



## YFIRSKATTANEFND

(/)

## Úrskurður yfirséðingar

- Skattsekt
- Skattransókn
- Refsiábyrgð fyrirvarsmanna lögaðila

Úrskurður nr. 46/2018

Lög nr. 50/1988, 40. gr. 1. mgr. (brl. nr. 42/1995, 3. gr.) Lög nr. 45/1987, 30. gr. 2. mgr. (brl. nr. 42/1995, 2. gr.)

**A, sem hafði með höndum daglega stjórn X ehf. á því tímabili sem málið tók til, var gerð sekt fyrir að hafa á saknæman hátt vanrækt að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatti vegna starfsemi X ehf. Þá var B gerð sekt vegna sömu brota, enda var talið að hann hefði sem skráður framkvæmdastjóri og**

**stjórnarmaður X ehf. af stórkostlegu gáleysi vanrækt skyldu sína til að hafa eftirlit með fjárreiðum félagsins. Var m.a. bent á að B hefði verið upplýstur og meðvitaður um fjárhagsstöðu X ehf. og vanskil á sköttum a.m.k. frá árinu 2013. Á hinn bóginn var C ekki gerð sekt í málinu þar sem talið var ósannað að hann hefði uppfyllt þær auknu gáleysiskröfur sem skattalög gerðu vegna refsiverðra brota gegn lögum.**

Ár 2018, miðvikudaginn 14. mars, er tekið fyrir mál nr. 156/2017; krafa skattransóknarstjóra ríkisins um að A, B og C verði gerð sekt vegna meintra brota á skattalögum. Í málinu úrskurða Sværrir Örn Björnsson, Þórarinn Egill Þórarinsson og Bjarnveig Eiríksdóttir. Upp er kveðinn svofelldur

*úrskurður:*

I.

Með bréfi, dags. 16. nóvember 2017, hefur skattransóknarstjóri ríkisins krafist þess að yfirséðing taki til sektarmeðferðar mál A, B og C fyrir brot á lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, beggja með áorðnum breytingum, framin vegna rekstraráranna 2013, 2014 og 2015.

Í bréfi skattransóknarstjóra ríkisins segir:

„A, sem stjórnarformanni og prókúruhafa X ehf., frá 27. janúar 2014 til og með 12. mars 2015 og stjórnarformanni, framkvæmdastjóra og prókúruhafa frá 12. mars 2015, B sem stjórnarmanni, framkvæmdastjóra og prókúruhafa félagsins frá 27. janúar 2014 til og með 16. janúar 2015 og C sem stjórnarmanni, framkvæmdastjóra og prókúruhafa frá 16. janúar 2015 til og með 12. mars 2015, er gefið að sök eftirfarandi:

### **1. Vangoldin afdregin staðgreiðsla opinberra gjalda launamanna.**

A og B er gefið að sök að hafa vanrækt að standa innheimtumanni ríkissjóðs skil, fyrir hönd skattaðila, á afdreginni staðgreiðslu opinberra gjalda launamanna X ehf. vegna greiðslutímabilanna janúar, febrúar, mars, apríl, maí, júní, júlí, ágúst, nóvember og desember rekstrarárið 2014. Þá er A og C gefið að sök að hafa vanrækt að standa innheimtumanni ríkissjóðs skil, fyrir hönd skattaðila, á afdreginni staðgreiðslu opinberra gjalda launamanna X ehf. vegna greiðslutímabilsins janúar rekstrarárið 2015. Jafnframt er A gefið að sök að hafa vanrækt að standa innheimtumanni ríkissjóðs skil, fyrir hönd skattaðila, á afdreginni staðgreiðslu opinberra gjalda launamanna X ehf. vegna greiðslutímabilanna febrúar og mars rekstrarárið 2015. Vangoldin afdregin skilaskyld staðgreiðsla opinberra gjalda launamanna X ehf., vegna allra framangreindra greiðslutímabila, nemur samtals 3.015.710 kr., að frádreginni staðgreiðslu af launum fyrirsvarsmanna skattaðila. Vangoldin afdregin skilaskyld staðgreiðsla vegna þeirra greiðslutímabila sem A var ábyrgur fyrir nemur 3.109.042 kr., að teknu tilliti til afdreginnar staðgreiðslu af launum hans, og 3.593.083 kr. vegna þeirra greiðslutímabila sem B var ábyrgur fyrir. Þá nemur vangoldin afdregin skilaskyld staðgreiðsla vegna þess greiðslutímabils sem C var ábyrgur fyrir 112.300 kr., að teknu tilliti til afdreginnar staðgreiðslu af launum hans. Fjárhæðin sundurliðast svo sem hér greinir:

...

Það er mat skattransóknarstjóra ríkisins, byggt á gögnum málsins, að þetta hafi A, B og C gert á saknæman hátt, að því er frekast verður séð af ásetningi eða í það minnsta af stórkostlegu hirðuleysi.

Telst þessi háttsemi A, B og C brjóta í bága við ákvæði 1. og 2. mgr. 20. gr., sbr. 1. og 2. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 16. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með áorðnum breytingum, sbr. aðalreglur 1.-3. gr., 1. tl. 5. gr., 1. mgr. 7. gr. og 1. og 3. mgr. 8. gr. þeirra laga.

Framangreind háttsemi varðar A, B og C sekt samkvæmt 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með áorðnum breytingum.

### **2. Vangoldinn innheimtur virðisaukaskattur.**

A og B er gefið að sök að hafa vanrækt að standa innheimtumanni ríkissjóðs skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í rekstri X ehf. vegna uppgjörstímabilanna nóvember–desember rekstrarárið 2013 og mars–apríl og maí–júní rekstrarárið 2014. Þá er A og C gefið að

sök að hafa vanrækt að standa innheimtumanni ríkissjóðs skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í rekstri X ehf. vegna uppgjörstímabilsins nóvember–desember rekstrarárið 2014. Jafnframt er A gefið að sök að hafa vanrækt að standa innheimtumanni ríkissjóðs skil á virðisaukaskatti sem innheimtur var í rekstri X ehf. vegna uppgjörstímabilsins janúar–febrúar rekstrarárið 2015. Vangoldinn innheimtur virðisaukaskattur til innheimtumanns ríkissjóðs vegna framangreindra uppgjörstímabila nemur samtals 4.660.264 kr. Vangoldinn innheimtur virðisaukaskattur vegna þeirra uppgjörstímabila sem A var ábyrgur fyrir nemur 4.660.264 kr., 3.557.817 kr. vegna þeirra uppgjörstímabila sem B var ábyrgur fyrir og 733.609 kr. vegna þess uppgjörstímabils sem C var ábyrgur fyrir. Fjárhæðin sundurliðast svo sem hér greinir.

...

Það er mat skattranssóknarstjóra ríkisins, byggt á gögnum málsins, að þetta hafi A, B og C gert á saknæman hátt, að því er frekast verður séð af ásetningi eða í það minnsta af stórkostlegu hirðuleysi.

Telst þessi háttsemi A, B og C brjóta í bága við ákvæði 1. mgr. 15. gr. og 1. og 2. mgr. 24. gr., sbr. aðalreglur 1. gr., 2. gr., 1. tl. 1. mgr. 3. gr., 1. mgr. 11. gr., 1. og 2. mgr. 13. gr., 1. mgr. 14. gr. og 19. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum.

