

Fimmtudaginn 7. desember 2000.

Nr. 331/2000. **Ákærvaldið**

(Sigríður Jósefsdóttir saksóknari)

gegn

**Sigurði Heimi Sigurðssyni**

(Erla S. Árnadóttir hrl.)

Virðisaukaskattur. Staðgreiðsla opinberra gjalda. Stjórnarskrá.

*S var framkvæmdastjóri og stjórnarmaður í fyrirtækinu H ehf. Hann var ákærður fyrir vanskil á virðisaukaskatti og staðgreiðslu opinberra gjalda. Hæstiréttur, sem taldi ekki efni til að fallast á kröfu S um frávísun vegna ónógrar rannsóknar, staðfesti héraðsdóminn um sakfellingu og heimfærslu til refsíákvæða með þeirri athugasemd, að af hálfu ákærvalds hefði verið unað við þá úrlausn héraðsdómara að brotin vörðuðu ekki við 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940. Hæstiréttur féllst ekki á að tilgreind refsíákvæði laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og almennra hegningarlaga nr. 19/1940 færu í bága við ákvæði stjórnarskrárinnar eða mannréttindasáttmála Evrópu.*

### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir og Markús Sigurbjörnsson.

Ríkissaksóknari skaut málinu til Hæstaréttar 3. júlí 2000 í samræmi við yfirlýsingu ákærða um áfrýjun og jafnframt af hálfu ákærvalds, sem krefst þess að refsing ákærða verði þyngd.

Ákærði krefst aðallega frávísunar málsins frá héraðsdómi, en til vara sýknu af kröfum ákærvalds. Verði á hvorugt fallist krefst ákærði þess að refsing samkvæmt héraðsdómi verði milduð.

### **I.**

Með ákæru í málinu, sem ríkislögreglustjóri gaf út 16. mars 1999, var ákærði borinn sökum um að hafa sem framkvæmdastjóri Heimis ehf. og stjórnarmaður í félaginu brotið gegn lögum um virðisaukaskatt með því að hafa látið hjá líða að standa ríkissjóði skil á virðisaukaskatti vegna tímabilsins frá janúar til júní 1996, samtals 2.630.881 krónu, og gegn lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda með því að

hafa ekki skilað gjöldum starfsmanna félagsins, sem hafi verið haldið eftir af launum þeirra og átt að greiðast í júlí og desember 1995 og maí 1996, alls 269.389 krónum. Undir rekstri málsins fyrir héraðsdómi var síðastnefnda fjárhæðin lækkuð um 58.193 krónur eða í 211.196 krónur.

Málið á rætur að rekja til þess að skattransóknarstjóri ríkisins hóf 4. október 1996 rannsókn á innheimtum virðisaukaskatti Heimis ehf. á tímabilinu frá nóvember 1995 til júní 1996, sem félagið hafði þá ekki staðið skil á, og vangoldinni staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna, sem það hélt eftir af launum þeirra á árunum 1995 og 1996. Í skýrslu skattransóknarstjóra um rannsóknina, sem lauk 27. nóvember 1996, var komist að þeirri niðurstöðu að félagið hefði vanrækt að greiða í ríkissjóð virðisaukaskatt að fjárhæð 2.985.349 krónur auk álags, vaxta og kostnaðar, en sú skuld var talin vera í samræmi við virðisaukaskatts-skýrslur, sem félagið hafði afhent innheimtumanni fyrir upphaf rannsóknarinnar. Þá var og komist að þeirri niðurstöðu að félagið hefði látið ógert að skila ríkissjóði eftirstöðvum afdreginnar staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna sinna í júlí og desember 1995 og maí 1996, alls 307.346 krónum, sem jafnframt væri í samræmi við skýrslur félagsins til innheimtumanns. Skattransóknarstjóri beindi kæru af þessu tilefni til ríkislögreglustjóra 2. september 1997. Bú Heimis ehf. hafði þá verið tekið til gjaldþrotaskipta 20. júní 1997, en þeim lauk 7. september 1998 án þess að greiðsla fengist upp í lýstar kröfur.

Samkvæmt samantektum, sem voru gerðar upp úr gögnum málsins hjá ríkislögreglustjóra í tengslum við rannsókn sakargifta á hendur ákærða, var alls greidd í ríkissjóð 4.553.931 króna á tímabilinu frá ársbyrjun 1996 til 22. maí 1998 vegna virðisaukaskatts Heimis ehf. Þar af var samtals 2.028.384 krónum, sem greiddust í júlí og ágúst 1996, varið til að ljúka eftirstöðvum virðisaukaskatts vegna þriggja greiðslutímabila á árinu 1994, en af þeirri fjárhæð var höfuðstóll 1.447.297 krónur, dráttarvextir 325.736 krónur og álag 255.351 króna. Þá var 2.135.891 krónu, sem var innt af hendi í ágúst og október 1996 og nóvember 1997, ráðstafað til að greiða eftirstöðvar virðisaukaskatts fjögurra greiðslutímabila á árinu 1995, en þar af var höfuðstóll 1.615.661 króna, dráttarvextir 360.800 krónur og álag 159.430 krónur. Loks var greiðslum í ágúst og október 1996 og júní 1997, samtals 389.656 krónum, varið til greiðslu inn á virðisaukaskatt vegna tveggja greiðslutímabila ársins 1996. Af þeirri fjárhæð voru 280.000 krónur nýttar til

