.

Brot þessi samkvæmt tölulið nr. 6-10 teljast varða við 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 25. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald.

III. Dómkröfur.

Þess er krafist:

1. að báðir ákærðu verði dæmdir til refsingar samkvæmt framangreindum refsiákvæðum,

2. að stjórn Þýsk-íslenska hf. verði fyrir hönd hlutafélagsins sem lögaðila með heimild í 5. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981 dæmd solidariskt með hvorum ákærða fyrir sig til greiðslu sektar samkvæmt 1. tölulið hér á undan,

3. að ákærðu verði in solidum dæmdir til greiðslu skaðabóta, ef krafist verður, sbr. 3. mgr. 108. gr. laga nr. 75/1981,

4. að ákærði Ómar Kristjánsson verði með vísan til 2. mgr. 68. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940 svo og Þýsk-íslenska hf. svipt rétti til að öðlast leyfi til verslunaratvinnu, sbr. og 5. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981,

5. að ákærðu verði dæmdir til greiðslu alls sakarkostnaðar."

Við þingfestingu málsins 14. þ.m. kröfðust verjendur ákærðu þess, að ákærunni yrði vísað frá dómi og þeim dæmd málsvarnarlaun úr ríkissjóði. Fór fram munnlegur flutningur að ósk þeirra og sækjanda málsins um kröfur þessar 21. þ.m., eftir að skilað hafði verið greinargerðum um þær.

Kröfur verjenda eru í fyrsta lagi reistar á því, að eigi hafi verið viðhlítandi grundvöllur fyrir útgáfu ákæru vegna ófullnægjandi frumrannsóknar, og er í því sambandi vísað til 1. mgr. 115. gr., 8. mgr. 40. gr., 74. gr. og 75. gr. laga nr. 74/1974 um meðferð opinberra mála.

Þá er því haldið fram, að ákæruna skorti lögboðinn skýrleika í framsetningu sakargifta, sbr. 3. tl. d-liðar 1. mgr. 115. gr. laga nr. 74/1974. Sé

framsetning sakargifta hvors ákærðu fyrir sig með þeim hætti, að það geri verjendum erfitt fyrir um varnir. Ekkert komi fram í ákærunni, með hvaða hætti hvor hinna ákærðu fyrir sig hafi bakað sér refsiábyrgð sem starfsmenn félagsins, stjórnarmenn þess eða hluthafar í því. Enn fremur sé í ákærunni skírskotað til sönnunargagna og málsatvika með þeim hætti, að andstætt hljóti að teljast við meginreglu 2. mgr. 115. gr. laga nr. 74/1974.

Af hálfu sækjanda er kröfum verjenda mótmælt og þess krafist, að þeim verði hrundið.

Hinn 2. júlí 1985 móttók skattstjórinn í Reykjavík skattframtal Þýsk-íslenska hf. fyrir tekjuárið 1984. Var framtalið undirritað af ákærðu í máli þessu. Í nóvember 1985 hófst rannsókn af hálfu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra á bókhaldi hlutafélagsins, sem þótti leiða í ljós stórfelldan undandrátt á tekjum og eignum þess, auk þess sem fram þótti koma mikil vanræksla og óreiða í bókhaldi félagsins. Í framhaldi af rannsókn var hinn 12. apríl 1986 skilað nýju skattframtali ásamt meðfylgjandi ársreikningi af hálfu félagsins og óskað eftir endurákvörðun opinberra gjalda á grundvelli þess. Var orðið við því og tekju- og eignarskattur félagsins hækkaður með úrskurði ríkisskattstjóra um kr. 45.606.891 þann 22. apríl 1986. Sá úrskurður var kærður til ríkisskattstjóra, og staðfesti settur ríkisskattstjóri hann með úrskurði 30. nóvember 1987. Úrskurður ríkisskattstjóra var kærður til ríkisskattanefndar, sem vísaði málinu frá með úrskurði 17. apríl 1989 vegna vanreifunar beggja aðila. Af hálfu Gjaldheimtunnar í Reykjavík var krafist lögtaks á grundvelli fyrrnefnds úrskurðar setts ríkisskattstjóra, og með úrskurði fógeta 14. september sl. var lögtak heimilað. Þeim úrskurði hefur verið áfrýjað til Hæstaréttar Íslands.

Málið var af hálfu skattrannsóknarstjóra sent rannsóknarlögreglu ríkisins til rannsóknar 30. júní 1986. Hafa þar verið teknar skýrslur af ákærðu og vitnum og gagna aflað samkvæmt fyrirsögn ríkissaksóknara.

Í greinargerðum verjenda kemur m.a. fram, að uppgjör þau, sem löggiltur endurskoðandi framkvæmdi fyrir skattrannsóknardeild ríkisskattstjóra, hafi verið byggð á takmörkuðum upplýsingum og engin afstemming eða endurskoðun átt sér stað af hans hálfu. Þá hafi uppgjör endurskoðanda Þýsk-íslenska, sem hið nýja framtal félagsins hafi verið byggt á, verið jafnóendurskoðað og óafstemmt. Hafi við skattkærumeðferð verið deilt um fjölmörg efnisatriði í hinni nýju álagningu og sá ágreiningur ekki hlotið efnismeðferð, vegna þess að ríkisskattanefnd hafi talið alla málsmeðferð hjá ríkisskattstjóra ólögmæta. Þá hafi engin eiginleg bókhaldsrannsókn farið fram.

Mál þetta hefur sætt umfangsmikilli rannsókn af hálfu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra og rannsóknarlögreglu ríkisins. Er rannsóknin með þeim hætti að áliti dómsins, að telja verður, að fyrir hendi hafi verið viðhlítandi

grundvöllur til útgáfu ákæru og dómsmeðferðar samkvæmt 1. mgr. 115. gr. laga nr. 74/1974 um meðferð opinberra mála.

Þá verður að telja, að enda þótt ríkisskattanefnd hafi vísað kæru Þýskíslenska hf. frá vegna vanreifunar málsaðila, girði það eigi fyrir, að dómurinn geti fjallað um málið, enda ber dóminum, sem skipaður er tveimur sérfróðum meðdómendum, að kanna og meta sakaratriði sjálfstætt.

Að lokum þykir ákæra í máli þessu uppfylla þau grundvallarskilyrði, sem greinir í 2. mgr. 115. gr. laga nr. 74/1974 um meðferð opinberra mála, og nægilega skýr, til þess að unnt sé að halda uppi vörnum í málinu.

Samkvæmt framansögðu ber að hafna kröfum verjenda um frávísun máls þessa frá sakadómi Reykjavíkur.

Málsvarnarlaun verða eigi dæmd á þessu stigi málsins.

Úrskurðarorð:

Kröfum um frávísun máls þessa frá sakadómi Reykjavíkur er hafnað.