Framangreind háttsemi varðar A, B og C sekt samkvæmt 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með áorðnum breytingum.

Þess er krafist að A, B og C verði með úrskurði yfirséðingarnefndar gert að sæta sekt í samræmi við framangreint.“

Af hálfu skattranssóknarstjóra ríkisins er málavöxtum lýst í greinargerð, dags. 16. nóvember 2017, sem fylgdi kröfugerðinni.

## II.

Með bréfum yfirséðingarnefndar, dags. 20. nóvember 2017, var gjaldendum veitt færi á að skila vörn í tilefni af framangreindri kröfugerð skattranssóknarstjóra ríkisins eða tilkynna sérstaklega ef þeir vildu ekki hlíta því að yfirséðingarnefnd afgreiddi mál þeirra og yrði málið þá endursent skattranssóknarstjóra ríkisins sem tæki ákvörðun um hvort því yrði vísað til opinberrar rannsóknar, sbr. 4. mgr. 31. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og 4. mgr. 41. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

Með bréfi, dags. 8. janúar 2018, hefur gjaldandi, C, lagt fram vörn í málinu þar sem krafist er að hann verði ekki látinn sæta refsíabýrgð vegna vanskila á staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts í rekstri X ehf. Til vara er þess krafist að gjaldanda verði gerð lægsta mögulega sekt lögum samkvæmt. Í vörninni kemur fram að gjaldandi hafi ekki komið að daglegum rekstri X ehf. og ekki séð um fjármál þess. Hafi gjaldandi ekki haft aðgang að bankareikningum félagsins og ekki nýtt sér skráningu prókúru eða komið að rekstrinum sem skráður framkvæmdastjóri og stjórnarmaður. Hafi gjaldandi t.a.m. aldrei setið stjórnarfund á tímabilinu. Þá hafi skráning gjaldanda sem fyrrsvarsmanns verið skammvinn og aðeins til málamynda. Þrátt fyrir þetta hafi gjaldandi greitt verulegan hluta skattskulda

vegna tilgreindra greiðslu- og uppgjörstímabila sem um ræði í málinu og beri að taka tillit til þess, sem og ákvarðaðs álags. Þá vísar umboðsmaður gjaldanda til þess að gjaldandi og A hafi viljað gangast undir sektarboð skattrannsóknarstjóra ríkisins en B ekki. Verði niðurstaðan sú að gera gjaldanda sekt megi í ljósi atvika hafa hliðsjón af fyrrgreindu sektarboði skattrannsóknarstjóra við sektarákvörðun.

Með bréfi, dags. 7. febrúar 2018, hefur gjaldandi, B, lagt fram vörn í málinu. Í vörninni er því borið við að gjaldandi hafi ekkert komið að daglegum rekstri og fjármálum X ehf., þ.m.t. launagreiðslum og skattskilum félagsins. Hafi stjórnarformaður félagsins, A, verið með þau mál á sinni könnu. Með vísan til þessa er þess krafist að gjaldanda verði ekki gerð sekt í málinu. Þessu til stuðning vísar umboðsmaður gjaldanda ennfremur til dóma Hæstaréttar Íslands frá 27. október 2016 í máli nr. 231/2015 og frá 16. febrúar 2017 í máli nr. 777/2015. Í vörninni er gerð krafa um greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði sem umboðsmaður gjaldanda áætla að nemi 523.500 kr. að meðtöldum virðisaukaskatti.

Með bréfi, dags. 8. janúar 2018, hefur gjaldandi, A, lagt fram vörn í málinu og krafist þess að honum verði gerð lægsta mögulega sekt lögum samkvæmt. Megi rekja vanskil X ehf. til þess að einn helsti viðskiptaaðili félagsins, Y ehf., hafi verið í langvarandi og verulegum vanskilum við félagið. Er tekið fram að gjaldandi hafi leitast við að upplýsa um málsatvik í hvívetna. Þrátt fyrir vanefndir hafi gjaldandi reynt eftir fremsta megni að greiða inn á skattskuldir félagsins. Þá vísar umboðsmaður gjaldanda til þess að taka beri tillit til greiðslna sem ráðstafað hafi verið til opinberra gjalda, vaxta, álags og kostnaðar við ákvörðun refsingar. Hafi gjaldandi náð að greiða verulegan hluta vangoldins virðisaukaskatts uppgjörstímabilið nóvember-desember 2013, eða 831.515 kr. Sé gjaldanda kunnugt um að C hafi greitt verulegan hluta skattskulda X ehf. vegna greiðslutímabila staðgreiðslu fyrir desember 2014, janúar, febrúar og mars 2015 að fjárhæð samtals 823.744 kr. Þá er tekið fram að stór hluti vangoldinnar staðgreiðslu sé vegna launa gjaldanda sjálfs, sem ekki komi til álita að refsa fyrir, og ennfremur að taka beri tillit til ákvarðaðs álags. Hafi gjaldandi ekki notið ávinnings af brotunum og ekki reynt að hlaupast undan eða fría sig ábyrgð. Þá hafi gjaldandi orðið leiksoppur eldri og reyndari manna sem nú reyni að þvo hendur sínar af aðkomu þeirra að rekstrinum. Fáa röksemdir B um að hann hafi ekki komið nálægt rekstri X ehf. lítt haldið, enda var hann stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi félagsins. Þá hafi honum verið gjörlla kunnugt um skuldastöðu félagsins vegna staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts en hafi kosið að afhafast ekkert. Loks er rakið að gjaldendum hafi verið boðið að gangast undir sektarboð skattrannsóknarstjóra ríkisins og hafi gjaldandi og C viljað gangast undir sektarboðið en B ekki. Hafi því ekki verið unnt að ljúka málinu með þeim hætti. Telur umboðsmaður gjaldanda að í ljósi atvika megi hafi hliðsjón af sektarboði skattrannsóknarstjóra við sektarákvörðun í málinu.

### III.

Með bréfi skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 16. nóvember 2017, er gerð sú krafa að gjaldendum, A, B og C, verði gerð sekt samkvæmt þargreindum ákvæðum 30. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, með því að þeir hafi sem

