

Fimmtudaginn 25. mars 1999.

Nr. 467/1998.

Ákærvaldið

(Sigríður Jósefsdóttir saksóknari)

gegn

Karli Emil Wernerssyni

(Jóhannes Sigurðsson hrl.)

Virðisaukaskattur. Nauðasamningur. Sekt. Vararefsing.

K, framkvæmdastjóri T, var ákærður fyrir að hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatti sem lagður var á T fyrir eitt uppgjörstímabil. Skatturinn var hvorki greiddur né virðisaukaskattsskýrslu fyrir viðkomandi tímabil skilað. T var veitt heimild til að leita nauðasamninga mánuði eftir að uppgjörstímabilinu lauk. Talið var að þar sem heimild til að leita nauðasamninga hefði ekki fengist fyrr en að uppgjörstímabilinu liðnu hafi krafan verið fallin til og óheimilt hafi verið að greiða hana eftir að úrskurður um heimild til nauðasamningsumleitana lá fyrir. Því var K ekki talinn hafa gerst brotlegur með því að inna ekki skattinn af hendi. Hins vegar var talið að K hafi borið að skila virðisaukaskattsskýrslu á lögmætum tíma óháð greiðslu skattsins eins og á stóð. Þar sem brotið tengdist ekki skyldu til skattgreiðslu voru refsifyrirmæli laga nr. 42/1995, sem breyttu refsíákvæði laga nr. 50/1988, ekki talin eiga við. Var K dæmdur til greiðslu sektar.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Arnljótur Björnsson og Gunnlaugur Claessen.

Ríkissaksóknari skaut málinu til Hæstaréttar 24. nóvember 1998 í samræmi við yfirlýsingu ákærða um áfrýjun og jafnframt af hálfu ákærvalds, sem krefst þess að niðurstaða héraðsdóms um sakfellingu og refsingu ákærða verði staðfest.

Ákærði krefst aðallega sýknu af öllum kröfum ákærvalds. Til vara krefst hann þess að refsing verði felld niður eða ákvörðun hennar frestað, en að því frágengnu að refsing verði milduð.

I.

Í málinu er ákærði, sem var framkvæmdastjóri Tölvukaupa ehf.,

sóttur til saka fyrir að hafa ekki staðið skil á virðisaukaskatti, sem lagður var á félagið vegna uppgjörstímabilsins september og október 1995, samtals 1.703.402 krónur. Var skatturinn hvorki greiddur 5. desember 1995 í samræmi við ákvæði 1. og 2. mgr. 24. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt með síðari breytingum né skilað virðisaukaskattsskýrslu fyrir nefnt uppgjörstímabil fyrir en 19. ágúst 1996, en þá án greiðslu. Nemur skattur samkvæmt nefndri virðisaukaskattsskýrslu sömu fjárhæð, sem ákært er fyrir að hafa ekki staðið skil á. Er skýrslunni var skilað hafði verið lagður virðisaukaskattur á félagið samkvæmt áætlun, sem nam mun hærri fjárhæð.

Svo sem rakið er í héraðsdómi var Tölvukaupum ehf. með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 4. desember 1995 veitt heimild til að leita nauðasamnings samkvæmt lögum nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. Var nafngreindur hæstaréttarlögmaður jafnframt skipaður umsjónarmaður félagsins við samningsumleitun. Var nauðasamningur félagsins við kröfuhafa 14. febrúar 1996 staðfestur með úrskurði sama héraðsdómstóls 27. mars sama árs. Var meginefni samningsins það, að kröfuhöfum samkvæmt samningskröfum skyldu greiddir 20 hundraðshlutar krafna sinna.

II.

Ákærði reisir sýknukröfu sína á því að huglægum skilyrðum sé ekki fullnægt til að honum verði gerð refsing í málinu. Ástæða þess að hann stóð ekki skil á virðisaukaskatti 5. desember 1995 hafi verið sú að honum hafði verið tjáð, að eftir að úrskurður var fenginn um heimild til að leita nauðasamnings 4. desember 1995 hafi sér verið óheimilt að inna af hendi gjaldfallnar skuldir félagsins nema með sérstakri heimild umsjónarmanns með samningsumleitun. Slík heimild hafi ekki legið fyrir. Þessi skuld hafi þegar verið gjaldkræf, er úrskurður héraðsdóms gekk, og því óheimilt að greiða hana eins og aðrar slíkar skuldir. Hann hafi því alls ekki stefnt að undandrætti á skattinum með því að standa ekki skil á honum 5. desember 1995. Þann dag hafi verið eindagi á greiðslu skattsins, en hann hafi verið gjaldkræfur allt frá 1. nóvember sama árs.