að greiða höfuðstól, 83.779 krónur til að greiða dráttarvexti og 25.877 krónur til að greiða álag. Samkvæmt þessu var áðurnefndri fjárhæð, 4.553.931 krónu, ráðstafað til að greiða alls 3.342.958 krónur af höfuðstól virðisaukaskatts, 770.315 krónur í dráttarvexti og 440.658 krónur vegna álags. Töldust þá standa eftir af virðisaukaskatti 340.052 krónur vegna greiðslutímabilsins janúar og febrúar 1996, 718.601 króna vegna mars og apríl 1996 og 1.572.228 krónur vegna maí og júní 1996, eða alls 2.630.881 króna. Var ákæra á síðari stigum reist á þessari niðurstöðu að því er virðisaukaskatt varðar.

Í sambærilegum samantektum ríkislögreglustjóra um skil frá ágúst 1995 til maí 1998 á afdreginni staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna Heimis ehf. kom fram að innheimtumaður fékk greiddar 15. september 1995 samtals 650.000 krónur. Af þeirri fjárhæð var 61.654 krónum varið til að greiða afdregna staðgreiðslu í janúar og febrúar 1995, sem greindist í höfuðstól, 56.050 krónur, og álag, 5.604 krónur. Þá voru alls 461.859 krónur nýttar til að greiða afdregna staðgreiðslu í mars, apríl, maí og júní 1995, en þar af voru 409.294 krónur vegna höfuðstóls, 11.638 krónur vegna dráttarvaxta og 40.927 krónur vegna álags. Eftirstöðvum fyrrnefndrar greiðslu, 126.487 krónum, var ráðstafað til innborgunar á höfuðstól afdreginnar staðgreiðslu í júlí 1995 og stóðu þá eftir af honum 18.735 krónur. Innheimtumanni virðast hafa í kjölfarið borist alls 737.164 krónur, sem ekki er þó getið í samantektunum hvenær greiðst hafi, en þeirri fjárhæð var ráðstafað til uppgjors á afdreginni staðgreiðslu frá ágúst til nóvember 1995, sem var að höfuðstól 673.015 krónur, auk dráttarvaxta, 6.272 krónur, og álags, 57.877 krónur. Upp í afdregna staðgreiðslu í desember 1995, að höfuðstól 180.758 krónur, virðast engar greiðslur hafa komið. Í ágúst 1996 voru innheimtumanni loks greiddar samtals 700.000 krónur. Af þeirri fjárhæð var 584.781 krónu ráðstafað til að greiða að fullu afdregna staðgreiðslu frá janúar til apríl 1996, en þar af var höfuðstóll 506.576 krónur, dráttarvextir 27.549 krónur og álag 50.656 krónur. Afgangi greiðslunnar, 115.219 krónum, var síðan varið til innborgunar á höfuðstól afdreginnar staðgreiðslu í maí 1996, sem var 185.115 krónur, og stóðu þá eftir af honum 69.896 krónur. Samtals fékk innheimtumaður þannig greiddar vegna staðgreiðslu opinberra gjalda 2.087.164 krónur á umræddu tímabili. Þar af gengu inn á höfuðstól alls 1.886.641 króna, en 45.459 krónur gengu til greiðslu dráttarvaxta og 155.064 krónur til

greiðslu álags. Stóðu þá eftir samkvæmt framansögðu ógreiddar eftirstöðvar frá júlí 1995, 18.735 krónur, öll afdregin staðgreiðsla í desember 1995, 180.758 krónur, og eftirstöðvar frá maí 1996, 69.896 krónur, eða samtals 269.389 krónur. Var ákæra reist á þessari niðurstöðu. Sem fyrr segir var ákærunni breytt fyrir héraðsdómi til lækkunar að þessu leyti um 58.193 krónur. Sneri lækkunin að afdreginni staðgreiðslu í maí 1996, sem að gerðri breytingunni taldist að eftirstöðvum 11.703 krónur.

Niðurstöður framangreindra samantekta voru kynntar ákærða við skýrslutöku hjá lögreglunni 16. september 1998 og hreyfði hann engum athugasemdum. Hann kvaðst sjálfur bera ábyrgð á vanskilunum, sem hafi átt rætur að rekja til verulegra greiðsluferðleika Heimis ehf. Ákærði kom fyrir héraðsdóm 4. maí 1999. Var þá fært í þingbók að hann játaði skýlaust þá háttsemi, sem honum væri gefin að sök, en væri þó ekki viss um að fjárhæðir í ákæru væru réttar í ljósi nánar tiltekinnar gagna, sem hann lagði fram í þinghaldinu. Lutu þau gögn að virðisaukaskatti á þremur greiðslutímabilum frá júlí til desember 1994 og greiðslu inn á hann 6. október á því ári að fjárhæð 140.718 krónur. Var málinu frestað til frekari könnunar á þessu af hálfu ákæruvalds. Þegar ákærði kom fyrir dóm 10. apríl 2000 var bókað eftir honum að hann viðurkenndi að „hann skuldi þennan virðisaukaskatt sem hann er sakaður um í ákæru, en telur samt ekki allt komið fram sem nauðsynlegt sé til að leggja réttmætt mat á málið.“ Í hinum áfrýjaða dómi er greint frá þeim vörnum, sem ákærði færði fram í málinu fyrir héraðsdómi. Þær eru í meginatriðum á sama veg fyrir Hæstarétti.