fyrirsvarsmenn X ehf. vanrækt að standa skil á afdreginni staðgreiðslu opinberra gjalda launamanna félagsins tiltekin greiðslutímabil árin 2014 og 2015 og vanrækt skil á virðisaukaskatti félagsins þau uppgjörstímabil árin 2013, 2014 og 2015 sem greinir í bréfinu. Gjaldendur hafa lagt fram athugasemdir í tilefni af sektarkröfu skattrannsóknarstjóra ríkisins.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins hóf hinn 2. september 2016 rannsókn á skattskilum X ehf. er beindist að skilum félagsins á virðisaukaskatti og staðgreiðslu opinberra gjalda vegna launamanna félagsins árin 2013, 2014 og 2015. Skráður tilgangur X ehf. á þessu tímabili var rekstur alhliða járnsmiðju sem sérsmiðar og/eða framleiðir ýmsar vörur, innflutningur, rekstur fasteigna, svo og lánastarfsemi og skyldur rekstur. Samkvæmt gögnum málsins var bú X ehf. tekið til gjaldþrotaskipta á árinu 2015 og lauk skiptum á árinu 2016. Var félagið afskráð sama ár. Vegna rannsóknarinnar voru teknar skýrslur af gjaldendum hjá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins, sbr. skýrslutökur af gjaldendum, C og B, hinn 8. september 2016, og af gjaldanda, A, hinn 9. september 2016. Með bréfum, dags. 3. október 2016, sendi skattrannsóknarstjóri gjaldendum skýrslu um rannsóknina sem þá lá fyrir, dags. 30. september 2016, og gaf þeim kost á að tjá sig um efni hennar. Með bréfi, dags. 13. október 2016, lagði umboðsmaður gjaldanda, B, fram athugasemdir sínar. Þá kom gjaldandi, A, athugasemdum sínum á framfæri við skattrannsóknarstjóra með tölvupósti hinn 4. október 2016. Að svo búnu tók skattrannsóknarstjóri ríkisins saman nýja skýrslu um rannsóknina, dags. 20. október 2016 (misritað 2017 á forsiðu skýrslunnar), sem var efnislega samhljóða hinni fyrri að viðbættum kafla um lok rannsóknarinnar þar sem tekið var fram að framkomin andmæli þættu ekki gefa tilefni til breytinga á skýrslunni.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 20. október 2016, segir að rannsókn á skattskilum X ehf. hafi einkum verið byggð á upplýsingum sem fram hafi komið við fyrrgreindar skýrslutökur, staðgreiðsluskilagreinum X ehf. ásamt sundurliðunum með þeim, upplýsingum úr bókhaldi X ehf., virðisaukaskattsskýrslum félagsins og leiðréttingarskýrslu virðisaukaskatts, upplýsingum frá fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra, svo og tekjubókhaldi ríkissjóðs, sbr. fylgiskjöl með skýrslunni, en þar er um að ræða yfirlit um greiðslur X ehf. vegna staðgreiðslu opinberra gjalda, virðisaukaskatts og opinberra gjalda.

Fram kemur í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins að rannsókn embættisins á staðgreiðsluskilum X ehf. hafi falist í því að bera fjárhæðir afdreginnar staðgreiðslu samkvæmt staðgreiðsluskilagreinum félagsins saman við greiðslur þess til innheimtumans ríkissjóðs. Í skýrslunni er gerð grein fyrir þeirri niðurstöðu rannsóknarinnar að fyrrum fyrirsvarsmenn X ehf. hafi ekki staðið skil innan lögboðins frests á afdreginni staðgreiðslu opinberra gjalda vegna launamanna félagsins greiðslutímabilin janúar, febrúar, mars, apríl, maí, júní, júlí, ágúst, nóvember og desember 2014 og janúar, febrúar og mars 2015, samtals að fjárhæð 4.090.076 kr. Fram kemur að afdregin staðgreiðsla af launum A hafi verið samtals 981.034 kr. og 93.332 kr. af launum C á sama tímabili.

Rannsókn á virðisaukaskattsskilum X ehf. var samkvæmt skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins fólgin í því að bera fjárhæð innheimts virðisaukaskatts samkvæmt virðisaukaskattsskýrslum félagsins saman við greiðslur þess til innheimtumans. Í skýrslunni er rakin sú niðurstaða rannsóknarinnar að fyrrum

fyrirsvarsmenn X ehf. hafi ekki staðið skil innan lögboðsins frests á innheimtum virðisaukaskatti vegna félagsins uppgjörstímabilin nóvember-desember 2013, mars-apríl, maí-júní og nóvember-desember 2014 og janúar-febrúar 2015 að fjárhæð samtals 4.660.264 kr. Fram kemur að greiddar hafi verið 448.832 kr. inn á höfuðstól virðisaukaskattsskuldarinnar.

Gjaldandi, C, greindi frá því við skýrslutöku 8. september 2016 að hann hefði stofnað X ehf. og að rekja mætti stofnun fyrirrennara félagsins til ársins 2003. Sagði gjaldandi að hann hefði verið mikið að smíða fyrir félag B, Y ehf., og að sú vinna hefði aukist það mikið að þeir hjá Y ehf. hefðu viljað kaupa sig inn í fyrirtækið. Kvaðst gjaldandi ekki hafa komið að daglegum rekstri og fjármálum X ehf. á árunum 2013, 2014 og 2015 og sagði þá B og A hafa séð um reksturinn í sameiningu. Aðspurður um hver hefði verið yfirmaður gjaldanda eða sagt honum fyrir verkum sagði gjaldandi að það hefði komið af sjálfu sér. Hann hefði sinnt smíðum þegar pantanir hefðu borist. Staðfesti gjaldandi að hafa verið skráður stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi X ehf. frá 16. janúar 2015 til og með 12. mars 2015, en sagði að þrátt fyrir skráningu hans sem fyrirsvarsmanns félagsins hefði hann ekki komið að daglegum rekstri þess heldur aðeins verið að vinna „á gólfinu“. Sagði gjaldandi að slitnað hefði upp úr samstarfinu við Y ehf. og það endað með málaferlum sem hefðu snúist um sjö milljóna króna skuld Y ehf. við X ehf. Sagði gjaldandi að A hefði séð um fjármálin á þessum tíma. Við skýrslutökuna voru bornar undir gjaldanda fyrirleggjandi staðgreiðsluskilagreinar og virðisaukaskattsskýrslur X ehf. vegna þeirra greiðslu- og uppgjörstímabila sem rannsóknin tók til. Sagðist gjaldandi telja að tilgreind sérkunnáttukona hefði útbúið skilagreinar staðgreiðslu ásamt A en sagðist ekki vita hver hefði útbúið virðisaukaskattsskýrslurnar. Kvaðst gjaldandi ekki vita hvort gögnin gæfu rétta mynd af rekstrinum. Gjaldanda var kynnt að samkvæmt gögnum málsins hefði staðgreiðsla opinberra gjalda að fjárhæð 4.090.076 kr. vegna launamanna X ehf. tiltekin greiðslutímabil árin 2014 og 2015 ekki verið greidd á lögmæltum tíma og að virðisaukaskattur að fjárhæð 4.660.264 kr. tiltekin uppgjörstímabil árin 2013, 2014 og 2015 hefði ekki verið greiddur á lögmæltum tíma. Vildi gjaldandi ekki tjá sig um fjárhæðirnar. Sagðist gjaldandi ekki vita hvers vegna afdreginni staðgreiðslu og innheimtum virðisaukaskatti var ekki skilað á lögmæltum tíma og vísaði á aðra stjórnarmenn félagsins. Kvaðst gjaldandi ekkert hafa haft með greiðslur til innheimtumanns ríkissjóðs að gera og hefði hann ekki verið með neinar óskir hjá tollstjóra um hvernig ráðstafa ætti peningunum.