Í málinu hefur ákærði jafnframt gert grein fyrir samskiptum sínum við tollstjóran í Reykjavík um uppgjör skattkröfunnar, sem um ræðir í málinu, eftir að nauðasamningur hafði verið staðfestur. Kveðst hann

hafa skilið bréf tollstjóra 11. júlí 1996 þannig að hinn síðarnefndi samþykkti að krafan félli undir nauðasamninginn. Það hafi ekki verið fyrr en með bréfi tollstjóra 11. febrúar 1997 að sú afstaða hans varð ljós að krafan ætti að falla utan nauðasamningsins. Þetta hafi komið mjög á óvart, en ákærði hafi verið í góðri trú um að samningurinn næði til kröfunnar. Með því að nauðasamningur tókst og Tölvukaup ehf. héldu áfram rekstri hafi þessi afstaða tollstjóra neytt forráðamenn félagsins til að greiða kröfuna að fullu.

Af hálfu ákærvalds er haldið fram að virðisaukaskattskrafan, sem um ræðir, hafi ekki orðið gjaldkræf fyrr en 5. desember 1995. Hafi bæði gjalddagi og eindagi hennar verið þann dag, sbr. 2. mgr. 24. gr. laga nr. 50/1988. Úrskurður héraðsdóms einum degi fyrr hafi því í engu hagggað skyldum ákærða til að skila virðisaukaskattsskýrslu og inna skattinn af hendi á gjalddaga, sbr. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995. Hafi honum jafnframt borið að leita heimildar umsjónarmanns til að greiða skattinn.

III.

Þess er áður getið að skattkrafa sú, sem hér um ræðir, var fyrir tímabilið september og október 1995. Heimild til að leita nauðasamnings fékkst ekki fyrr en þetta uppgjörstímabil var liðið. Krafan var samkvæmt því fallin til þegar hinn 1. nóvember 1995. Var gjaldanda skattsins óheimilt að greiða hana eftir að úrskurður um heimild til nauðasamningsumleitunar lá fyrir 4. desember 1995, sbr. 1. mgr. 19. gr. laga nr. 21/1991. Er heldur ekki í ljós leitt að umsjónarmanni með samningsumleitun hefði verið heimilt að leyfa að skatturinn yrði greiddur, ef eftir hefði verið leitað, sbr. 20. gr. og 21. gr. sömu laga. Verður samkvæmt því ekki fallist á með ákærvaldi að ákærði hafi gerst brotlegur með því að inna ekki skattinn af hendi 5. desember 1995, svo sem ákærvaldið heldur fram að honum hafi þá verið skylt.

Þess er áður getið að ákærði lét undir höfuð leggjast að skila virðisaukaskattsskýrslu á þeim tíma, sem honum var það skylt, sbr. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988. Það bar honum að gera óháð því að hvorki var heimilt né skylt eins og á stóð að inna skattgreiðsluna af hendi, en samkvæmt nefndri lagagrein vinna menn til refsingar með því einu að afhenda eigi á lögmæltum tíma virðisaukaskattsskýrslu. Með þeirri háttsemi hefur ákærði unnið til refsingar og er huglægum refsiskil-

yrðum að því leyti fullnægt. Þar sem það brot var ekki jafnframt tengt skyldu til skattgreiðslu, svo sem áður er rakið, eiga refsifyrirmæli laga nr. 42/1995, sem breyttu refsíákvæðum nokkurra laga, þar á meðal laga nr. 50/1988, ekki við hér. Þykir refsing ákærða hæfilega ákveðin 100.000 króna sekt í ríkissjóð og komi 20 daga fangelsi í stað sektarinnar verði hún ekki greidd innan fjögurra vikna frá birtingu dóms þessa. Þá greiði ákærði hluta sakarkostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti, eins og í dómsorði segir.

D ó m s o r ð :

Ákærði, Karl Emil Wernersson, greiði 100.000 króna sekt í ríkissjóð innan fjögurra vikna frá birtingu dóms þessa, en sæti ella fangelsi í 20 daga.

Ákærði greiði einn fimmta hluta sakarkostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti, þar á meðal saksóknarlaun í ríkissjóð, sem hann greiði með samtals 80.000 krónum. Þá greiði ákærði einn fimmta hluta málsvarnarlauna skipaðs verjanda síns í héraði og fyrir Hæstarétti, Jóhannesar Sigurðssonar hæstaréttarlögmanns, sem eru ákveðin samtals 400.000 krónur.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 11. nóvember 1998.

Ár 1998, miðvikudaginn 11. nóvember, er á dómþingi Héraðsdóms Reykjavíkur, sem háð er í Dómhúsinu við Lækjartorg af Júlíusi B. Georgssyni, settum héraðsdómara, kveðinn upp dómur í sakamálinu nr. 549/1998: Ákærvaldið gegn Karli Emil Wernerssyni, sem tekið var til dóms 15. október sl.

