

Þriðjudaginn 10. desember 2002.

Nr. 538/2002.

Finnbogi Geirsson

(Steingrímur Þormóðsson hrl.)

gegn

sýslumanninum í Kópavogi

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Kærumál. Fjárnám. Skattar.

Ríkisskattstjóri endurákvarðaði opinber gjöld og virðisaukaskatt F að undangenginni rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á bókhaldi, tekjuskráningu og skattskilum F. Aðfenginni kæru staðfesti ríkisskattstjóri breytingarnar með kæruúrskurði, sem F skaut til yfirskattanefndar. Áður en yfirskattanefnd tók kæruna til úrlausnar var gert fjárnám hjá F, sem bar ágreining um gildi þess undir úrskurð héraðsdóms. Tæpu ári síðar kvað yfirskattanefnd upp úrskurð þar sem breytingar á opinberum gjöldum og virðisaukaskatti F voru lækkaðar. Staðfesti héraðsdómur gildi fjárnámsins að teknu tilliti til þeirrar niðurstöðu. Var úrskurður héraðsdóms staðfestur af Hæstarétti með vísan til forsendna hans.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Markús Sigurbjörnsson, Gunnlaugur Claessen og Ingibjörg Benediktsdóttir.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 26. nóvember 2002, sem barst réttinum ásamt kærumálsgögnum 5. desember sl. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 14. nóvember 2002, þar sem staðfest var fjárnám, sem sýslumaðurinn í Kópavogi gerði 21. desember 1998 hjá sóknaraðila að kröfu varnaraðila að því er varðar 4.905.898 krónur með nánar tilgreindum dráttarvöxtum frá þeim degi til greiðsludags. Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 102. gr. laga nr. 92/1991. Sóknaraðili krefst þess aðallega að fjárnámið verði felld úr gildi, til vara að það verði látið ná til lægri fjárhæðar, til þrautavara að það verði ekki látið ná til „skatta og gjalda vegna álagsbeitingar skattayfirvalda“ og að því frágengnu að dráttarvextir verði felldir niður. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili krefst þess að hinn kærði úrskurður verði staðfestur og sér dæmdur kærumálskostnaður.

Í greinargerð fyrir Hæstarétti reisir sóknaraðili aðalkröfu sína meðal annars á því að krafa varnaraðila á hendur sér sé fyrnd, sbr. 9. gr. og 52. gr. laga nr. 90/1989 um aðför. Sóknaraðili hafði þessa málsástæðu ekki uppi við meðferð málsins í héraði og er hún því of seint fram komin. Með þessari athugasemd og að öðru leyti með vísan til forsendna hins kærða úrskurðar verður hann staðfestur.

Sóknaraðili verður dæmdur til að greiða varnaraðila kærumálskostnað eins og í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð :

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.

Sóknaraðili, Finnþogi Geirsson, greiði varnaraðila, sýslumanninum í Kópavogi, 150.000 krónur í kærumálskostnað.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 14. nóvember 2002.

Mál þetta, sem lagt var fyrir dóminn með bréfi sóknaraðila frá 23. janúar 1999, var þingfest 18. mars s.á. Er málið rekið á grundvelli 15. kafla laga nr. 90/1989 um aðför. Sóknaraðili, Finnþogi Geirsson, Bakkasmára 15, Kópavogi, krefst aðallega ógildingar árangurslausrar aðfarargerðar, nr. 037-1998-02116, sem fram fór hjá honum að kröfu varnaraðila, sýslumannsins í Kópavogi, kt. 490169-4159, Dalvegi 18, Kópavogi 21. desember 1998. Til vara krefst hann þess að henni verði breytt á þann veg að hún verði látin ná til mun lægri fjárhæðar og kostnaðar hlutfallslega, þ.á.m. dráttarvaxta, allt að teknu tilliti til breytinga yfirséttanefndar þannig að áætlaðar fjárhæðir ríkisskattstjóra verði lækkaðar frekar en fram kemur í úrskurði yfirséttanefndar. Að auki krefst sóknaraðili þess að verði hin umdeilda gerð staðfest yrði kveðið á um það í úrskurði að málsskot úrskurðarins fresti frekari fullnustugerðum. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar úr hendi varnaraðila.

Varnaraðili hefur samþykkt breytingar á fjárnámsgerðinni til samræmis við þær breytingar sem yfirséttanefnd gerði í úrskurði sínum á þeim gjöldum sem ríkisskattstjóri hafði ákvarðað.

Varnaraðili krefst þess að ofangreind fjárnámsgerð verði staðfest svo breytt fyrir 4.905.895 krónum auk dráttarvaxta að fjárhæð 3.142.943 krónur til 10. desember 2001 af vangoldnum virðisaukaskatti, dráttarvaxta að fjárhæð 2.214.921 króna til 1. desember 2001 af vangoldnum opinberum gjöldum, auk áfallandi dráttarvaxta til greiðsludags, ásamt kostnaði við fjárnámsgerðina. Að auki krefst varnaraðili málskostnaðar að mati dómsins.