Við skýrslutöku af gjaldanda, B, sem fram fór 8. september 2016, sagði gjaldandi að hann hefði ásamt ... hjá Y ehf. keypt sig inn í X ehf. á árinu 2010 eða 2011, en með kaupunum hefðu þeir veitt járnsmiðju A líflínu. Sagði gjaldandi hlutverk sitt, þegar hann var skráður í stjórn félagsins, hafa verið lítið, en í raun og veru hefði það verið meira pappírlega séð. Fyrst hefði C séð um rekstur fyrirtækisins frá A til Ö. Síðan hefði A komið inn sem stór hluthafi og séð um reksturinn. Kvaðst gjaldandi ekki hafa komið að félaginu að öðru leyti en að útvega verkefni og láta A og C smíða fyrir sig eða aðra viðskiptavinum. Sagði gjaldandi að um lítið og mjög óformlegt félag hefði verið að ræða. Hefðu verið haldnir tveir eða þrjú stjórnarfundir til að ræða málin. Sagði gjaldandi að reksturinn hefði verið þungur, en þeir hjá Y ehf. vissu ekki af hverju þar sem þeir hefðu sett fjármuni í félagið og útvegað því verkefni. Hefði gjaldandi þá sótt um aðgang að bankareikningum félagsins til að vita í

hvað peningarnir hefðu verið að fara og hvernig reksturinn stæði. Við skoðun á bankareikningunum hefði komið í ljós hvernig rekstur þetta hefði verið og í kjölfarið hefðu þeir (Y ehf.) selt sig út úr félaginu. Sagði gjaldandi að A hefði séð um reksturinn þann tíma sem gjaldandi hefði verið skráður framkvæmdastjóri. Aðspurður hvort C hefði séð um reksturinn fram að einhverjum tímapunkti á árinu 2012 og A síðan tekið við svaraði gjaldandi játandi en sagðist ekki geta sagt nákvæmlega til um á hvaða tímapunkti það hefði verið. Sagði gjaldandi að C og A hefðu ekki átt pening til þess að kaupa þá út úr félaginu og hefði því verið gerður samningur um sölu á hlut Y ehf. í X ehf. til C og A gegn úttektum, en það hefði ekki gengið eftir. Sagði gjaldandi að það hefði alltaf verið samkomulag um að Y ehf. kæmi inn með viðskipti og viðskiptavild og að C og A sæju um reksturinn. Við skýrslutökuna voru bornar undir gjaldanda fyrirbyggjandi staðgreiðsluskilagreinar og virðisaukaskattsskýrslur X ehf. vegna þeirra greiðslu- og uppgjörstímabila sem rannsóknin tók til. Sagðist gjaldandi ekki vita hvort skilagreinar staðgreiðslu væru vegna rekstrarins en sagði að virðisaukaskattsskýrslurnar hlytu að vera það. Sagðist gjaldandi ekki vita hvort skilgreinarnar gæfu rétta mynd af rekstri félagsins. Þá sagði gjaldandi aðspurður að velta á virðisaukaskattsskýrslu vegna nóvember-desember 2013 væri sennilega rétt. Gjaldanda var kynnt að samkvæmt gögnum málsins hefði staðgreiðsla opinberra gjalda að fjárhæð 4.090.076 kr. vegna launamanna X ehf. tiltekin greiðslutímabil árin 2014 og 2015 ekki verið greidd á lögmæltum tíma og að virðisaukaskattur að fjárhæð 4.660.264 kr. tiltekin uppgjörstímabil árin 2013, 2014 og 2015 hefði ekki verið greiddur á lögmæltum tíma, en gjaldandi vildi ekki tjá sig um þessar fjárhæðir. Sagðist gjaldandi ekkert vita um þetta. Kvaðst gjaldandi ekki vita hvers vegna ekki hefði verið staðið skil á staðgreiðslu opinberra gjalda vegna launamanna X ehf. og innheimtum virðisaukaskatti félagsins, það yrði að spyrja A út í það. Aðspurður kvaðst gjaldandi ekki hafa séð um að greiða inn á skuldir félagsins við ríkissjóð. Þá hefði hann ekki óskað eftir því við innheimtumann ríkissjóðs að greiðslum yrði ráðstafað með sérstökum hætti. Kvaðst gjaldandi vilja gera athugasemdir við hvernig A og C hefðu greitt þetta því þeir hefðu ekki átt pening. Sagði gjaldandi að keypt hefðu verið tæki sem hefðu horfið úr félaginu. Þegar farið var að falast eftir því að fá eitthvað upp í sölnuna hefði allt verið horfið. Undir lok skýrslutökunnar vildi gjaldandi ítreka að hann hefði ekki komið nálægt rekstrinum að öðru leyti en því að útvega verkefni. Sagði gjaldandi að A hefði sagt sér á árinu 2013 að hann hefði samið um staðgreiðsluna. Hefði verið gert samkomulag við A um að Y ehf. greiddi ákveðnar fjárhæðir og hefði gjaldandi viljað að greiðslurnar færu upp í vangoldna staðgreiðslu. Hefði bróðir B, framkvæmdastjóri Y ehf., í raun krafist þess. Kvaðst gjaldandi hafa verið á haus í rekstri Y ehf. og því ekki fylgt þessu eftir. Aðspurður sagðist gjaldandi ekki hafa nýtt aðgang sinn að bankareikningum félagsins til að greiða fyrir félagið. Sagðist gjaldandi hafa skoðað reikningana þegar honum fannst skrýtið hvað peningarnir væru að fara í, svo sem matarinnkaup og ítrekaðar ferðir út að borða, og hefði hann gert miklar athugasemdir við þetta.

Við skýrslutöku af A, sem fram fór 9. september 2016, kom fram af hálfu gjaldanda að hann hefði átt hlut í félaginu og verið stjórnarformaður á tímabili. Sagði gjaldandi að hann hefði tekið við sem framkvæmdastjóri félagsins á árinu 2015, en þá hefði hann ætlað að reyna að koma rekstrinum í lag. Kvaðst gjaldandi ekki hafa viljað missa fyrirtækið, hann hefði sett allt sitt í það. Aðspurður um daglega stjórn X ehf. á rannsóknartímabilinu sagði gjaldandi að B hefði komið með verkefni og