Málið er höfðað með ákæru ríkislögreglustjórans dagsettri 22. maí 1998 á hendur ákærða, Karli Emil Wernerssyni, kt. 241062-3769, Engihlíð 9, Reykjavík, „fyrir brot gegn lögum um virðisaukaskatt með því að hafa eigi, í samræmi við það sem lög áskilja, sem framkvæmdastjóri Tölvukaupa ehf., kt. 640388-1109, staðið tollstjóranum í Reykjavík skil á virðisaukaskatti sem innheimtur hafði verið í nafni félagsins á greiðslutímabilinu september til október 1995 samtals að fjárhæð kr. 1.703.402.

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

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

Málavextir.

Með bréfi dagsettu 26. júní 1996 ritaði tollstjórinn í Reykjavík skattrannsóknarstjóra ríkisins bréf varðandi vanskil Tölvukaupa ehf., kt. 640388-1109, við embættið. Í bréfinu sagði að þegar innsigla átti starfsstöð félagsins þann 19. október 1995 hefði fyrirtækið verið sagt hætt rekstri, en fyrirtækið Örtölvutækni ehf. hefði tekið við rekstrinum. Fyrirsvarsmaður Tölvukaupa ehf. hefði komið í skrifstofu embættisins 26. júní 1996 og sagt að fyrirtækið hygðist hefja starfsemi að nýju og viljað fá fyrri skuldir strikaðar út vegna nauðasamninga. Í niðurlagi bréfsins sagði að af hálfu embættisins væri talið eðlilegt að refsipáttur málsins yrði kannaður.

Hlutafélag það sem hér um ræðir, Tölvukaup ehf., var samkvæmt Hluta-félagaskrá stofnað 21. mars 1988 og var tilgangur þess sagður vera kaup, sala og þjónusta á hvers konar rafeindatækjum og öðrum tengdum vörum. Stofn-hlutafé var 2.537.700 krónur. Á fundi þann 24. nóvember 1994 voru fjórir menn kjörnir í stjórn félagsins, þ.á m. ákærði, sem kjörinn var varamaður í stjórn.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins beindist að bókhaldi og skattskilum félagsins. Hófst hún með því að tveir starfsmenn embættisins fóru í starfsstöð eins af stjórnarmönnum félagsins til að afla nauðsynlegra bókhaldsgagna frá félaginu og við það tækifæri var honum afhent bréf embættisins dagsett 2. október 1996 þar sem honum var tilkynnt að rannsókn væri hafin á skattskilum félagsins. Rannsóknin fólst í könnun á innheimtum virðisaukaskatti félagsins á rekstrarárunum 1994 og 1995 og skilum hans til tollstjórans í Reykjavík sem innheimtumanns ríkissjóðs. Byggir rannsóknin á upplýsingum sem aflað var hjá forráðamönnum félagsins og öðrum. Framkvæmdastjóri félagsins, ákærði í máli þessu, gaf skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins 14. október 1996. Þá lá fyrir yfirlýsing frá tollstjóranum í Reykjavík um skuld félagsins vegna vangoldins virðisaukaskatts á rekstrarárunum 1994 og 1995. Einnig lágu fyrir við rannsóknina innsendar virðisaukaskattsskýrslur félagsins fyrir uppgjörstímabilin janúar - febrúar til og með nóvember - desember 1994 og janúar - febrúar til og með nóvember - desember 1995. Með bréfi dagsettu 11. nóvember 1996 var Tölvukaupum ehf. send skýrsla um rannsóknina.

Með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur upp kveðnum 4. desember 1995 var félaginu veitt heimild til að leita nauðasamninga og þann 27. mars 1996 var nauðasamningurinn staðfestur í héraðsdómi.

Þegar skattrannsóknin hófst hafði virðisaukaskattsskýrslum fyrir uppgjörstímabilin janúar - febrúar til og með nóvember - desember 1994 og janúar - febrúar til og með júlí - ágúst 1995 verið skilað til innheimtumanns ríkissjóðs. Eftir að skattrannsóknin hófst var af hálfu félagsins skilað virðisaukaskattsskýrslum fyrir uppgjörstímabilin september - október og nóvember - desember 1995. Samkvæmt rannsókninni á skattskilum félagsins, innsendum virðisauka-