Begar mál þetta var þingfest þann 18. mars 1999 hafði sóknaraðili kært til Yfirskattaneftndar endurákvörðun þeirra opinberu gjalda sem varð tilefni þeirrar fjárnámsgerðar sem deilt er um í málinu. Var samkomulag með aðilum að fresta málinu ótiltekið þar til úrskurður nefndarinnar lægi fyrir og féllst dómari á það að rök væru til þess eins og hér stóð sérstaklega á.

Undir rekstri málsins var tekst á um það hvort sóknaraðila væri heimilt að leiða vitni í málinu. Var heimild héraðsdóms til vitnaleiðslna af hálfu sóknaraðila hafnað af Hæstarétti með dómi frá 9. apríl 2002. Segir m.a í dómi Hæstaréttar að dómari skuli leysa úr máli að efni til og fella þá ef nauðsyn ber til úr gildi fjárnámið, verði talið varhugavert að að láta það standa óhaggað á grundvelli þeirra sönnunargagna, sem almennt fái komist að í slíku máli. Segir í forsendum dóms Hæstaréttar að sóknaraðili hafi ekki borið því við að brýnum hagsmunum hans væri svo mikil hættu búin að víkja bæri frá þeirri almennu reglu 94. gr. sbr. 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/1989 að vitni verði ekki leidd í máli sem rekið er eftir 15. kafla laganna.

I.

Málið á rætur að rekja til endurákvörðunar ríkisskattstjóra frá 3. október 1997, sem byggð var á skýrslu skattranssóknarstjóra ríkisins frá 6. mars 1995, vegna skattranssóknar sem hófst 13. júní 1994. Beindist rannsóknin að bókhaldi, tekjuskráningu, tekjuskráningargögnum og skattskilum sóknaraðila tekjuárin 1990, 1991, 1992 og 1993 og innflutningi og sölu á vatnskössum á árunum 1992, 1993 og janúar til og með október 1994. Sóknaraðili hefur, á árunum 1991 til 1994, rekið blikksmiðjuna Stjórnublikk, kt. 120290-1199, Smiðjuvegi 11E í Kópavogi, sem einkafyrirtæki. Lauk rannsókninni með skýrslugerð þann 6. mars 1995. Í skýrslu þessari var helstu niðurstöðum lýst þannig:

„Tekjuskráning fyrirtækisins er ónákvæm og óáreiðanleg og byggir hún á ótraustum grunni þar sem allar tekjur virðast ekki skila sér á reikninga.

Skattaðili hefur selt vinnu og þjónustu án þess að reikningar hafi verið gefnir út þó svo að hann hafi staðfest í skýrslutöku að fyrirtæki hans hafi gefið út reikninga fyrir allri seldri vinnu og þjónustu.

Bróðir skattaðila, Magnús Geirsson, hefur með samþykki skattaðila, Finn-boga Geirssonar, starfrækt umfangsmikla óskráða starfsemi á kvöldin og um helgar á starfsstöð Stjórnublikks. Greiðslur vegna óskráðu starfseminnar hafa að auki verið greiddar inn á tékkareikning fyrirtækisins og hafa fjármál skattaðila og Magnúsar blandast saman með verulegum hætti.

Skattaðili hefur selt þjónustu til viðskiptavina án þess að reikningur hafi verið gefinn út. Árið 1991 fékk skattaðili greitt a.m.k. kr. 2.545.000 og árið 1992 a.m.k. kr. 818.785 fyrir unnin verk án þess að reikningar hafi verið gefnir út.

Sala fyrirtækisins á vatnskössum virðist vera verulega vantalín. Samkvæmt

rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins virðist vanta sölureikninga fyrir a.m.k. 284 vatnskössum á árinu 1992 og 1993 og a.m.k. 121 á árinu 1994 eða samtals a.m.k. 405 vatnskössum.

Á árinu 1993 var skattskyld velta fyrirtækisins lækkuð um kr. 2.132.263 vegna afskrifaðra viðskiptakrafna en samkvæmt skattrannsóknarstjóra ríkisins væri einungis fyrir hendi skilyrði til að lækka skattskylda veltu fyrirtækisins um kr. 1.169.746 vegna þeirra.

Samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins virðist skattskyld velta vegna rekstrarársins 1991 til og með 1993 og janúar til og með október 1994 samtals vantalín um a.m.k. kr. 7.628.333. Vangoldinn virðisaukaskattur er samtals a.m.k. kr. 1.868.940.”