beðið gjaldanda og C um að leysa þau. Sagði gjaldandi að það hefði ekki verið neinn daglegur stjórnandi sem slíkur, en hann og C hefðu leyst þau verkefni sem B hefði lagt fyrir þá. Sagðist gjaldandi hafa tekið við sem framkvæmdastjóri eftir að B hefði farið út. Hefði C verið þarna í stuttan tíma [skráður fyrirsvarsmaður] en það hefði verið vegna þess að þeir hefðu verið að reyna að losa sig við meðeigendur sína í Y ehf. Kvaðst gjaldandi ekki hafa skilið þetta alveg en lögfræðingurinn hefði breytt þessu svona. Sagði gjaldandi að C hefði ekkert séð um reksturinn á þeim tíma sem hann hefði verið skráður framkvæmdastjóri. C hefði bara viljað hanna og smíða og ekki skipta sér af peningahliðinni. Hefði það verið sameiginleg ákvörðun þeirra C að hafa þetta svona. Sagðist gjaldandi hafa beðið um að vera bæði framkvæmdastjóri og stjórnarmaður því hann hefði viljað laga þetta [reksturinn]. Teldi gjaldandi sig hafa skilað öllu og sagði að sitt tímabil væri „hreint“. Hefði gjaldandi sagt C að hann væri búinn að borga skattinn og C hefði sagt það vera gott mál. Sagði gjaldandi að þeir hefðu verið með góðan bókara sem hefði unnið sína vinnu en hann hefði verið með aðgang að bankareikningnum og borgað þegar peningar hefðu verið til. Aðspurður hvort hann hefði séð um fjármálin frá árinu 2013 svaraði gjaldandi játandi. Sagði gjaldandi að B og C hefðu ekkert verið í fjármálunum en B hefði verið upplýstur um stöðu mála. Væru til tölvupóstar um skuldastöðuna og þegar fyrsta bréfið um að þeir skulduðu skatta hefði komið hefði hann farið með bréfið til B. Sagði gjaldandi aðspurður að B hefði ekki verið á launaskrá en gjaldanda hefði þótt sanngjarnt að greiða honum eitthvað þar sem hann hefði komið með verkefnin. Kom fram við skýrslutökuna að Y ehf. hefði skuldað X ehf. um 7 milljónir króna og því hefðu ekki verið til fjármunir hjá félaginu til að greiða skattinn. Við skýrslutökuna voru bornar undir gjaldanda fyrirleggjandi staðgreiðsluskilagreinar og virðisaukaskattskýrslur X ehf. vegna þeirra greiðslu- og uppgjörstímabila sem rannsóknin tók til. Gjaldandi kannaðist við þessar skilagreinar og skýrslur og sagði að bókari félagsins hefði annast gerð þeirra. Kvað gjaldandi skýrslurnar hafa verið byggðar á bókhaldsgögnum félagsins og taldi gjaldandi gögnin gefa rétta mynd af rekstri félagsins. Gjaldanda var kynnt að samkvæmt gögnum málsins hefði staðgreiðsla opinberra gjalda að fjárhæð 4.090.076 kr. vegna launamanna X ehf. tiltekin greiðslutímabil árin 2014 og 2015 ekki verið greidd á lögmæltum tíma og að virðisaukaskattur að fjárhæð 4.660.264 kr. tiltekin uppgjörstímabil árin 2013, 2014 og 2015 hefði ekki verið greiddur á lögmæltum tíma, en gjaldandi vildi ekki tjá sig um þessar fjárhæðir. Sagði gjaldandi aðspurður að fjárskortur hefði valdið vanskilunum en þar sem greiðslur hefðu ekki borist frá Y ehf. hefði hann ekki getað staðið í skilum. Y ehf. hefði þannig keypt vörur af X ehf. en ekki greitt fyrir. Sagði gjaldandi að fjármunirnir væru ennþá útistandandi. Aðspurður sagðist gjaldandi tvisvar hafa óskað eftir því munnlega við innheimtumann ríkissjóðs að greiðslum vegna skattskulda yrði ráðstafað með tilteknum hætti. Hefði það verið á því tímabili sem C hefði verið í stjórn og hefðu innborganir átt að fara inn á það tímabil.

Samkvæmt 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 42/1995, er refsivert ef skattskyldur maður afhendir eigi á lögmæltum tíma virðisaukaskattskýrslu eða virðisaukaskatt sem hann hefur innheimt eða honum borið að innheimta. Í 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. 2. gr. laga nr. 42/1995, er með samsvarandi hætti lýst refsivert ef launagreiðandi innir ekki af hendi þær greiðslur vegna launamanna sem hann hefur haldið



eftir eða honum borið að halda eftir. Samkvæmt fortaklausum ákvæðum nefndra laga og með stoð í dómaframkvæmd Hæstaréttar Íslands, sbr. m.a. dóma Hæstaréttar 27. febrúar 1997 (H 1997:789), 25. september 1997 (H 1997:2446), 14. janúar 1999 (H 1999:79), 18. febrúar 1999 (H 1999:544 og 550), 10. júní 1999 (H 1999:2645) og 30. mars 2000 (H 2000:1422), geta fyrirvarsmenn lögaðila unnið til refsingar með því einu að láta ógert að skila umræddum gjöldum í ríkissjóð á tilskildum tíma, enda sé huglægum refsiskilyrðum fullnægt.

Gjaldandi, A, var stjórnarmaður og prókúruhafi X ehf. allan þann tíma sem málið varðar og framkvæmdastjóri félagsins frá 12. mars 2015. Við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins kom fram af hálfu gjaldanda að hann hefði séð um fjármál félagsins og haft með höndum skil á staðgreiðslu opinberra gjalda félagsins og innheimtum virðisaukaskatti þess. Við skýrslutöku af C hinn 8. september 2016 sagði hann að A og B hefðu séð um fjármál félagsins í sameiningu. Við skýrslutöku af B hinn 8. september 2016 kom fram að A hefði séð um daglegan rekstur X ehf. Að virtum framburðum gjaldanda, C og B hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, sem að framan eru raktir, og með hliðsjón af gögnum málsins að öðru leyti þykir í ljós leitt að gjaldandi, A, hafi haft með höndum daglega stjórn X ehf. allan þann tíma sem málið tekur til. Samkvæmt því verður talið að gjaldandi hafi borið ábyrgð á skilum staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts X ehf. á þeim tíma sem hér um ræðir og er sektarkröfu skattrannsóknarstjóra ríkisins því réttilega beint að gjaldanda.

Sektarkrafa á hendur gjaldanda, B, er byggð á því að hann hafi sem stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi X ehf. borið ábyrgð á skilum staðgreiðslu opinberra gjalda greiðslutímabilin janúar til og með ágúst og nóvember og desember 2014 og skilum virðisaukaskatts félagsins uppgjörstímabilin nóvember-desember 2013 og mars-apríl og maí-júní 2014. Gjaldandi var skráður stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi X ehf. frá 27. janúar 2014 til 16. janúar 2015. Sem skráðum framkvæmdastjóra og stjórnarmanni X ehf. bar gjaldanda að afla sér vitneskju um rekstur félagsins, þar á meðal um það hvort það stæði í skilum með greiðslu staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts, svo og að annast um að starfsemi félagsins væri jafnan í réttu og góðu horfi, sbr. 44. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Vísast um þetta m.a. til dóms Hæstaréttar Íslands 25. september 1997 (H 1997:2446). Sé misbrestur á því að fyrirvarsmáður fyrirtækis sinni ábyrgðarskyldu sinni kann sú vanræksla að baka honum refsíábyrgð, enda sé honum kunnugt um refsiverð brot í tengslum við rekstur fyrirtækisins eða hann hefur að öðru leyti sýnt af sér saknæman eftirlitsskort. Við skýrslutöku af gjaldanda hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins hinn 8. september 2016 sagði gjaldandi að hann hefði ekkert komið að fjármálum X ehf. þann tíma sem málið varðar. Er þetta viðhorf gjaldanda ítrekað í vörn hans til yfirséðanefndar. Við skýrslutöku af C 8. september 2016 sagði C að B og A hefðu séð um fjármál X ehf. í sameiningu. Við skýrslutöku af A hinn 9. september 2016 sagðist A hafa séð um fjármál félagsins, en sagði að gjaldandi, B, hefði verið upplýstur um bága fjármálastöðu félagsins frá upphafi. Sagði A að þegar hann hefði fyrst fengið senda bréflaga tilkynningu um vanskil á sköttum hefði hann farið með bréfið til gjaldanda, B. Þá kom fram við skýrslutökuna að rekja mætti vanskil félagsins á staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatti til vanefnda Y ehf., félags B o.fl., gagnvart X ehf., en Y ehf. hefði skuldað X ehf. um 7 milljónir króna. Sagði A að gert hefði verið greiðsluplan um að Y ehf. greiddi X ehf. 500.000 kr. á viku og að borist