skattsskýrslum af þess hálfu, upplýsingum frá tollstjóranum í Reykjavík og tekjubókhaldi ríkissjóðs nam heildarfjárhæð innheimts virðisaukaskatts fyrir framangreind uppgjörstímabil alls 32.963.950 krónum. Í skýrslunni sagði að skattrannsóknin hefði falist í því að sannreyna innheimtan virðisaukaskatt sem félaginu bar að standa skil á í ríkissjóð vegna framangreindra uppgjörstímabila að frátöldu uppgjörstímabilinu nóvember - desember 1995, og að hve miklu leyti sá virðisaukaskattur væri í vanskilum við innheimtumann ríkissjóðs þann 14. október 1996. Niðurstaða rannsóknarinnar var að höfuðstóll vangoldins innheimts virðisaukaskatts félagsins væri að fjárhæð 4.885.400 krónur. Verður ráðið af skýrslunni að hann sundurliðist sem hér segir: Júlí - ágúst 1994, 367.740 krónur, janúar - febrúar 1995, 27.308 krónur, maí - júní 1995, 10.701 króna, júlí - ágúst 1995, 2.776.249 krónur, og september - október 1995, 1.703.402 krónur.

Snýst mál þetta um síðastgreint tímabil. Kemur þá í ljós að skýrslu fyrir það tímabil var skilað til tollstjórans í Reykjavík án greiðslu. Er skýrslan stimpluð um móttöku 19. ágúst 1996. Skýrslan sundurliðast þannig: Skattskyld velta 20.215.470 krónur, útskattur 4.952.790 krónur, innskattur 3.249.388 krónur og til greiðslu 1.703.402 krónur.

Á forsiðu skýrslunnar kemur fram að skattrannsókninni hafi lokið þann 3. desember 1996. Með bréfi dagsettu 2. september 1997 kærði skattrannsóknarstjóri ríkisins forsvarsmenn félagsins til ríkislögreglustjórans. Gangur málsins eftir það er sá að af stað fór gagnaöflun og yfirheyrðir voru tveir af fyrirsvarsmönnum félagsins. Var ákærði yfirheyrður 19. febrúar sl. Ákæra var síðan gefin út 22. maí sl.

Afstaða ákærða til ákærunnar er sú að hann kveðst vera saklaus af þeirri háttsemi sem honum er þar gefin að sök. Ákærði kvað það vera rétt að þann 5. desember 1995 hefði ekki verið reidd fram greiðsla virðisaukaskatts til tollstjórans í Reykjavík af hálfu félagsins og skýrsla hefði ekki verið afhent vegna tímabilsins september - október 1995. Gaf ákærði þá skýringu að eftir ráði ráðgjafa félagsins og tilsjónarmanns með nauðasamningsumleitunum Tölvukaupa hf. hefði verið talið að umrædda skuld ætti ekki að greiða þann dag og hefði hann hlýtt þeim ráðum. Skýrslu hefði verið skilað til tollstjóraembættisins síðar, án greiðslu. Kvað ákærði fjárhæð þá sem um getur í ákæru hafa verið greidda að fullu.

Ákærði gerði nánari grein fyrir hvers vegna skýrslu og skatti var ekki skilað 5. desember 1995. Hann kvað Tölvukaup hf. hafa verið félag sem hefði verið með stórrekstur á íslenskan mælikvarða. Félagið hefði verið með sex hundruð milljóna króna veltu og fimmtíu manns í vinnu. Sökum rekstrarerfiðleika hefði það gerst að félagið hefði komist í þrot og eigendur þess í samstarfi við færustu sérfræðinga hefðu leitað leiða til að ná sem hagstæðastri niðurstöðu. Að ráði sérfræðinga og að mati félagsins hefði verið ákveðið að fara út í endur-

skipulagningu með því að leita eftir nauðasamningum fyrir félagið, selja reksturinn og aðrar eignir og fá þá þannig fjármagn til þess að fjármagna nauðasamninginn, þannig að í stað þess að enginn fengi neitt, fengju kröfuhafar eitthvað upp í kröfur sínar. Þann 4. desember 1995 hefði félagið síðan fengið heimild hjá Héraðsdómi Reykjavíkur til þess að leita nauðasamninga og tilsjónarmaður verið skipaður. Kvað ákærði tilsjónarmanninn hafa sagt sér að ekki mætti greiða neinar eldri skuldir meðan á tímabili nauðasamningsumleitana stæði og þar undir féllu eldri skattaskuldir. Af þeim sökum kvaðst ákærði, að ráði tilsjónarmannsins, ekki hafa greitt virðisaukaskattinn. Sökum rekstrarumsvifa félagsins og þeirrar stöðu sem það var í hefði verið ákveðið á árinu 1996 í samráði við endurskoðanda að ganga frá rétttri skýrslu um leið og framtali var skilað.