## II.

Í ljósi þess, sem áður greinir um afstöðu ákærða til sakargifta við skýrslugjöf hjá lögreglunni, og eins og málið lá fyrir að öðru leyti eru engin efni til að fallast á þá röksemd ákærða fyrir kröfu um frávísun þess frá héraðsdómi að það hafi ekki verið nægilega rannsakað áður en ákæra var gefin út.

Hér að framan var gerð grein fyrir niðurstöðum ítarlegrar yfirferðar lögreglunnar yfir greiðslur, sem bárust innheimtumanni ríkissjóðs á nánar tilgreindum tímabilum vegna virðisaukaskatts Heimis ehf. og staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna félagsins. Áður höfðu sömu atriði komið til athugunar skattrannsóknarstjóra. Eins og greinir í hinum áfrýjaða dómi telur ákærði þær athuganir enn ekki nægar, en í

Því sambandi vísar hann bæði til þess að ekkert hafi verið athugað hvort greiðslur hafi borist í ríkissjóð á umræddu tímabili vegna annars konar gjalda félagsins og að ekki hafi verið kannað til hlítar hvort upplýst hafi verið um allar innborganir, sem máli skipti. Um þessi atriði hafa af hálfu ákærvalds verið lögð fram í Hæstarétti enn frekari gögn. Af þeim verður ekkert ráðið til styrktar röksemdum ákærða. Verður og að líta til þess að allt frá upphafi skattrannsóknar haustið 1996 hefur ákærði ítrekað haft tilefni til að koma á framfæri markvissum ábendingum um atriði varðandi skattgreiðslur félagsins, sem gætu þarfnast frekari athugunar, en um þær greiðslur ættu viðhlítandi bókhaldsgögn að hafa legið fyrir hjá félaginu. Að öllu þessu gættu eru ekki efni til að telja annmarka vera á rannsókni málsins, sem valdið geta frávísun þess.

Með vísan til forsendna héraðsdóms verður staðfest niðurstaða hans um aðrar röksemdir, sem ákærði hefur reist frávísunarkröfu sína á. Er henni því hafnað.

### III.

Samkvæmt 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995, varðar meðal annars sú háttsemi að greiða ekki virðisaukaskatt í ríkissjóð refsingu, sem þar greinir nánar, sbr. og 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, eins og þeim var breytt með 1. gr. laga nr. 39/1995. Verður engan veginn séð að reglur um þetta efni geti stangast á við 67. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 5. gr. stjórnarskipunarlaganna nr. 97/1995, eða 5. gr. samnings um verndun mannréttinda og mannfrelsis, sbr. lög nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu með áorðnum breytingum. Með setningu þessara refsíákvæða er heldur ekki án málefnalegra röksemda gerður slíkur greinarmunur á einstökum tegundum opinberra gjalda, sem vanskil verða á, að í bága fari við 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 3. gr. stjórnarskipunarlaganna nr. 97/1995, en ákvæði 14. gr. samnings um verndun mannréttinda og mannfrelsis getur ekki sjálfstætt skipt máli í þessu sambandi. Þá eru fyrir mæli um refsinaemi vanskila á virðisaukaskatti ekki andstað 1. gr. viðauka nr. 4 við nefndan samning, enda fela þau ekki í sér heimild til að svipta mann frelsi fyrir það eitt að standa ekki við gerðan samning, svo sem þar um ræðir. Er ákærða því ekkert hald í röksemdum fyrir kröfu um sýknu, sem að þessum atriðum lúta.

Þótt fallast megi á með ákærða að virðisaukaskattur verði af ýmsum

ástæðum ekki réttilega talinn vörsluskattur í höndum þess, sem stundar virðisaukaskattsskylda starfsemi, sbr. að nokkru dóm Hæstaréttar í dómasafni 1977, bls. 334, fær það því ekki haggð að í áðurgreindum ákvæðum laga nr. 50/1988 og almennra hegningarlaga með áorðnum breytingum hefur löggjafinn mælt fyrir um refsinaemi vanskila á þessum skatti. Svigrúm löggjafans til þeirrar ákvörðunar er hvorki vegna 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar né annarra reglna um jafnræði háð því að telja mætti lögum samkvæmt að virðisaukaskattur tilheyrði ríkissjóði þótt hann hefði ekki enn verið greiddur innheimtumanni. Samkvæmt þessu og með vísan til þess, sem áður segir um aðrar röksemdir ákærða varðandi 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar, eru umrædd refsíákvæði ekki andstæð henni af þeim sökum einum að gjaldanda geti verið þungbærara að standa í skuld vegna virðisaukaskatts en annarra opinberra gjalda, eins og ákærði heldur fram.