hefðu tvær greiðslur sem hann hafi farið með beint í skattinn. Við skýrslutöku af gjaldanda, B, staðfesti hann að gert hefði verið samkomulag um greiðslur frá Y ehf. til X ehf. og sagði gjaldandi að hann hefði viljað að greiðslunum yrði ráðstafað upp í vangoldna staðgreiðslu. Þá kom einnig fram að gjaldandi hefði verið „á haus“ í rekstri Y ehf. og því ekki fylgt þessu eftir. Samkvæmt framansögðu er fram komið í málinu að gjaldandi, B, hafi verið upplýstur og meðvitaður um fjárhagsstöðu X ehf. og vanskil á sköttum a.m.k. frá árinu 2013, en gjaldandi staðfesti við skýrslutöku hjá skattnánnsóknarstjóra að A hefði greint honum frá því á árinu 2013 að samið hefði verið við innheimtumann ríkissjóðs á því ári um greiðslur vegna vangoldinnar staðgreiðslu. Þá hefur ekki verið vefengt af hálfu gjaldanda, B, að vanskil X ehf. á staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatti megi að einhverju leyti rekja til vanefnda Y ehf., félags B o.fl., við X ehf., en samkvæmt hreyfingalista bókhalds nam skuld Y ehf. við X ehf. 7.103.287 kr. í upphafi árs 2014 og 3.365.187 kr. í lok árs 2014 áður en skuldin er færð niður í 0 kr. með skýringunni „Y selur hlut sinn“, sbr. fskj. 13.29-13.31 með skýrslu skattnánnsóknarstjóra ríkisins. Að því er varðar viðbáru gjaldanda um að hann hafi viljað að greiðslum Y ehf. yrði ráðstafað upp í vangoldna staðgreiðslu verður að telja í þessu sambandi að staðið hafi gjaldanda næst sem framkvæmdastjóra, stjórnarmanni og prókúruhafa X ehf. að sjá til þess að greiðslum frá Y ehf. til X ehf. yrði ráðstafað til greiðslu vangoldinnar staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts síðarnefnda félagsins, enda gjaldandi í því tilviki beggja vegna borðsins. Að þessu virtu verður að telja að gjaldandi hafi af stórkostlegu gáleysi vanrækt eftirlitsskyldu sína og verður því að telja hann bera refsíabýrgð samkvæmt þeim ákvæðum laga nr. 45/1987 og laga nr. 50/1988 er fyrir greinir vegna þeirra misbresta sem voru á skattskilum félagsins á þeim tíma sem sektarkrafa skattnánnsóknarstjóra ríkisins á hendur honum tekur til. Vegna skírskotunar umboðsmanns gjaldanda í bréfi, dags. 7. febrúar 2018, til dóma Hæstaréttar Íslands frá 27. október 2016 í máli nr. 321/2015 og frá 16. febrúar 2017 í máli nr. 777/2015 er rétt að rekja að í báðum þessum málum var skráður fyrirvarsaður einkahlutafélags sýknaður af ákæru um brot á skattalögum í rekstri viðkomandi félags með því að sannast hefði að viðkomandi einstaklingur hefði ekkert komið að og ekki haft neina vitneskju um fjármál einkahlutafélagsins heldur aðeins verið skráður fyrirvarsaður til málamynda. Voru atvik í málum þessum því ekki sambærileg atvikum í máli gjaldanda.

Gjaldandi, C, var skráður stjórnarmaður, framkvæmdastjóri og prókúruhafi X ehf. frá 16. janúar 2015 til og með 12. mars 2015. Við skýrslutöku hjá skattnánnsóknarstjóra ríkisins hinn 8. september 2016 kvaðst gjaldandi sem fyrr segir ekki hafa komið að daglegum rekstri og fjármálum félagsins. Hann hefði aðeins starfað við smíðar hjá félaginu. Hið sama kom fram við skýrslutöku af A hinn 9. september 2016, en A sagði við skýrslutökuna að gjaldandi, C, hefði bara viljað hanna og smíða og ekki skipta sér af peningahliðinni. Hefði það verið sameiginleg ákvörðun þeirra að hafa þetta svona. Þá hefði gjaldandi, C, ekki verið upplýstur um skuldastöðuna og hefði A tjáð honum að hann væri búinn að standa skil á skattinum. Við skýrslutöku af B hinn 8. september 2016 kom fram að A hefði stýrt fjármálum félagsins á rannsóknartímanum. Sem skráðum framkvæmdastjóra og stjórnarmanni X ehf. bar gjaldanda, C, að afla sér vitneskju um rekstur félagsins, þar á meðal um það hvort það stæði í skilum með greiðslu staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts, svo og að annast um að

starfsemi félagsins væri jafnan í réttu og góðu horfi, sbr. 44. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Vísast um þetta m.a. til dóms Hæstaréttar Íslands 25. september 1997 (H 1997:2446). Sé misbrestur á því að fyrirsvarsmáður fyrirtækis sinni ábyrgðarskyldu sinni, kann sú vanræksla að baka honum refsíábyrgð, enda sé honum kunnugt um refsiverð brot í tengslum við rekstur fyrirtækisins eða hann hefur að öðru leyti sýnt af sér saknæman eftirlitsskort. Með hliðsjón af framburði gjaldanda við skýrslutökur hjá skattransóknarstjóra ríkisins þykir mega slá því föstu að gjaldandi, C, hafi ekki komið að fjármálum X ehf. á rannsóknartímabilinu. Hefur verið leitt í ljós að A hafði með höndum stjórn fjármála X ehf. og daglegan rekstur þann tíma sem sektarkrafa skattransóknarstjóra ríkisins á hendur gjaldanda, C, tekur til. Þótt telja megi ljóst að gjaldandi, C, kunni að hafa sýnt af sér nokkurt gáleysi vegna skorts á eftirliti með rekstrinum, verður að telja ósannað, með hliðsjón af dómaframkvæmd Hæstaréttar Íslands, sbr. dóma Hæstaréttar frá 31. maí 2007 í máli nr. 392/2006, 12. desember 2013 í máli nr. 354/2013, 23. janúar 2014 í máli nr. 388/2013, 30. október 2014 í máli nr. 295/2014 og 27. október 2016 í máli nr. 321/2015, að hann hafi uppfyllt þær auknu gáleysiskröfur sem lög um staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskattslög gera vegna refsiverðra brota gegn lögnum. Samkvæmt þessu verður ekki talið að gjaldandi, C, beri refsíábyrgð á því að vanhöld hafi orðið á skilum skilagreina staðgreiðslu og virðisaukaskattsskýrslna og gjöldum samkvæmt þeim. Verður honum ekki gerð sekt í máli þessu.