Ákærði kvað aðalbókara félagsins hafa látið af störfum í september 1995 og sökum þess og hinna erfiðu kringumstæðna hefðu skapast erfiðleikar við að ljúka færslu bókhalds. Ef ætlunin hefði verið að skila rétttri skýrslu hafi bókhaldið fyrir september og október vitaskuld þurft að liggja fyrir. Bókhaldið hefði ekki verið nákvæmlega frá gengið og hefði það ekki verið fært fyrir en eftir áramót. Kvað ákærði mikla vinnu hafa farið í að vinna gögn í tengslum við að sækja um heimildina, ná saman nauðasamningi og að vinna samninginn. Bókhald fyrir september og út árið hefði því ekki verið fært fyrir en eftir áramótin 1995/1996.

Ákærði kvaðst á þeim tíma sem hér um ræðir hafa verið framkvæmdastjóri Tölvukaupa hf. Hann hefði verið búinn að gegna því starfi um eins árs skeið og tekið við fyrirtækinu í mjög þröngri stöðu með neikvætt eigið fé upp á 150 milljónir króna og freistað þess að bjarga félaginu.

Ákærði var spurður um hvort sérstaklega hefði komið til tals milli hans og umsjónarmanns með nauðasamningsumleitunum að þessar skattskuldir eða einhverjar aðrar skattskuldir nytu einhverrar sérstöðu. Ákærði kvaðst ekki muna það sérstaklega. Spurður um hvort umsjónarmaðurinn hefði veitt ákærða sérstaka heimild til að greiða þessa tilteknu skuld kvað ákærði svo ekki vera. Ráðgjöfin sem hann veitti hefði verið almenns eðlis. Hann hefði líkt þessu við að um líka stöðu væri að ræða og við greiðslustöðvun, þ.e. að almennt ætti ekki að greiða eldri skuldir.

Ákærði kvað það hafa dregist að færa bókhald og ganga frá uppgjörum, þar á meðal virðisaukaskattsuppgjörinu. Sem fyrr segir hefði bókari félagsins sagt upp störfum og einnig hefði það starfsfólk félagsins sem sá um bókhaldið verið önnur kafið við að afla upplýsinga til undirbúnings nauðasamningsumleitunum. Auk þess hefðu fleiri atriði leitt til þess að færsla bókhalds hefði verið á eftir. Bilun hefði komið upp í bókhaldshugbúnaði félagsins sem aftur hefði gert það að verkum að endurvinnna hefði þurft bókhaldið. Þá hefði reynst afar erfitt að fá þjónustu við kerfið, m.a. sökum þess að um erlent kerfi var að ræða og að til

staðar hefði verið skuld við umboðsaðila þess og hann hefði neitað að veita þjónustu. Erfiðleikum hefði því verið bundið að fást við bókhaldskerfið, en færslur á ári hefðu hlaupið á tugum þúsunda. Þessi vandkvæði við að ná fram rétttri niðurstöðu hefðu því tafið verkið um marga mánuði. Ákærði kvað þann aðila sem seldi félaginu hugbúnaðinn og þjónustaði hann hafi neitað að veita félaginu þjónustu, þar sem félagið hefði verið í skuld við hann á þessum tíma og hann hefði ekki sætt sig við að fá 20% greiðslu upp í kröfu sína.

Ákærði kvað nauðasamninginn hafa verið staðfestan í marslok 1996. Nauðasamningurinn hefði verið samþykktur með ákveðnum kjörum sem hefðu verið á þann veg að félagið greiddi 25% út og síðan hefði átt að greiða eftirstöðvarnar á þremur til fjórum árum. Tollstjórinn í Reykjavík hefði lýst kröfu sem hefði verið töluvert miklu hærri en reynst hefði vera niðurstaða bókhalds félagsins og eftir að skattframtal hafði verið lagt fram hefðu bækur skattstjóra þar með verið leiðréttar. Í framhaldi af því, og einnig sökum þess að félagið hefði verið búið að ljúka nauðasamningi sínum og viljað hefja rekstur á ný, hefði lögmaður félagsins ritað tollstjóraembættinu bréf og beðið það að upplýsa hvernig embættið liti á nauðasamninginn, hvað það væri sem félaginu bæri að greiða samkvæmt honum og hvort embættið gæti tekið upp eðlileg samskipti við félagið og fært út þær skuldir sem féllu undir nauðasamninginn. Kvað ákærði þessi samskipti hafa átt sér stað eftir að lokið var álagningu á félagið fyrir árið 1996.