Með 2. gr. og 3. gr. laga nr. 42/1995 var breytt ákvæðum 30. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og 40. gr. laga nr. 50/1988 varðandi refsingu fyrir að standa ekki ríkissjóði skil á afdregnum opinberum gjöldum og virðisaukaskatti. Voru viðurlög fyrir þessi brot þar hert, meðal annars með fyrirmælum um lágmarksrefsingu. Tóku breyttar reglur gildi 9. mars 1995. Vanskilin, sem ákærða eru gefin að sök í málinu, urðu að öllu leyti eftir þann tíma. Leggja verður til grundvallar að fyrir liggi upplýsingar um allar greiðslur í ríkissjóð vegna virðisaukaskatts Heimis ehf. og staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna félagsins, sem einhverju geta varðað um þessi vanskil. Eins og áður greinir var hluta þessara greiðslna ráðstafað af innheimtumanni í dráttarvexti og álag vegna vanskila á bæði virðisaukaskatti og staðgreiðslu opinberra gjalda. Þetta var innheimtumanni heimilt og verður ekki við því hreyft nú þegar ákveðið er umfang vanskila, sem ákærða verða talin refsiverð, sbr. dóm Hæstaréttar 22. júní sl. í máli nr. 49/2000. Greiðslum, sem innheimtumanni bárust eftir 9. mars 1995 vegna virðisaukaskatts Heimis ehf. og staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna félagsins, var á hinn bóginn eins og áður kom fram að hluta varið til að greiða skuldir, sem komnar voru í gjalddaga fyrir þann tíma. Var þar nánar tiltekið um að ræða annars vegar 2.028.384 krónur, sem greiddust í júlí og ágúst 1996 og ráðstafað var til að ljúka virðisaukaskatti frá árinu 1994, og hins vegar 61.654 krónur af greiðslu 15. september 1995, sem nýtt var til uppgjors á staðgreiðslu opinberra

gjalda frá janúar og febrúar á því ári. Þótt fallist verði á með héraðsdómi að nú verði að meta þessar greiðslur á þann hátt, sem ákærða verði talið hagfelldast, getur það ekki orðið honum til sýknu að hluta, svo sem hann hefur borið við, heldur verður aðeins litið til þess við ákvörðun viðurlaga, sem verða þannig látin taka mið af eldri reglum laga nr. 45/1987 og 50/1988 hvað vanskil varðar á þessum fjárhæðum.

Samkvæmt framangreindu verður staðfest niðurstaða héraðsdóms um sakfellingu ákærða og heimfærslu brota hans til refsíákvæða, en fyrir Hæstarétti er af hálfu ákæruvalds unað við úrlausn héraðsdómara um að brotin verði ekki við 262. gr. almennra hegningarlaga með áorðnum breytingum.

#### IV.

Vanskil Heimis ehf. á virðisaukaskatti, sem ákærða verður ákveðin refsing fyrir á grundvelli 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 eins og þeim var breytt með 3. gr. laga nr. 42/1995, verða samkvæmt framansögðu talin nema 602.497 krónum, en vanskil, sem metin verða til refsingar eftir fyrrnefndu lögunum eins og þau hljóðuðu fyrir þá breytingu, verða talin 2.028.384 krónur. Vanskil félagsins á staðgreiðslu opinberra gjalda, sem gera verður ákærða refsingu fyrir samkvæmt 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987 eins og þeim var breytt með 2. gr. laga nr. 42/1995, verða á sama hátt talin nema 149.542 krónum, en vanskil, sem varða refsingu eftir fyrrnefndu lögunum eins og þau voru fyrir þá breytingu, verða talin 61.654 krónur. Að þessu athuguðu er refsing ákærða hæfilega ákveðin í héraðsdómi sekt að fjárhæð 2.600.000 krónur. Greiðist sú sekt ekki innan fjögurra vikna frá uppsögu þessa dóms skal ákærði sæta fangelsi í þrjá mánuði, en við ákvörðun vararefsingar er litið til þeirra atriða, sem greinir meðal annars í dómi Hæstaréttar í dómasafni 1999, bls. 544.

Ákvæði héraðsdóms um sakarkostnað er staðfest. Ákærði verður dæmdur til að greiða allan áfrýjunarkostnað málsins, eins og nánar greinir í dómsorði.

#### D ó m s o r ð :

Ákærði, Sigurður Heimir Sigurðsson, greiði 2.600.000 krónur í sekt í ríkissjóð innan fjögurra vikna frá uppsögu þessa dóms, en sæti ella fangelsi í þrjá mánuði.

Ákvæði héraðsdóms um sakarkostnað skal vera óraskað.

Ákærði greiði allan áfrýjunarkostnað málsins, þar með talin málsvarnarlaun skipaðs verjanda síns fyrir Hæstarétti, Erlu S. Árnadóttur hæstaréttarlögmanns, 100.000 krónur.