Til grundvallar niðurstöðu skattransóknarstjóra ríkisins um fjárhæð vangreiddrar staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts X ehf. umrædd greiðslu- og uppgjörstímabil árin 2013, 2014 og 2015 liggja staðgreiðsluskilagreinar og virðisaukaskattsskýrslur, sem gjaldandi, A, hefur staðfest að varði rekstur einkahlutafélagsins, sbr. skýrslutökur sem raktar hafa verið að framan. Þá er komið fram að skýrslur þessar hafi verið byggðar á bókhaldsgögnum félagsins. Verður samkvæmt þessu byggt á því að staðgreiðsla opinberra gjalda og virðisaukaskattur, sem gjaldendum bar að standa skil á vegna X ehf., hafi numið þeim fjárhæðum sem greinir í skýrslu skattransóknarstjóra ríkisins, enda þykir ekkert hafa komið fram sem gefur tilefni til annars. Sektarkrafa skattransóknarstjóra í máli þessu er byggð á niðurstöðum í skýrslu embættisins að öðru leyti en því að ekki er gerð krafa um ákvörðun sektar vegna vangreiddrar staðgreiðslu að fjárhæð samtals 1.074.366 kr. af launum fyrirsvarsmanna svo sem gerð er grein fyrir í kröfugerð.

Í skýrslu skattransóknarstjóra ríkisins og greinargerð með kröfugerð embættisins til yfirséðingafndar er gerð grein fyrir greiðslum X ehf. til innheimtumanns vegna staðgreiðslu, virðisaukaskatts og opinberra gjalda frá því að skuldir sem um ræðir í máli þessu vegna staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts byrjuðu að myndast 5. febrúar 2014. Fram kemur að á tímabilinu 5. febrúar 2014 til og með 13. nóvember 2017 voru alls greiddar 1.814.565 kr. vegna höfuðstóls skilaskyldrar staðgreiðslu og 5.295.784 kr. vegna höfuðstóls virðisaukaskatts félagsins. Var þar að hluta um að ræða greiðslur vegna greiðslu- og uppgjörstímabila sem mál þetta varðar, nánar tiltekið staðgreiðslu að fjárhæð 355.870 kr. vegna greiðslutímabilanna desember 2014, janúar, febrúar og mars 2015 og virðisaukaskatt að fjárhæð 1.748.221 kr. vegna uppgjörstímabilanna nóvember-desember 2013, mars-apríl og nóvember-desember 2014 og janúar-febrúar 2015. Eins og mál þetta er lagt fyrir af hálfu skattransóknarstjóra ríkisins þykir rétt að þessar fjárhæðir, sem skil voru gerð á samkvæmt

framangreindu áður en mál þetta var sent yfirskattanefnd til meðferðar, komi til frádráttar fjárhæð vangreiddrar staðgreiðslu og vangreidds virðisaukaskatts samkvæmt kröfugerð skattrannsóknarstjóra ríkisins, enda er það í samræmi við það sem tíðkast hefur við meðferð hliðstæðra mála fyrir yfirskattanefnd. Verður því miðað við vangreidda staðgreiðslu að fjárhæð 2.659.840 kr. og virðisaukaskatt að fjárhæð 2.912.043 kr. í máli þessu.

Sá hluti greiðslna X ehf. á umræddu tímabili, sem innheimtumaður ríkissjóðs hefur ráðstafað til greiðslu dráttarvaxta, álags og kostnaðar, nemur 64.420 kr. vegna staðgreiðslu og 245.025 kr. vegna virðisaukaskatts. Þá kemur fram í gögnum málsins að greiðslur til innheimtumans ríkissjóðs vegna opinberra gjalda X ehf., þ.m.t. tryggingagjalds, á þeim tíma sem hér um ræðir, námu 413.855 kr. og var innborgunum að hluta varið til greiðslu dráttarvaxta og kostnaðar. Aðrar greiðslur til innheimtumans en vegna höfuðstóls staðgreiðslu og virðisaukaskatts námu því samtals 723.300 kr.

Með dómi Hæstaréttar Íslands 2. október 2003 (H 2003:3178), sem varðar hliðstætt mál, var því hafnað að greiðslur, sem innheimtumaður hefur ráðstafað upp í álag, dráttarvexti og kostnað, geti haft áhrif á sakarmat og komið með beinum hætti til frádráttar skattskuld sem viðurlagaákvörðun tekur til. Ekki verður talið að breyting með lögum nr. 134/2005 á refsíákvæðum laga nr. 45/1987 haggi þessari dómaframkvæmd. Með breytingalögum þessum er hins vegar skýrt kveðið á um það að greiðslur skattaðila á verulegum hluta skattfjárhæðar geti að uppfylltum ákveðnum skilyrðum leitt til þess að ákvæði um lágmark sektarrefsingar eigi ekki við. Samkvæmt dómum Hæstaréttar Íslands 30. mars 2006 í málunum nr. 428/2005 og 469/2005 ber að taka í þessu sambandi tillit til innborgana sem ráðstafað hefur verið til greiðslu álags vegna vangreiddrar staðgreiðslu opinberra gjalda starfsmanna og vangreidds virðisaukaskatts, svo og skuli fara á sama hátt með greiðslur vegna staðgreiðslu opinberra gjalda þess fyrirsvarsmanns sem refsíabyrgð sætir. Ekki verður annað séð en að líta megi með hliðstæðum hætti til greiðslna viðkomandi skattaðila sem innheimtumaður hefur ráðstafað upp í dráttarvexti og kostnað, og eftir atvikum til greiðslu á opinberum gjöldum, enda er það í samræmi við úrskurðaframkvæmd fyrir gildistöku laga nr. 134/2005, sbr. og fyrrgreindan dóm Hæstaréttar frá árinu 2003 og aðra dóma í hliðstæðum málum, m.a. H 2000:2387. Eins og mál þetta liggur fyrir þykir því mega taka tillit til fyrrgreindra greiðslna X ehf. að fjárhæð 723.300 kr. Við mat á þýðingu þeirra fyrir sektarákvörðun þykir rétt að skipta þeim hluta innborgana, sem ráðstafað var til greiðslu opinberra gjalda X ehf., í hlutfalli við fjárhæðir vangoldinnar staðgreiðslu og virðisaukaskatts sem um ræðir í málinu. Innborganir vegna staðgreiðslu opinberra gjalda teljast þá nema 261.981 kr. og innborganir vegna virðisaukaskatts 461.319 kr.

Samkvæmt því sem að framan er rakið og gögnum málsins að öðru leyti var afdregin staðgreiðsla opinberra gjalda vegna launamanna X ehf. greiðslutímabilin janúar, febrúar, mars, apríl, maí, júní, júlí, ágúst, nóvember og desember 2014 og janúar, febrúar og mars 2015, samtals að fjárhæð 2.659.840 kr., ekki greidd til innheimtumans ríkissjóðs á tilskildum tíma, sbr. 1. og 2. mgr. 20. gr. laga nr. 45/1987. Þá var virðisaukaskattur X ehf. að fjárhæð 2.912.043 kr. uppgjörstímabilin nóvember-desember 2013, mars-apríl, maí-júní og nóvember-desember 2014 og janúar-febrúar 2015 ekki greiddur innheimtumanni ríkissjóðs á tilskildum tíma, sbr. 1. mgr. 15. gr. og 1. og 2. mgr. 24. gr.

laga nr. 50/1988. Vegna fram kominna skýringa um að erfiðleikar í rekstri X ehf. hafi valdið vanskilum á staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts sem í málinu greinir skal tekið fram að ekki telst tæk varnarástæða að fé hafi ekki verið til í rekstri félagsins til að standa skil á umræddum gjöldum, sbr. m.a. fyrrnefndan dóm Hæstaréttar Íslands frá 30. mars 2000 (H 2000:1422).