Skýrslu þessa sendi skattrannsóknarstjóri til ríkisskattstjóra, sem boðaði sóknaraðila endurákvörðun skatta og gjalda á grundvelli hennar. Eftir að hafa fengið andmæli sóknaraðila í hendur með bréfi frá 14. febrúar 1996 hratt ríkisskattstjóri boðuðum endurákvörðunum í framkvæmd og tilkynnti sóknaraðila það með bréfi frá 3. október 1997. Að undangenginni kæru sóknaraðila kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð þann 21. október 1998. Þessum kæruúrskurði skaut sóknaraðili til yfirséðanefndar sem gaf sóknaraðila færi á því að gera athugasemdir við kröfugerð ríkisskattstjóra. Þetta nýtti sóknaraðili sér með bréfi frá 3. ágúst 1999. Kvað yfirséðanefnd síðan upp úrskurð þann 8. mars 2000. Fór sóknaraðili fram á að yfirséðanefnd endurupptæki þennan úrskurð og veitti yfirséðanefnd af þessu tilefni sóknaraðila færi á því að gera athugasemdir við kröfugerð ríkisskattstjóra sem hann nýtti sér með bréfi frá 14. nóvember 2000. Með úrskurði þann 11. apríl 2001 hafnaði yfirséðanefnd beiðninni um endurupptöku úrskurðarins.

Byggist fjárnám varnaraðila, eins og nú hefur verið rakið, á ákvörðun ríkisskattstjóra um endurálagningu opinberra gjalda og virðisaukaskatts með úrskurði frá 21. október 1998. Gjöldin breyttust síðan með úrskurði yfirséðanefndar frá 8. mars 2000. Hefur varnaraðili í greinargerð sinni sundurliðað nákvæmlega þáverandi stöðu fjárnámskröfunnar miðað við úrskurð yfirséðanefndar og annarra atriða sem hafi þar haft áhrif og skýrð eru í framlögðum yfirlitum. Þykir ekki ástæða til þess að rekja þá aðferðarfræði nánar vegna þess að sóknaraðili hefur lýst því yfir í þinghaldi að hann geri ekki athugasemdir við útreikningana. Sundurliðast krafa nú þannig:

Opinberg gjöld:	Álagning:	Álag:	Dráttarvextir m.v. 1/12 2001
Gjaldárið 1992	kr. 925.703	kr. 32.307	kr. 484.304
Gjaldárið 1994	kr. 1.985.557	kr. 40.662	kr. 1.730.617
Samt.			
vegna opinb. gj.	kr. 2.911.260	kr. 72.969	kr. 2.214.921

Virðisaukaskattur	Útskattur:	Álag:	Dráttarvextir m.v. 10/12 2001
Rekstrarárið 1991	kr. 465.013	kr. 99.599	kr. 1.149.741
Rekstrarárið 1992	kr. 175.380	kr. 35.076	kr. 361.157
Rekstrarárið 1993	kr. 710.498	kr. 142.100	kr. 1.244.441
Rekstrarárið 1994	kr. 244.999	kr. 49.001	kr. 387.607
Samt.			
vegna vsk.	kr. 1.595.890	kr. 325.776	kr. 3.142.943
Samtals:	kr. 4.507.150	kr. 398.745	kr. 5.357.864

II.

Sóknaraðili hefur haldið því fram að umdeildar gjaldahækkanir fái ekki staðist bæði af formlegum og efnislegum ástæðum.

Sóknaraðili byggir á því að við framkvæmd endurákvarðana sinna hafi ríkisskattstjóri ekki gætt þeirra málsmeðferðarreglna sem lög mæli fyrir um auk þess sem þær séu ekki nægilega vel rökstuddar. Er í þessu sambandi vísað til þess að athugasemdir og skýringar sóknaraðila hafi ekki fengið viðhlítandi umfjöllun, og þeirri viðbáru ríkisskattstjóra mótmælt að þess hafi ekki verið þörf, vegna þess að skýrsla skattrannsóknaerstjóra hafi ekki verið svarað. Ekki hafi tekist að koma að athugasemdum fyrir lokafrest m.a. vegna tímafrekrar gagnaöflunar í máli sóknaraðila og bróður hans. Einnig er þess getið, að með bréfi ríkisskattstjóra, 16. ágúst 1995, hafi sóknaraðila verið send skýrsla skattrannsóknaerstjóra ríkisins frá 6. mars 1995 og gefinn kostur á að gera athugasemdir við hana og boðaðar skattbreytingar á grundvelli hennar. Þrátt fyrir að sóknaraðili hafi gert athugasemdir tímanlega með bréfi þann 14. febrúar 1996 að fengnum viðbótastreki til gagnaöflunar, gefið viðbótarskýringar og lagt fram gögn og mótmælt boðuðum skattbreytingum á grundvelli skýrslunnar, hafi ríkisskattstjóri ekki fjallað um þær með viðhlítandi hætti við framkvæmd endurákvarðana sinna. Í kröfugerð sinni fyrir yfirséðanefnd hafi ríkisskattstjóri í raun staðfest að hafa viðhaft þessa meðferð á athugasemdum sóknaraðila. Telur sóknaraðili þessa málsmeðferð ríkisskattstjóra í andstöðu við 4. mgr. 96. gr., sbr. 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekju og eignarskatt og 22. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Byggir sóknaraðili á því, að tekjur hafi á raun verið tvískattlagðar við meðferð máls hans og bróður hans Magnúsar Geirssonar auk þess sem tekjur hafi verið færðar hjá sóknaraðila í stað þess að færa þær hjá bróður hans.