### **Dómur Héraðsdóms Reykjaness 31. maí 2000.**

Mál þetta sem var dómtekið 9. maí sl. er höfðað með ákæru ríkislögreglu-stjórans 16. mars 1999 á hendur Sigurði Heimi Sigurðssyni, kt. 300549-4629, Galtalind 16, Kópavogi, fyrir eftirtalin refsilagabrot:

I. Fyrir brot gegn lögum um virðisaukaskatt með því að hafa eigi, sem stjórn-armaður og framkvæmdastjóri Heimis ehf., kt. 650992-2379, í samræmi við það sem lög áskilja, staðið sýslumanninum í Kópavogi skil á virðisaukaskatti, á árinu 1996, samtals að fjárhæð kr. 2.630.881 og sundurliðast sem hér greinir:

Greiðslutímabil:

Árið 1996

|                  |     |           |               |
|------------------|-----|-----------|---------------|
| Janúar – febrúar | kr. | 340.052   |               |
| Mars – apríl     | kr. | 718.601   |               |
| Maí – júní       | kr. | 1.572.228 | kr. 2.630.881 |
| Samtals          |     |           | kr. 2.630.881 |

Telst þetta varða við 1. mgr., sbr. 6. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðis-aukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995 og 1. mgr. 262. gr. almennra hegningar-laga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995, sbr. nú einnig 139. gr. laga nr. 82/1998.

II. Fyrir brot gegn lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, með því að hafa eigi, sem stjórnarmaður og framkvæmdastjóri Heimis ehf., kt. 650992-2379, í samræmi við það sem lög áskilja, staðið sýslumanninum í Kópavogi skil á staðgreiðslu opinberra gjalda, sem haldið var eftir af launum starfsmanna Heimis ehf., á árunum 1995 og 1996, samtals að fjárhæð kr. 296.389 og sundurliðast sem hér greinir:

Greiðslutímabil:

Árið 1995

|           |     |         |             |
|-----------|-----|---------|-------------|
| Júlí      | kr. | 18.735  |             |
| Desember  | kr. | 180.758 | kr. 199.493 |
| Árið 1996 |     |         |             |
| Maí       | kr. | 69.896  | kr. 69.896  |
| Samtals   |     |         | kr. 269.389 |



Telst þetta varða við 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987, sbr. 2. gr. laga nr. 42/1995 og 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995, sbr. nú einnig 139. gr. laga nr. 82/1998.

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

Undir rekstri málsins var gerð sú breyting á II. kafla ákærunnar af hálfu ákæruvaldsins að inn í liðinn maí 1996 var sett kr. 11.703 í stað kr. 69.836 og samtala kr. 211.196 í stað kr. 269.389.

Þetta mál hafði áður verið dæmt í héraði en með dómi Hæstaréttar 16. desember 1999 var dómur héraðsdóms og aðalmeðferð málsins ómerkt og málinu vísað til meðferðar í héraði að nýju.

Málinu hefur verið frestað nokkrum sinnum, svo að ákærandi og verjandi ákærða hafi getað yfirfarið kæru- og rannsóknargögn og borið saman við þau gögn sem lögð hafi verið fram af ákærða til styrktar efasemdum hans um fjárhæðir í ákæru. Þessar kannanir hafa leitt til framangreindrar leiðréttingar á ákæru.

Ákærður hefur gert þessar kröfur:

1. Að málinu verði vísað frá dómi.
2. Að hann verði alfarið sýknaður af kröfum ákæruvaldsins.
3. Að hann hljóti þá vægustu refsingu sem lög heimili.

Í öllum tilvikum er krafist málsvarnarlauna til skipaðs verjanda hans Erlu S. Árnadóttur hrl. og að sakarkostnaður verði felldur á ríkissjóð.

Frávísunarkröfu sína byggir ákærður á því að málið hafi ekki verið fullrannsakað þegar ákæra var gefin út en undir rekstri málsins hafi verið fallið frá ákæruliðum að fjárhæð rúmlega 58.000 krónum. Rannsóknin hafi því að hluta til farið fram fyrir dóminum eftir að ákæran hafi verið gefin út.

Ákærður heldur því fram að ekki hafi verið rannsakað hvort hann hafi greitt inn á önnur gjöld en virðisaukaskatt og staðgreiðslu. Slík rannsókn kunni að skipta máli fyrir niðurstöðu þessa máls samkvæmt reglu sem dómstólar hafi mótað þess efnis að innborganir skuli ætíð renna til greiðslu þeirra opinberu skulda sem gjaldþegni sé hagstæðast í refsilegu tilliti að leysa sig undan. Ákærður tekur fram að á yfirliti nr. II/2.7. komi ekki fram tvær innborganir sem kvittanir séu fyrir í skjölum málsins, annars vegar 140.000 krónur, greiddar 6. október 1994 inn á virðisaukaskattstímabil 48, 1994, sbr. skjal nr. 7, hins vegar 125.000 krónur greiddar 9. desember 1994 inn á virðisaukaskattstímabil 32, 1994, sbr. skjal nr. 5.

Ákærður byggir enn fremur á því að þegar málið hafi verið til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra hafi ekki verið unnt að líta svo á að brotið gæti talist stórfellt. Því hafi borið að vísa því til meðferðar hjá yfirskattanefnd í stað þess að senda það til opinberrar rannsóknar. Ákærður vísar til yfirlýsingar saksóknara

við meðferð málsins í Hæstarétti að sú venja hefði mótast í framkvæmd skatt-rannsóknarstjóra að mál þar sem fjárhæð næmi innan við 5.000.000 krónum væru send til meðferðar hjá yfirsattanefnd en ekki til opinberrar meðferðar. Verði ákærða dæmd refsing sé brotin jafnræðisregla þar sem hann þurfi að sæta harkalegri meðferð en aðrir sem eins er ástatt um.