Spurður um hver hefði verið skilningur ákærða á svarbréfi tollstjóraembættisins frá 4. júlí 1996 kvaðst hann hafa skilið það á þann veg að heildarskuldir félagsins við tollstjóraembættið féllu undir nauðasamninginn og að honum uppfylltum yrðu eftirstöðvarnar felldar út. Spurður um hvort ákærði hefði fengið einhverjar sérstakar upplýsingar um hvers vegna tollstjóraembættið gæti ekki leiðrétt stöðuna á þessum tíma kvað ákærði þær hafa verið einhvern veginn á þann veg að hefð væri fyrir því að opna ekki fyrir viðskipti ef gömul skuld væri til staðar. Kvaðst ákærði hafa staðið í þeirri trú eftir þessi samskipti að það ætti eingöngu að greiða tollstjóraembættinu í samræmi við nauðasamning félagsins, þ.e. 20% allra skulda við embættið. Næstu skref í samskiptum við embætti tollstjóra varðandi uppgjör virðisaukaskatts kvað ákærði hafa verið að það hefði ekki verið fyrir en í upphafi árs 1997 sem fyrir hefði legið álagning og þar með leiðrétting á bókum tollstjóraembættisins varðandi virðisaukaskattsskuldina. Í framhaldi af því hefði embætti tollstjóra verið ritað bréf þar sem óskað var eftir því að fá niðurstöðu um hvað embættið teldi vera rétt uppgjör. Bréf hefði borist frá embætti tollstjóra um hvernig nauðasamningur skyldi reiknast út. Þar hefði verið sagt að hinn umdeildi virðisaukaskattur sem mál þetta snýst um félli ekki undir nauðasamninginn og lögum samkvæmt ætti að greiða hann að fullu. Þessa niðurstöðu hefði félagið að líkindum fengið í febrúar eða mars 1997. Í framhaldi

af því hefðu bréf farið á milli félagsins og tollstjóraembættisins varðandi uppgjör á virðisaukaskattinum. Að lokum, að líkindum í september 1997, kvaðst ákærði hafa náð samkomulagi við tollstjóraembættið um að félagið greiddi nauðasamninginn, þ.e. 20% af þeim kröfum sem engin deila stóð um. Hefði sá hundraðshluti verið greiddur að fullu á árinu 1997, þrátt fyrir að skilmálar nauðasamningsins kvæðu á um að félagið þyrfti ekki að greiða að fullu á því ári. Til þess að ljúka málinu og koma á samskiptum á ný hefði félagið greitt 3,8 milljónir króna og síðan hefðu verið greidd 20% inn á þá kröfu sem hér um ræðir. Þetta hefði verið í ágúst 1997 og þá hefði verið um það rætt að lögfræðingur tollstjóra annars vegar sendi ríkisendurskoðun erindi um að fella skuldina niður og hins vegar að farið yrði í fjárnám og innheimtu vegna þeirra 80% af virðisaukaskattinum sem eftir stóðu og freista þess síðan fyrir dómstólum að fá úr því skorið hvort greiða ætti þetta eða ekki, þar sem lögmenn hefðu ekki verið á eitt sáttir um hvort greiða ætti þessa skuld samkvæmt því sem tollstjóri héldi fram eða samkvæmt því sem ráðgjafar ákærða sögðu að gjaldþrota- eða nauðasamningalögin segðu til um. Síðan hefði það gerst að ríkisendurskoðun hefði tekið sér sjö mánuði í að fara yfir málið og kvaðst ákærði halda að skuldin hefði ekki verið leiðrétt fyrir en í byrjun árs 1998.

Ákærði kvað Tölvukaup hf. vera í rekstri um þessar mundir. Spurður um hvort ákærða væri kunnugt um hvort kröfur vegna uppgjörstímabilsins september/október 1995 hefðu verið að fullu greiddar til félagsins þann 5. desember 1995 kvað ákærði þær hafa verið að litlu leyti greiddar þá. Þær hefðu nánast allar verið útistandandi.

Spurður um hvort erfitt hefði verið að fá nákvæmar upplýsingar hjá tollstjóra um stöðu krafna eftir að félagið var byrjað að greiða kvað ákærði það vera rétt. Þarna hefðu verið færðar inn áætlanir upp á tugi milljóna króna sökum þess að félagið hafði ekki skilað inn þessari skýrslu á réttum tíma. Það eitt hefði ruglað málið og þegar félagið hóf að greiða inn á skuldina hefðu greiðslur bókast einhvers staðar inn í kerfið hjá tollstjóra, þannig að það hefði verið mjög ruglingslegt að finna út hvað væri verið að greiða í raun. Ákærða var bent á að fram kæmi í skýrslu rannsóknarlögreglu að þessi gjalddagi hefði verið alveg ógreiddur við upphaf málsins. Ákærði kvaðst hafa kvittun upp á að hann hefði greitt a.m.k. 20% inn á virðisaukaskattinn ásamt dráttarvöxtum strax á árinu 1997.