Sóknaraðili heldur því fram að yfirséðanefnd hafi dregið rangar ályktanir af þessum málsástæðum varðandi mat á lögmæti endurákvörðunar ríkisskattstjóra. Vitnar hann til þess að í úrskurði yfirséðanefndar segi að í bréfi ríkisskattstjóra frá 16. ágúst 1995, sé hvorki vikið að grundvelli skattskila sóknaraðila umrædd

ár né gerð grein fyrir áformuðum breytingum á gjaldstofnum og sköttum kæranda að öðru leyti en því að fyrirhugað sé að áætla skattstofnana. Þá segi í úrskurðinum að í tilkynningu um endurákvörðun frá 3. október 1997 hafi ríkisskattstjóri aðeins vikið lauslega að andmælum sóknaraðila, en ekki tekið þau til efnislegrar úrlausnar svo sem rétt hefði verið, sbr. 96. gr. laga nr. 75/1981 og 22. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Yfirséð nefnd átelji einungis þessa annmarka en láti ekki varða ómerkingu hinna kærðu skattaákvæðana varðandi önnur ár en árið 1995. Einnig segi í úrskurðinum að sóknaraðili hafi viðurkennt undanskot á rekstrartekjum við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins og að því sé ekki haldið fram af honum að hann hafi ekki getað neytt andmælaréttar síns. Byggir sóknaraðili á því að framangreindir annmarkar eigi að leiða til ógildingar á þeim endurákvörðunum og gjaldahækkunum sem á þeim eru byggðar. Umrædd viðurkenning sóknaraðila styðjist ekki við nein gögn heldur hafi verið um misminni hans að ræða við skýrslutöku.

Varnaraðili telur þessa annmarka, sem yfirséð nefnd taldi vera á úrskurði ríkisskattstjóra og sóknaraðili ber fyrir sig, svo óverulega að þeir eigi ekki að valda ómerkingu málsins í heild. Sóknaraðili hafi notið andmælaréttar á öllum stigum málsmeðferðar og komið andmælum sínum og gögnum á framfæri, sbr. málsmeðferðarákvæði laga nr. 75/1981 og 50/1988. Til þessa hafi hann notið fulltingis löglærðs umboðsmanns. Varnaraðili mótmælir því að að viðurkenningar sóknaraðila á undandrætti tekna byggist á misminni hans og leggur á það áherslu að um áætlun sé að ræða og að endurákvörðunin hafi verið studd gögnum og skýrslu ríkisskattstjóra. Málsmeðferð skattayfirvalda hafi verið lögum samkvæmt og ákvarðanir rökstuddar. Þá hafi ríkisskattstjóri tekið andmæli sóknaraðila til efnislegrar úrlausnar í samræmi við þágildandi 4. málslíð 99. gr. laga nr. 75/1981.

Hvað varðar efnishlið málsins byggir sóknaraðili á því að forsendur yfirséð nefndar fái ekki staðist sem málefnalegur grundvöllur fyrir hinum umdeildu gjaldahækkunum. Um þetta atriði vísar hann til liða 3, 4 og 5 á bls 10-14 í úrskurði nefndarinnar nr. 84/2000 sem liggur frammi á dóminum sem dómskjal nr. 10.

Byggir sóknaraðili á því að tekjur frá þremur aðilum, sem um ræðir í lið 3 í úrskurðinum og sóknaraðili er talinn hafa vantalið, hafi í reynd verið tekjur bróður hans Magnúsar, utan greiðslu frá Hárgreiðslustofunni Hárnýju að fjárhæð 95.000 krónur. Hvað varðar tiltekin viðskipti sem Yfirséð nefnd telur að sóknaraðili hafi átt við Eystein Jónsson hafi fyrirtæki sóknaraðila í reynd ekki tekið að sér umrætt verk, heldur bróðir sóknaraðila. Því hafi tekjur af því verki að fjárhæð 2.100.000 krónur ekki verið tekjur sóknaraðila. Að því er varðar meintar tekjur sóknaraðila frá Hesthúseigendafélagi Dalvíkur, 350.000 krónur árið 1991 og 717.785 krónur árið 1992 hafi í raun verið um að ræða tekjur af

verki sem Magnús hafi haft með höndum og hafi hann útvegað efni til verksins. Greiðslur frá verkkaupa til Magnúsar hafi farið til hans um reikning fyrirtækis sóknaraðila, en fjármál þeirra bræðra hafi blandast verulega.

Ágreiningsefni sem rakið er í tilvitnuðum lið 4 verður ekki rakið nánar enda verður ekki séð að það þurfi að taka það til efnislegrar úrlausnar. Virðist sóknaraðili ekki byggja á því í dómkröfum sínum að hann sætti sig ekki við þá niðurstöðu sem yfirséðanefnd kemst að varðandi þennan lið.