EKKI er fallist á þetta. Ákærði þykir ekki hafa sýnt fram á slíka annmarka á gagnaöflun ákæranda að varði frávisun ákærunnar frá dómi. Rannsókn þessa máls var eðlileg og venjuleg og ákærður átti kost á að koma að öllum þeim gögnum sem hann óskaði og að skýra mál sitt. Frekari athugun á gögnum ákæruvaldsins við rekstur málsins hefur einungis leitt til lítilsháttar breytingar á ákæru.

Ekkert er heldur fram komið um það að á þeim tíma sem mál ákærðs var til meðferðar hjá skattrannsóknarstjóra hafi þar á bæ verið til fastmótuð stjórn-sýsluframkvæmd þannig að framhald mála réðist af fjárhæð vanskila sem til rannsóknar væru. Af 29. gr. rg. nr. 361/1995 um skattrannsóknir og málsmeð-ferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins sést að mörg önnur sjónarmið en fjárhæð geta haft þýðingu við mat á framhaldsmeðferð máls. Þar sem ekkert er fram komið um stjórn-sýsluframkvæmd vegna mála sem eru að öllu leyti sambærileg því sem nú er til dóms verður ekki talið að meðferð málsins hjá skattrannsókn-arstjóra feli í sér ójöfnuð sem andstæður sé 65. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 3. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995 eða aðrar grundvallarreglur íslenskra laga um jafnræði og réttláta málsmeðferð.

Frávisunarkrafa ákærðs er því ekki tekin til greina.

Sýknukröfu sína byggir ákærður á því að það að gera refsiverða þá háttsemi að greiða ekki virðisaukaskattsskuld á gjalddaga brjóti gegn 67. gr. og 65. gr. stjórnarskrár um jafnræði og heimildir til frelsissviptinga og jafnframt gegn 5. og 14. gr. mannréttindasáttmála Evrópu (MSE) um sömu mannréttindi svo og 1. gr. iv. viðauka við MSE um bann við skuldafangelsi. Samkvæmt þessum laga-ákvæðum sé óheimilt að mæla svo fyrir í lögum að dæma megi mann í fangelsi fyrir að greiða ekki skuld.

Ennfremur mótmælir ákærður þeirri fullyrðingu að kveðið sé á um það í íslenskum lögum að skylt sé að halda virðisaukaskatti aðgreindum frá öðru fé.

Ákærður heldur því fram að virðisaukaskattur sé ekki vörsluskattur vegna þess að seljandi vöru og þjónustu sé hinn skattskyldi aðili. Hann innheimti virð-isaukaskatt af kaupanda og þar til hann skili skattinum í ríkissjóð hafi hann ekki vörslur fjármunanna fyrir neinn annan en sjálfan sig, t.d. ekki fyrir kaupanda. Öðru máli gegni um staðgreiðslu því launagreiðandi haldi staðgreiðslunni eftir af launum launþegans. Hann hafi því vörslur fjármunanna fyrir launþegann frá því að hann greiði út launin og þar til hann skili greiðslunni í ríkissjóð. Þannig sé sá sem fær refsidóm vegna virðisaukaskattsskuldar í lakari stöðu heldur en

sá sem skuldi annars konar kröfu. Þessa mismunun á meðferð skulda telur ákærði brjóta gegn ofangreindum ákvæðum stjórnarskrárinnar og MSE.

Eins og skýrlega kemur fram í 3. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 innheimta seljendur vöru og þjónustu virðisaukaskatt af henni fyrir ríkissjóð. Virðisaukaskattur er lagður á veltu tveggja mánuða og kemur ekki til greiðslu fyrr en mánuði og fimm dögum eftir lok hvers uppgjörstímabils þannig að yfirleitt hefur fengist greiðsla á skattinum vegna tiltekinnar sölu á tímabilinu þegar gera þarf skil á skattinum. Frá því að skatturinn er innheimtur og fram að því að hann er inntur af hendi til innheimtumanna ríkissjóðs fara seljendurnir því með vörslur hans fyrir ríkissjóð. Því verður að telja virðisaukaskatt vörsluskatt eins og skatt af staðgreiðslu.

Í 2. mgr. 247. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940 segir að refsivert sé að nota peninga annars manns heimildarlaust í eigin þágu hvort sem skylt hafi verið að halda vörslupeningunum frá eigin fé eða ekki. Um vörslufé gildir sú regla að heimilt er að leggja það inn í rekstur fyrirtækis á meðan hann gengur það vel að slík blöndun er án áhættu fyrir eiganda vörslufjárins. Þegar svo mjög fer að halla undan fæti í rekstri fyrirtækisins að eigandi þess megi óttast fjárnám lánardrottna er honum skylt að halda fé í eigu annars manns sem hann hefur í vörslum sínum aðgreindu frá sínu fé, sbr. nánar greinargerð með almennum hegningarlögum. Vörsluskattar eru í engu frábrugðnir öðru vörslufé. Vanskil á þeim líkjast því fjádrætti. Refsing við fjádráttarbrotum stríðir ekki gegn þeim mannréttindaákvæðum sem ákærður vísaði til. Sýknukrafa hans er því ekki tekin til greina.