Spurður um hvort forráðamenn félagsins hefðu lagt nýtt hlutafé í félagið í tengslum við nauðasamningsumleitanirnar og endurskipulagningu félagsins kvað ákærði það vera ljóst að áður en hann tók við stjórn félagsins, um ári áður en félagið fór í þrot, hefði það verið rekið með halla um nokkurt skeið og að upp hefðu safnast skuldir, t.d. við lífeyrissjóði, auk annarra skulda. Í nauðasamningsferlinu hefðu eigendur félagsins lagt fram fjárhæðir er námu tugum milljóna

króna til þess að standa skil á öllum þess háttar skuldum, sem þeir hefðu viljað hafa til fyrirmyndar. Með því ætti hann við forgangskröfur á borð við laun, líffeyrissjóðskröfur, skatta o.fl. Af framansögðu væri ljóst að 1,7 milljónir hefðu verið smáaurar m.v. þá fjármuni sem lagðir hefðu verið fram. Kvað hann ástæðu þess að sú fjárhæð hefði ekki verið greidd vera að forráðamenn félagsins hefðu verið að fara að ráðum sérfræðinga.

Spurður um hvort því væri rétt lýst í ákæru að virðisaukaskatti og skýrslu hefði ekki verið skilað á réttum tíma, sem hefði verið 5. desember 1995 vegna virðisaukaskattstímabilsins september - október 1995, sagði ákærði að í samræmi við þá staðreynd að félagið hefði fengið staðfestingu á heimild til nauðasamnings, mætti það ekki greiða neinar eldri skuldir og því hefði hvorki verið skilað skýrslu né greiðsla innt af hendi þann 5. desember 1995. Þessu væri rétt lýst, en hann hefði fengið þá útskýringu að honum væri óheimilt að inna greiðslu af hendi.

Niðurstaða.

Í málinu er ekki ágreiningur um fjárhæð virðisaukaskattsins sem ákæra tekur til. Snýst málið eingöngu um það hvort ákærði sem fyrirsvarsmaður Tölvukaupa ehf. hafi bakað sér refsíabyrgð með því að standa tollstjóranum í Reykjavík ekki skil á virðisaukaskatti vegna tímabilsins september - október 1995 á gjalddaga skattsins þann 5. desember 1995.

Eins og áður er að vikið fékk umrætt hlutafélag heimild til að leita nauðasamninga með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur upp kveðnum 4. desember 1995, þ.e. deginum áður en eindagi greiðslu virðisaukaskatts vegna framangreinds tímabils var. Kveðst ákærði, að ráði tilsjónarmanns með nauðasamningsumleitunum og lögmanns félagsins, hafa tekið þá ákvörðun að greiða skattinn ekki þann dag, enda hefði honum verið sagt að það stangaðist á við lög. Reynir hér á hvernig túlka beri 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995, andspænis ákvæðum 19.-22. gr., sbr. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl.

Kemur þá fyrst til skoðunar 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, eins og henni var breytt með 3. gr. laga nr. 42/1995, en hún hljóðar svo: „Skýri skattskyldur maður af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um virðisaukaskatt sinn eða afhendi hann eigi á lögmaeltum tíma virðisaukaskattsskýrslu eða virðisaukaskatt sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta skal hann greiða fésekt allt að tífaldrí þeirri skattfjárhæð sem undan var dregin, vanrækt var greiðsla á eða endurgreidd var um of og aldrei lægri fésekt en nemur tvöfaldrí þessari skattfjárhæð.“ Í niðurlagi greinarinnar segir að stórfellt brot gegn ákvæðinu varði við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga.

Í IV. kafla laga nr. 21/1991 eru settar fram reglur um réttaráhrif greiðslustöðvunar. Eru réttaráhrif heimildar til að leita nauðasamnings að mestu hin sömu og réttaráhrif greiðslustöðvunar, sbr. 1. mgr. 40. gr. laganna, og er þar vísað til ákvæða 19.-22. gr. Í 1. mgr. 21. gr., sbr. 1. mgr. 40. gr., kemur fram sú meginregla að skuldarann sé óheimilt að efna skuldbindingar sínar á því tímabili sem nauðasamningsumleitani standa yfir nema að því leyti sem víst er að skuldbindingin yrði efnd eða skuldin yrði greidd eftir stöðu sinni í skuldaröð ef til gjaldþrotaskipta kæmi á búi skuldara í kjölfar nauðasamningsumleitana. Þó sé annars heimilt að greiða skuld eða efna aðra skuldbindingu ef víst megi telja að það sé nauðsynlegt til að varna verulegu tjóni. Þá er í 2. mgr. 20. gr., sbr. 1. mgr. 40. gr. m.a. mælt fyrir um að meðan á nauðasamningsumleitunum stendur sé óheimilt að verja peningaeign skuldarans, peningum sem fást við ráðstöfun eigna eða réttinda, arði af eignum eða réttindum eða tekjum sem hann aflar í atvinnurekstri, til annars en að standa straum af nauðsynlegum útgjöldum til að halda áfram rekstri skuldarans, að greiða skuldir að því leyti sem það er heimilt skv. 21. gr., að greiða óumflýjanlegan kostnað af tilraunum til að koma nýrri skipan á fjármál skuldarans og kosta aðgerðir sem telja má víst að séu nauðsynlegar til að koma í veg fyrir verulegt tjón. Í 1. mgr. 22. gr. sömu laga segir svo: „Ákvæði í samningum eða réttarreglum um afleiðingar vanefnda taka ekki gildi gagnvart skuldarann á þeim tíma sem greiðslustöðvun stendur yfir, að öðru leyti en því að krefjast má dráttarvaxta, dagsekta eða févítis vegna vanefnda skuldarans á skyldum sínum án tillits til greiðslustöðvunar.“