Undir lið 5 á bls. 12-14 í ofangreindum úrskurði yfirséðanefndar er vikið að innflutningi og sölu á vatnskössum eða „elimentum“ á árunum 1992, 1993 og 1994. Þar eru viðbótartekjur áætlaðar á fyrirtæki sóknaraðila vegna þess að ekki hafi verið gerð fullnægjandi grein fyrir sölu á vatnskössum. Fyrir dóm-inum vísar sóknaraðili til sömu raka og hann hafði uppi við rekstur málsins fyrir yfirséðanefnd. Skipti þar mestu máli að nefndin hafi byggt úrskurð sinn á því að sóknaraðila hafi ekki tekist að sýna fram á fjölda þeirra vatnskassa, sem fargað hafi verið vegna smíðagalla þrátt fyrir framlögð sönnunargögn, m.a yfirlýsingar Hringrásar ehf. og reikninga úr bókhaldi sóknaraðila. Þá fái rýrnun sú sem nefndin byggir á ekki staðist og sé því útilokað að þetta hafi getað veitt skattýfirvöldum heimild til endurákvörðunar og ríflegrar áætlunar gjaldstofna og gjalda samkvæmt ákvæðum 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignar-skatt og 26. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Sóknaraðili heldur því fram að rýrnun á vatnskössum hafi orðið bæði vegna galla í þeim, vankunnáttu starfs-manna og tækjaskorts sóknaraðila. Þá hafi Hringrás tekið við þó nokkru magni af nýjum og gömlum elimentum frá Stjórnublikki sem því miður voru ekki talin, á árunum 1992 og 1993.

Þá byggir sóknaraðili á því að álagsbeiting við endurákvörðun skatta og gjalda hafi ekki verið málefnaleg og nefnir í því sambandi að um heimildarákvæði sé að ræða en ekki skylduákvæði. Til rökstuðnings þessari kröfu byggir sóknaraðili á því sem hann kallar ófullnægjandi skattrannsókn og langdreginni málsmeðferð skattsýslunnar en skattrannsókn muni hafa hafist 13. júní 1994. Beri í þessu sam-bandi að hafa í huga að álagsbeiting sé refsikennd og eigi refsiréttarleg sjónar-mið að koma til skoðunar við beitingu álagsins.

Sóknaraðili krefst þess að með vísan til málsatvika og langdreginnar málsmeðferðar að dráttarvextir varði ekki reiknaðir og felldir niður.

III.

Varnaraðili telur engin efnisrök komin fram sem leiða ættu til þess að hnekkja bæri niðurstöðu yfirséðanefndar varðandi áætlun skatta og gjalda sóknaraðili þannig að af þeim sökum bæri að fella fjárnámið úr gildi. Vísar varnaraðili til þess að það sé ekki í samræmi við 80. gr. laga 91/1991 um meðferð einkamála, sbr. 94. gr. aðfararlaga nr. 90/1989, að vísa ótilgreint til andmæla og röksemda

sem höfð voru uppi hjá skattayfirvöldum á ýmsum stigum. Sóknaraðili fái ekki byggt á öðrum málsástæðum en þeim sem fram komi í greinargerð hans til dómsins.

Varnaraðili telur ósannað að til sé að dreifa tvísköttun tekna sóknaraðila og bróður hans, Magnúsar, enda hafi þeir bræður gert grein fyrir skiptingu þeirra tekna sem þetta gæti átt við hjá skattrannsóknaðstjóra og hafi skattrannsóknaðstjóri byggt á þeirri skiptingu. Þá sé einnig byggt á því í skýrslu skattrannsóknaðstjóra að í þeim tilvikum sem reikningar hefðu verið gefnir út tilheyrðu tekjurnar sóknaraðila, þannig hafi tekjur að fjárhæð 3.262.785 krónur verið taldar tilheyrja sóknaraðila en 6.277.913 krónur bróður hans, Magnúsi. Hafi hér verið um að ræða tekjur frá Eysteini Jónssyni, Hárgreiðslustofunni Hárnyju, Hesthúseigendafélagi Dalvíkur auk vantaltra tekna að fjárhæð 101.000 krónur. Hefur Eysteinn staðfest að hafa átt viðskipti við sóknaraðila og lagt var til grundvallar að þótt sóknaraðili hafi ásamt bróður sínum unnið verk fyrir nefndan Eystein hafi sóknaraðili verið með skráðan rekstur og greiðslur fyrir verkið runnið til hans.