Verði talið að ákvæðin standist stjórnarskrá og mannréttindasáttmála Evrópu er byggt á því að vegna innborgana sem ákærður hafi innt af hendi beri að sýkna hann af ákærunni. Ekki skipti máli að ákærður hafi ekki tilgreint sérstaklega inn á hvaða tímabil hann hafi viljað að greiðslurnar færu. Reglur í handbók um innheimtu opinberra gjalda skipti engu máli þegar metið sé hvernig með þessar greiðslur eigi að fara í refsilegu tilliti. Ótvírætt hafi verið staðfest í dómaframkvæmd Hæstaréttar að í refsilegu tilliti beri að draga allar innborganir gjaldþegns frá þeirri skuld sem honum er þungbærust. Því þurfi að taka tillit til tveggja þátta í máli ákærða. Í fyrsta lagi þurfi að líta til þess að vanskil ákærða hafi tekið bæði til krafna sem stofnuðust áður en og eftir að viðurlög við vangeiðslu skatta voru hert árið 1995. Innheimtumaður hafi, samkvæmt reglum um innborganir, bókað innborganir inn á eldri skuldir í stað yngri skulda. Breytingar á refsilöggunum leiði hins vegar til þess að þungbærara sé fyrir ákærða að skulda yngri greiðslu en eldri. Því beri að líta svo á að greiðslan hefði verið færð inn á seinni tímabilin í stað þeirra fyrri. Í annan stað beri að líta til þess að það sé þungbærara að skulda höfuðstól heldur en álag og dráttarvexti. Inngreiðslur hafi verið bókaðar inn á álag og dráttarvexti sem í refsilegu tilliti hefðu átt að metast

inn á höfuðstól. Dómaframkvæmd beri með sér að allar greiðslur vegna virðisaukaskatts beri að koma ákærða til góða þegar horft sé til sakar hans hvort sem þær hafi verið færðar til lækkunar á virðisaukaskattsskuld eða tekjufærðar sem dráttarvextir af innheimtumanni. Því hefði borið að færa allar greiðslur inn á höfuðstólsskuld.

Ákærður telur ennfremur, vegna sjónarmiða sem komi fram í fordæmum dómstóla og yfirsattaneftndar, að við rannsókn málsins hefði borið að kanna hvaða greiðslur aðrar en virðisaukaskatt og staðgreiðslu ákærður kynni að hafa greitt hefði hann greitt greiðslur inn á þessi gjöld. Vel geti verið að ákærður hafi greitt einhverjar innborganir umfram þær sem komi fram í yfirliti í gögnum málsins. Hvergi komi fram í málinu að þetta hafi verið athugað. Ekki hafi verið sýnt fram á að rannsakaðar hafi verið allar innborganir sem þörf var á að rannsaka né innborganir inn á öll þau gjöld sem þörf var á að rannsaka. Til þessara greiðslna hefði jafnframt átt að taka tillit og líta svo á að þær hefðu komið til greiðslu á höfuðstól þeirra tímabila sem voru tilkomin eftir lagabreytinguna vegna þess að það sé ákærða hagfelldast.

Ákærði kveður þær innborganir sem hafi verið greiddar eftir að lögin voru hert nema 4.553.000 krónum sem sé 1.710.000 krónum hærri fjárhæð en þau vanskil sem ákært er fyrir eða 2.840.000 krónur og því komi fram neikvæður höfuðstóll.

Það er áður komið fram að ekki er talið að rannsókn málsins hafi verið áfátt að neinu verulegu leyti. Við frumrannsókn málsins sem og við meðferð þess fyrir dómi gat ákærði krafist þess að ákærvaldið legði fram gögn sem staðfestu að það hefði athugað allar greiðslur ákærðs í öllum gjaldflokkum eftir lagabreytinguna 1995. Það gerði hann ekki og ber hallann af því. Greiðsla á öðrum gjaldflokkum kæmi því aðeins til álita til lækkunar að greiðslunni hafi verið ráðstafað af innheimtumanni öðru vísi en ákærði ætlaðist til. Ákærði hefur ekki heldur gert líklegt að hann hafi innt af hendi greiðslur í öðrum gjaldflokkum en ákæran tekur til. Þykir því mega byggja á því að vanskil ákærða séu eins og lýst er í ákæru eftir að henni var breytt og fjárhæð hennar lækkuð. Ákærður hefur sjálfur lagt fram kvittanir fyrir tveimur greiðslum sem ekki er getið á því greiðsluyfirliti ákæranda sem er tölulegur grundvöllur ákærunnar. Ákærður telur að ekki hafi verið tekið tillit til þeirra við ákvörðun ákæru fjárhæðar.