Af framangreindum ákvæðum IV. kafla laga nr. 21/1991 er ljóst að ýmsar undantekningar eru gerðar frá þeirri meginreglu að skuldara sé óheimilt að greiða skuldir eða efna aðrar skuldbindingar sínar og sýnist þar ekki vera um tæmandi talningu að ræða.

Virðisaukaskattur er vörsluskattur sem skattaðila ber að halda sérgreindum. Ber þeim sem innheimtir hann að standa ríkissjóði skil á skattinum eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili, sbr. 2. mgr. 24. gr. laga nr. 50/1988. Ljóst er að ákvæði 1. mgr. 40. gr. laganna, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995 um skil virðisaukaskatts, eiga fyrst og fremst við þegar skattaðili sem hefur með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi, og er ekki háður ákvæðum IV. kafla, sbr. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 21/1991, virðir að vettugi skýlaus fyrirmæli greinarinnar um að afhenda skattinn á lögboðnum tíma. Hafa dómur sem gengið hafa um 1. mgr. 40. gr. verið afdráttarlausir í því efni að með því einu að láta ógert að skila innheimtum virðisaukaskatti í ríkissjóð á tilskildum tíma sé unnið til refsingar.

Þegar skýrðar eru í samhengi reglur IV. kafla, sbr. 1. mgr. 40. gr. laga nr. 21/1991 og ákvæði 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995, telur dómurinn ótvírætt að vilji löggjafans hafi ekki staðið til þess að lýsa þá

háttsemi refsilausa að láta undir höfuð leggjast að standa skil á virðisaukaskatti á lögmæltum tíma sökum þess að skuldarinn hafði fengið heimild til að leita nauðasamnings áður en til eindaga kröfunnar kom. Samkvæmt því telur dómurinn sannað að ákærði sem framkvæmdastjóri Tölvukaupa ehf. hafi gerst sekur um þá háttsemi sem honum er gefin að sök í ákæru. Varðar háttsemi ákærða við 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995. Þá verður að telja brot ákærða stórfellt þannig að varði við 1. mgr. 262. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 1. gr. laga nr. 39/1995.

Við ákvörðun refsingar ber að líta til þess að virðisaukaskatturinn hefur verið greiddur að fullu og að ákærði veitti greiðlega liðsinni sitt við rannsókn málsins. Þá hefur sakaferill ákærða ekki þýðingu í málinu.

Refsing ákærða er hæfilega ákveðin fangelsi í tvo mánuði, en unnt þykir að ákveða að refsingin verði skilorðsbundin eins og í dómsorði greinir.

Þá ber að dæma ákærða til greiðslu sektar til ríkissjóðs er þykir hæfilega ákveðin 3.400.000 krónur. Verði sektin eigi greidd innan fjögurra vikna frá birtingu dómsins komi fangelsi í sex mánuði í hennar stað.

Loks ber að dæma ákærða til að greiða allan sakarkostnað, þar með talin málsvarnarlaun skipaðs verjanda síns, Jóhannesar Sigurðssonar hæstaréttarlögmanns, sem þykja hæfilega ákveðin 150.000 krónur og saksóknarlaun í ríkissjóð sem þykja hæfilega ákveðin 120.000 krónur.

Uppkvaðning dómsins hefur dregist vegna embættisanna dómarans.

D ó m s o r ð :

Ákærði, Karl Emil Wernersson, sæti fangelsi í 2 mánuði, en fresta skal fullnustu refsingarinnar í 2 ár frá uppkvaðningu dóms þessa, og falli hún niður að þeim tíma liðnum, haldi ákærði almennt skilorð 57. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, sbr. 4. gr. laga nr. 22/1955.

Ákærði greiði 3.400.000 krónur í sekt í ríkissjóð innan fjögurra vikna frá birtingu þessa dóms, en sæti annars fangelsi í 6 mánuði.

Ákærði greiði allan sakarkostnað, þar með talin málsvarnarlaun skipaðs verjanda síns, Jóhannesar Sigurðssonar hæstaréttarlögmanns, 150.000 krónur, og saksóknarlaun í ríkissjóð, 120.000 krónur.