Varðandi kröfur sóknaraðila vegna innflutnings á vatnskössum og rýrnun á þeim bendir varnaraðili á að engin markviss tilraun sé gerð til þess að færa rök fyrir frekari rýrnun en skattayfirvöld hafa fallist á, heldur sé því haldið fram að úrskurður yfirskattaneftndar varðandi vantaldar tekjur af vatnskössunum fái ekki staðist. Hér sé vandi sóknaraðila til kominn vegna þess að bókhald hans og tekjufærslur voru ófullnægjandi því að samkvæmt lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og reglugerðum settum samkvæmt þeim auk bókhaldslaga sé ábyrgð hans ótvíræð. Hafi hann með þessu háttalagi tekið þá áhættu að áætla yrði vantaldar tekjur með hliðsjón af upplýsingum um áætlaða sölu, meðalsöluverði og birgðum en birgðatalning fór fram á vegum skattrannsóknaðstjóra. Hafi skattrannsóknaðstjóri tekið tillit til rýrnunar sem getið var í bókhaldi en þar voru reikningar fyrir endursendingu á 57 vatnskössum. Yfirskattaneftnd hafi síðan tekið nokkurt tillit til rýrnunar, á meðalverði, sem sóknaraðili taldi standast. Telur sóknaraðili að þrátt fyrir að litið sé til upplýsinga frá Hringrás ehf. fái sú rýrnun, sem sóknaraðili heldur fram í endurupptökubeiðni sinni að hafi orðið, ekki staðist. Hafi sóknaraðili ekki komið fram með upplýsingar um fjölda gallaðra kassa sem honum ætti að hafa verið í lófa lagið. Það sé ætíð á ábyrgð skattaðila ef hann hagar skattskilum sínum svo í trássi við fyrirmæli laga og reglugerða að til áætlunar kemur lögum samkvæmt. Því hafi yfirskattaneftnd verið rétt að beita álagi á vantalda stofna til endurálagningar opinberra gjalda og skylt að beita álagi á vangreiddan virðisaukaskatt. Bendir varnaraðili á það, að verði dráttur á málsmeðferð þá séu hvorki til heimildir í lögum né fordæmi um að slíkt valdi niðurfellingu álags. Telur varnaraðili að skattayfirvöld eigi fullnaðarmat um það hvort málsbætur hafi komið fram er leiði til niðurfellingar slíks álags.

Krafa um staðfestingu fjárnámsins, að því er tekur til dráttarvaxta, er að öðru leyti en framan greinir byggð á 112. gr. laga nr. 75/1981 og 28. gr. laga nr. 50/1988, sbr. einnig vaxtalög nr. 25/1987 og núgildandi lög um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001, en kröfu varnaraðila er lýst samkvæmt meginreglu 10. gr. laga nr. 90/1989. Fylgir nánari sundurliðun dráttarvaxtakröfu í útreikningi varnaraðila. Málskot skattákvörðunar frestar ekki eindaga opinberra gjalda eða viðurlögum við vanskil, sbr. 111. gr. laga nr. 75/1981. Er sama uppi varðandi virðisaukaskatt, sbr. 29. gr. laga nr. 50/1988. Sóknaraðila bar því að greiða kröfuna á tilsettum tíma samkvæmt lögum. Hann gat engu að síður borið úrlausnir skattfyrivalda fyrir dóm og gilda sérstakar reglur um rétt skattaðila til endurgreiðslu og vaxta af þeim ef til þess kemur. Engin heimild er því til að fella niður lögmælt dráttarvaxtakröfu varnaraðila, burtséð frá því hve langan tíma meðferð hefði tekið fyrir skattfyrivöldum, vegna kærumála sóknaraðila sjálfs. Óljóst sé í greinargerð sóknaraðila hvað átt er við með því að „sjónarmið sem liggja til grundvallar dráttarvöxtum“ eigi ekki við eða að ósanngjarnt sé að beit þeim. Er þeim röksemdum mótmælt.

Til stuðnings kröfu varnaraðila um málskostnað vísast til XXI. kafla laga nr. 91/1991, sbr. 94. gr. laga nr. 90/1989.

Varnaraðili mótmælir kröfu um að málskot fresti frekari fullnustugerðum. Hvorki sé aðstöðu né lagaskilyrðum til að dreifa til þess en í málinu sé deilt um gildi árangurslausrar aðfarargerðar.

IV.

Mál þetta er rekið í þeim tilgangi að leita úrlausnar á ágreiningi eftir lok aðfarargerðar. Eiga því reglur 15. kafla laga nr. 90/1989 um aðför við um meðferð málsins. Í 95. gr. laganna segir að úrskurður dómara skuli kveða á um hvort aðfarargerð skuli staðfest, hún ógilt eða henni breytt. Geta þannig kröfur málsaðila í slíkum málum varðað hvert það atriði sem að gerðinni lýtur eða efnisrétt kröfu gerðarbeiðanda, hafi dómstóll ekki tekið afstöðu til málefnisins.