Á þeim tíma sem brot ákærðs voru framin, var lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt breytt með 2. og 3. gr. laga nr. 42/1995 um breyting á refsíákvæðum nokkurra skattalaga. Lögin voru birt 9. mars 1995 og öðluðust þegar gildi, sbr. 4. gr. laganna. Með þessum lögum var lögfest lágmarksfésekt, sem aldrei skyldi lægri en tvöföld og hæst allt að tíuföld sú fjárhæð sem vanrækt var að greiða. Fyrir gildistöku þessara laga hafði myndast sú dómvenja um refsingar vegna vangoldinna skatta að

sektir næmu hálfri fjárhæð vanskilanna. Vanskil ákærðs taka bæði til krafna sem stofnuðust áður en og eftir að refsingar í þessum málaflokki voru hertar. Þess vegna er fallist á þá málsvörn ákærðs að miða beri við það í þessu máli að greiðslum hans á árunum 1996-1997 hefði verið ráðstafað til lækkunar á þeim hluta skuldarinnar, sem ákærðum hefði verið hagfelldast í refsilegu tilliti. Miðað er við að undir löginn með þyngri refsingunni falli þær greiðslur sem fallnar voru í gjalddaga við gildistöku laganna. Af þeim sökum taka þau lög til allra virðisaukaskattstímabila ársins 1995.

Í gögnum málsins er yfirlit efnahagsbrotadeildar ríkislögreglustjóra yfir allar innborganir og ráðstafanir þeirra inn á skilaskyldan virðisaukaskatt fyrirtækis ákærða frá gjalddaga greiðslutímabilsins nóvember-desember 1995 til 22. maí 1998. Það yfirlit er tölulegur grundvöllur ákærunnar. Þar kemur fram að vanskil ársins 1995 voru að fullu greidd með innborgunum frá árunum 1996 og 1997. Greiðslur ákærðs frá júlí og ágúst 1996 sem ráðstafað var inn á vanskil á virðisaukaskatti fyrir árið 1994 námu 2.028.384 krónum. Með því að færa þá fjárhæð til greiðslu vanskila á virðisaukaskatti fyrir árið 1996 er unnt að lækka vanskil ársins 1996 niður í rúmar 600.000 krónur. Á dóm skjali nr. 9 sem eru hreyfingarlistar úr bókhaldi sýslumannsins í Kópavogi vegna fyrirtækisins Heimis kemur fram að hinn 6. október 1994 voru 140.000 krónur færðar sem innborgun á virðisaukaskattstímabil 32 1994. Þar sést einnig að 9. desember 1994 voru 125.000 krónur færðar sem innborgun á virðisaukaskattstímabil 40 1994. Því er ekki fallist á að ekki hafi verið tekið tillit til þessara greiðslna við ákvörðun ákæru fjárhæðar. Eðlilegt er að þessar greiðslur komi ekki fram á dóm skjali II/2.7 því þar eru einungis skráðar innborganir frá gjalddaga greiðslutímabilsins nóvember-desember 1995 til 22. maí 1998. Eftir standa þá ógreidd vanskil ársins 1994, sem námu eins og áður greinir 2.028.384 krónum að viðbættri vangoldinni staðgreiðslu ársins 1995 að fjárhæð rúmar 200.000 krónur. Sýknukrafa ákærðs á grundvelli þess að hann hafi að fullu greitt vanskil sín er því ekki tekin til geina.

Ákærða var gefinn kostur á að gera grein fyrir afstöðu sinni til ákærunnar eftir að henni hafði verið breytt og kvað hann þá háttsemi sem honum er gefin að sök rétta. Háttsemi ákærða er réttilega heimfærð til lagaákvæða í ákæru.

Ákærður hefur ekki sætt viðurlögum sem hér skipta máli. Ákærður hefur unnið sér til refsingar samkvæmt 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995 og 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. 2. gr. laga nr. 42/1995. Að teknu tilliti til vanskila hans á virðisaukaskatti og staðgreiðslu annars vegar áður en refsingar við slíkum brotum voru hertar og hins vegar eftir það tímamark þykir refsing hans hæfilega ákveðin 2.600.000 krónur og komi fjögurra mánaða fangelsi í stað sektarinnar verði hún ekki greidd innan fjögurra vikna frá birtingu þessa dóms.

Vanskil félagsins undir stjórn ákærðs námu samtals ríflega 2.800.000 krónum. Með hliðsjón af verknaðarlýsingu 3. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995, verður brot hans ekki talið meiri háttar né sakir hans miklar. Ákærður er því ekki talinn hafa unnið sér til fangelsisrefsingar samkvæmt 6. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, sbr. nú 262. gr. almennra hegningarlaga.

Dæma ber ákærða til greiðslu alls sakarkostnaðar, þar með talin málsvarnarlaun til skipaðs verjanda, Erlu S. Árnadóttur hrl., sem ákveðst 40.000 krónur.

Guðmundur L. Jóhannesson héraðsdómari kvað upp þennan dóm.

#### D ó m s o r ð :

Ákærður, Sigurður Heimir Sigurðsson, greiði í sekt 2.600.000 krónur og komi fjögurra mánaða fangelsi í stað sektarinnar verði hún eigi greidd innan fjögurra vikna frá birtingu dóms þessa.

Ákærður greiði allan sakarkostnað, þar með talin málsvarnarlaun til skipaðs verjanda, Erlu S. Árnadóttur hrl., 40.000 krónur.

---