Með vísan til þess sem rakið hefur verið telst fullnægt þeim huglægu refsiskilyrðum sem fram koma í 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, sbr. 2. og 3. gr. laga nr. 42/1995. Ber að ákvarða gjaldendum, A og B, sekt samkvæmt þessum lagaákvæðum vegna vanrækslu á skilum staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatts í rekstri X ehf.

Tekið skal fram að af hálfu gjaldenda, C og A, er því haldið fram að þeir hafi viljað gangast undir sektarboð skattrannsóknarstjóra ríkisins en B ekki og hafi því ekki verið unnt að ljúka málinu með þeim hætti. Í 8. mgr. 37. gr. A reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, kemur fram að vilji sökunautur gangast undir sektarboð skattrannsóknarstjóra ríkisins skuli hann skriflega gangast undir sektargerðina á skrifstofu embættisins með undirritun sinni á boðið. Þá skuli koma fram á sektarboðinu hvenær það var samþykkt og skuli sektarboðið jafnframt undirritað af skattrannsóknarstjóra ríkisins eða löglærðum fulltrúa hans. Ekkert liggur fyrir í málinu um að gjaldendur hafi gengist undir sektarboð skattrannsóknarstjóra ríkisins með þessum hætti, sbr. og umfjöllun um þetta efni í greinargerð skattrannsóknarstjóra ríkisins til yfirs kattane fndar, dags. 16. nóvember 2017, þar sem fram kemur að fyrirsvarsmönnum X ehf. hafi verið veittur frestur til 19. apríl 2017 til að ljúka refsimeðferð málsins með sektargerð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, en ekki hafi verið gengist undir sektarboðið. Verður því ekki frekar fengist um þetta.

Eins og lög nr. 45/1987 og lög nr. 50/1988 hljóða eftir breytingar, sem á þeim voru gerðar með lögum nr. 42/1995, skal sekt aldrei vera lægri en sem nemur tvöfaldri þeirri skattfjárhæð sem vanrækt var greiðsla á, þó að teknu tilliti til álags. Samkvæmt breytingu á greindum lögum með lögum nr. 134/2005 eiga fésektarákvæði þessi þó ekki við hafi brot einskorðast við að standa ekki skil á réttilega tilgreindri staðgreiðslu eða virðisaukaskatti samkvæmt skilagrein staðgreiðslu eða virðisaukaskattsskýrslu, enda hafi verið gerð skil á verulegum hluta skattfjárhæðar eða málsbætur eru miklar. Í tilviki gjaldenda er til þess að líta að skilagreinar staðgreiðslu og virðisaukaskattsskýrslur X ehf. liggja fyrir vegna allra tímabila staðgreiðslu og virðisaukaskatts sem málið varðar og eru fjárhæðir í málinu byggðar á þeim. Sem fyrr segir verður lagt til grundvallar að greiðslur til innheimtumanns ríkissjóðs, sem hér beri að líta til, hafi numið 261.981 kr. vegna staðgreiðslu og 461.319 kr. vegna virðisaukaskatts. Svarar fyrrnefnda fjárhæðin til vangreiddrar staðgreiðslu vegna fyrsta greiðslutímabils staðgreiðslu sem sektarkrafa skattrannsóknarstjóra ríkisins tekur til og hluta fjárhæðar annars tímabilsins sem verður samkvæmt dómaframkvæmd Hæstaréttar Íslands, sbr. fyrrgreinda dóma frá 30. mars 2006, þó ekki talinn verulegur hluti fjárhæðarinnar. Að teknu tilliti til innborgunar á höfuðstól svara greiðslur vegna virðisaukaskatts til verulegs hluta vangreidds virðisaukaskatts félagsins fyrsta uppgjörstímabils virðisaukaskatts sem málið varðar. Í samræmi við fyrrgreinda dóma Hæstaréttar Íslands frá 30. mars 2006 ber jafnframt að telja greiðslur gjaldanda inn

á höfuðstól staðgreiðslu greiðslutímabilin desember 2014 og janúar, febrúar og mars 2015 og virðisaukaskatts uppgjörstímabilin mars-apríl og nóvember-desember 2014 og janúar-febrúar 2015 samkvæmt greiðslufyrirmælum til innheimtumanns ríkissjóðs 6. júní 2014 og 10. janúar 2017 nema verulegum hluta vangreiddra fjárhæða umrædd uppgjörstímabil. Samkvæmt þessu og í samræmi við greinda dómaframkvæmd Hæstaréttar Íslands, sbr. fyrrgreinda dóma frá 30. mars 2006, verður því talið að sú undantekning frá fésektarlágmarki, sem mælt er fyrir um í lögum nr. 134/2005, taki til vanskila á staðgreiðslu opinberra gjalda að fjárhæð samtals 507.538 kr. og á virðisaukaskatti að fjárhæð samtals 1.471.061 kr. fyrrgreind tímabil. Ekki liggur annað fyrir en að vangreiðsla á staðgreiðslu opinberra gjalda og virðisaukaskatti vegna annarra tímabila hafi fyrst og fremst stafað af erfiðleikum í rekstri X ehf. og ekkert er komið fram um að gjaldendur hafi persónulega notið nokkurs hags af brotinu. Hins vegar varðar mál þetta vanskil á staðgreiðslu og virðisaukaskatti að ekki óverulegri fjárhæð og vegna alllangs tímabils. Að þessu virtu og með vísan til greindrar dómaframkvæmdar verður því ekki talið að skilyrði um miklar málsbætur, sbr. ákvæði laga nr. 134/2005, eigi hér við. Því teljast lágmarksákvæði í 2. mgr. 30. gr. laga nr. 45/1987 og 1. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988 gilda um vanskil staðgreiðslu að fjárhæð 2.152.302 kr. og virðisaukaskatts að fjárhæð 1.440.982 kr.

Þegar höfð eru í huga lagarök, sem búa að baki framangreindum ákvæðum um lágmarks- og margfeldissektir, með tilliti til háttsemi gjaldenda og afleiðinga hennar, þykir rétt að ákveða sektarfjárhæð í máli þessu heildstætt en með tiltekinni skiptingu milli gjaldenda. Samkvæmt framansögðu og að teknu tilliti til álags samkvæmt 1. tölul. 2. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 þykir sekt gjaldenda hæfilega ákveðin 7.000.000 kr. til ríkissjóðs sem skiptist þannig milli þeirra að gjaldandi, A, greiði sekt að fjárhæð 3.550.000 kr. og gjaldandi, B, greiði sekt að fjárhæð 3.450.000 kr.

Umboðsmaður gjaldanda, B, hefur gert kröfu um að gjaldanda verði úrskurðaður málskostnaður til greiðslu úr ríkissjóði samkvæmt 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, sbr. 4. gr. laga nr. 96/1998, um breyting á þeim lögum. Samkvæmt úrslitum málsins eru ekki lagaskilyrði til þess að ákvarða gjaldanda málskostnað. Kröfu þess efnis er því hafnað.

#### *Úrskurðarorð:*

Gjaldandi, A, greiði sekt að fjárhæð 3.550.000 kr. til ríkissjóðs. Gjaldandi, B, greiði sekt að fjárhæð 3.450.000 kr. til ríkissjóðs. Málskostnaðarkröfu gjaldanda, B, er hafnað. Gjaldanda, C, verður ekki gerð sekt í máli þessu.