Skýrsla skattrannsókunarstjóra sem endurákvörðun ríkiskattstjóra byggði er frá 6. mars 1995. Ríkiskattstjóri boðaði sóknaraðila endurákvörðun skatta með bréfi þann 16. ágúst 1995 og gaf honum 15 daga frest til athugasemda. Á boðunarbréfinu eru þeir annmarkar að þar er ekki vikið að grundvelli skattskila sóknaraðila þau ár sem um ræðir né er þar gerð grein fyrir áformuðum breytingum á gjaldstofnum og sköttum sóknaraðila að öðru leyti en því að fram kemur að fyrirhugað sé að áætla skattstofnana. Af orðalagi bréfsins verður þó ráðið að áformað sé að víkja skattframtölum sóknaraðila til hliðar og áætla stofn til álagningar opinberra gjalda. Með bréfi 14. febrúar 1996 nýtti sóknaraðili sér andmælarétt sinn, en það bréf er ritað af lögmanni hans. Er þar tekið fram að svarfrestur, sem upphaflega hafi verið 15 dagar, hafi verið framlengdur að ósk

sóknaraðila, meðal annars vegna tímafrekrar gagnaöflunar. Í bréfinu er ekkert að því vikið að það hafi verið erfiðleikum bundið fyrir sóknaraðila að neyta andmælaréttar síns.

Fallist er á það með yfirséðanefnd að við endurákvörðun ríkisskattstjóra 3. október 1997 hafi andmæli sóknaraðila ekki verið tekin til efnislegrar úrlausnar með þeim hætti sem rétt hefði verið, sbr. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og 22. gr. stjórnýslulaga nr. 37/1993. Þessi endurákvörðun kom hins vegar að nýju til úrlausnar í kæruúrskurði ríkisskattstjóra 21. október 1998. Í þeim úrskurði voru framkomin andmæli sóknaraðila tekin til efnislegrar úrlausnar í samræmi við 4. málsl. 99. gr. laga nr. 75/1981, svo sem ákvæðið hljóðaði fyrir breytingar sem gerðar voru á því með lögum nr. 145/1995.

Þrátt fyrir þá annmarka á málsmeðferð sem að framan er lýst telur dómurinn að ekki séu næg efni til að ómerkja þær endurákvörðanir ríkisskattstjóra sem eru til umfjöllunar í þessu máli. Byggist sú afstaða dómsins einkum á því mati hans að andmælaréttur sóknaraðila hafi í reynd verið nægilega tryggður og að fyrir liggi með kæruúrskurði ríkisskattstjóra að andmæli sóknaraðila hafi verið tekin til efnislegrar úrlausnar á þann hátt sem gera mátti kröfu um.

Við munnlegan málflutning kvað talsmaður sóknaraðila aðgang sinn að málsgögnum hafa verið takarkaðan af embætti skattrannsóknastrjóra. Ekkert er til stuðnings þeirri staðhæfingu í gögnum málsins og verður því ekki heldur fallist á að um formgalla sé að ræða að þessu leyti. Mátti ráða af málflutningi aðila varðandi þetta atriði að ekki væri sama með hvaða hætti væri leitað eftir gögnum, en þær væru ekki þeirrar gerðar að sóknaraðili geti borið þær fyrir sig.

Sóknaraðili bar fyrir dóminum að tekjur frá Hárgreiðslustofunni Hárnýju hefðu verið tekjufærðar árið 1991, en hann hafði áður borið við yfirheyrslu hjá skattrannsóknastrjóra ríkisins að reikningur hefði ekki verið gefinn út vegna mistaka. Hann kvaðst hins vegar ekki hafa haldið bókhaldsgögnum þess árs til haga. Sóknaraðila kvaðst ekki hafa haft tækifæri til þess að gera leit að útgefnum reikningi til Hárgreiðslustofunnar Hárnýjar í bókahaldi ársins 1991. Meðal málsgagna er listi yfir sölureikninga, útgefna af Stjórnublikki árin 1990-1993. Aðspurður gat sóknaraðili ekki bent á reikning til Hárgreiðslustofunnar Hárnýjar á listanum. Ekki geta aðrir en sóknaraðili borið ábyrgð á þessum vanhöldum. Þessari málsástæðu verður því að hafna.

Sóknaraðili telur að tekjur frá Eysteini Jónssyni hafi ekki verið tekjur sínar heldur bróður síns, Magnúsar. Þá byggði hann á því við málflutning að sömu tekjur séu skattlagðar hjá sér og Magnúsi. Hvorugt sjónarmiðið er í samræmi við gögn málsins. Í skýrslu skattrannsóknastrjóra var tekjunum skipt á milli þeirra. Var á þessu byggt við endurákvörðun ríkisskattstjóra. Fram kom við skýrslutöku af sóknaraðila að allar greiðslur vegna þessa verks hefðu runnið til hans. Hann hefur ekki getað sýnt fram á ráðstöfun allra þessara fjármuna

til Magnúsar. Reikningar þar sem Magnús er krafinn um greiðslu fyrir vörur vegna Eysteins Jónssonar sbr. dskj. nr. 32 hnekkja í engu þeim sjónarmiðum sem byggt var á við endurákvörðun ríkisskattstjóra. Framangreindar röksemdir eiga við með sama hætti um tekjur frá Hesthúseigendafélagi Dalvíkur. Yfirlýsing, á dskj. 33, sem sögð er stafa frá forsvarsmanni félagsins, þess efnis að öll framkvæmd umrædds verks hafi verið í höndum Magnúsar er á engan hátt fallin til þess að hnekkja þessari niðurstöðu, enda tilurð hennar engan veginn ljós og fékkst ekki skýrð við flutning málsins.

Sóknaraðili byggir kröfugerð sína vegna meintrar vantalinna sölu á vatnskössum á því að rýrnun sé mun meiri en skattyfirvöld hafi metið þau. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra og í endurákvörðun ríkisskattstjóra var á því byggt að sala sóknaraðila á vatnskössum væri verulega vantalin. Yfirskattanefnd féllst ekki að öllu leyti á niðurstöðu ríkisskattstjóra og lækkaði áætlun ríkisskattstjóra með tilliti til ætlaðrar rýrnunar. Við flutning málsins byggði sóknaraðili á því að rýrnunin væri vegna gallaðra elementa, innfluttra frá Horsens Kölerfabrik A/S. Hann flutti 369 element inn frá þeim aðila, en af þeim voru 57 endursend. Þessi vörunotkun nemur því 312 stykkjum. Þá telur sóknaraðili að dskj. 28 sýni að rýrnun hafi numið samtals 408 vatnskössum. Jafnframt vísar hann til bréfs sem fylgir með dskj. 19 til rökstyðja mál sitt, þótt þar sé raunar ekkert um efni máls þessa fjallað.

Niðurstaða rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins var að það virtist vanta sölureikninga fyrir a.m.k. 284 vatnskössum á árinu 1992 og 1993 og a.m.k. 121 á árinu 1994 eða samtals a.m.k. 405 vatnskössum. Sú óvenjulega rýrnun sem sóknaraðili heldur fram styðst ekki við fullnægjandi og áreiðanleg gögn í skilningi 8. gr. laga nr. 145/1994 um bókhald.

Dómurinn telur að færsla bókhalds sóknaraðila hafi verið ófullnægjandi. Skattyfirvöldum hafi því verið rétt að áætla vantalдар tekjur með hliðsjón af upplýsingum er fram komu við rannsókn skattrannsóknarstjóra í samræmi við 96. gr. laga nr. 75/1981. Dómurinn telur með hliðsjón af gögnum málsins og yfirferð yfir þau atriði sem sóknaraðili telur einkum ábótavant að þeirri áætlun sé mjög í hóf stillt og ekki sýnt fram á með neinum rökum að hún sé ómálafnaleg. Það eitt að heimildin til beitingar álags sé heimildarákvæði en ekki skylduákvæði ráði því engan vegin til lykta hvort álagsbeiting sé málefnaleg eða ekki eins og sóknaraðili heldur fram.

Af hálfu sóknaraðila hafa ekki verið færð fram nein lagarök til stuðnings þeirri kröfu að dráttarvextir verði felldir niður og er henni því hafnað. Vaxtakrafa og fjárnámskostnaður sæta ekki tölulegum ágreiningi.

Samkvæmt ofangreindu telur dómurinn rétt að hafna kröfum sóknaraðila og fallast á kröfur varnaraðila og staðfesta hina umþrættu aðfarargerð eins og varnaraðili krefst að úrskurðað verði.

Samkvæmt því sem nú hefur verið rakið tapar sóknaraðili málinu og þykir því með vísan til 130. gr. laga nr. 91/1991 rétt að dæma hann til þess að greiða varnaraðila málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 300.000 krónur.

Í málinu þykja ekki efni til þess að fallast á kröfu sóknaraðila um, að málskot til æðra dóms fresti frekari fullnustuaðgerðum, og er henni því hafnað.

Sveinn Sigurkarlsson, héraðsdómari, ásamt meðdómsmönnum Þorgeiri Inga Njálssyni héraðsdómara og Einari S. Hálfánarsyni löggiltum endurskoðanda og hæstaréttarlögmanni kveða upp úrskurð þennan. Meðdómendur tóku sæti í dóminum við upphaf aðalmeðferðar. Nokkur dráttur hefur orðið á uppkvaðningu úrskurðarins vegna mikilla anna dómenda. Af því tilefni hafa málsaðilar lýst því yfir að þeir telji endurflutning málsins óþarfan.

Ú r s k u r ð a r o r ð :

Fjárnámsgerð sýslumannsins í Kópavogi nr. 037-1998-02116 frá 21. desember 1998 er staðfest fyrir 4.905.898 krónum auk dráttarvaxta að fjárhæð 3.142.943 krónur til 10. desember 2001 af vangoldnum virðisaukaskatti, dráttarvaxta að fjárhæð 2.214.921 króna til 1. desember 2001 af vangoldnum opinberum gjöldum, auk áfallandi dráttarvaxta til greiðsludags, ásamt kostnaði við gerðina.

Sóknaraðili, Finnbogi Geirsson, greiði varnaraðila, sýslumanninum í Kópavogi 300.000 krónur í málskostnað.

Málskot til æðra dóms frestar ekki frekari fullnustuaðgerðum.
