

Dómsorð:

Stefndi, Kveldúlfur h/f, skal sýkn vera af kröfu stefnanda, Jóhannesar Björnssonar, í máli þessu.

Málskostnaður falli niður.

Mánudaginn 28. marz 1966.

Nr. 211/1965. **Hið íslenska steinolíuhlutafélag**

(Vilhjálmur Jónsson hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík og gagnsök

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Dómsmenn:

hæstaréttardómarnir Gizur Bergsteinsson, Einar Arnalds, Jónatan Hallvarðsson og Logi Einarsson og prófessor Magnús P. Torfason.

Skattar. Lögtaksmál.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 8. desember 1965 og krafizt þess, að úrskurður fógeta verði úr gildi felldur og hin krafða lögtaksgerð eigi látin fram fara og svo, að gagnáfrýjanda verði dæmt að greiða honum málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi, sem skotið hefur máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 16. desember 1965, krefst þess, að úrskurður fógeta verði staðfestur um framkvæmd lögtaks og aðaláfrýjanda verði dæmt að greiða honum málskostnað fyrir fógetaðómi og Hæstarétti.

Með dómi Hæstaréttar, uppkveðnum 14. desember 1963, í málinu: Ákærvaldið gegn Hauki Hvannberg var dómfellda Hauki dæmt að greiða Hinu íslenska steinolíuhlutafélagi, aðaláfrýjanda máls þess, sem nú er til meðferðar, eftirtalдар fjárhæðir, er Haukur hafði á árunum 1952—1958 haft af aðaláfrýjanda með fjádrætti: kr. 65.568.50, \$ 131.773.55 og

£ 11.079-11-8 ásamt 7% ársvöxtum af hverri fjárhæð frá 9. marz 1962 til greiðsludags. Fé þetta hafði Haukur Hvannberg, sem var framkvæmdastjóri Hins íslenska steinolíuhlutafélags með prókúruumboði, tekið að mestu út úr reikningum félagsins hjá ýmsum erlendum viðskiptaaðiljum, og var það aldrei bókað sem tekjur félagsins. Skattayfirvöld hafa nú hækkað skatta aðaláfrýjanda árin 1953—1959, miðað við það, að féð hafi verið tekjur félagsins 1952—1958 og skattskyldur skattstofn og hækkað skatt aðaláfrýjanda, svo sem nú segir:

Tekjuskatt	um kr.	492.097.00
Stríðsgróðaskatt	— —	1.117.024.00
Eignarskatt	— —	63.472.00

Samtals kr. 1.672.593.00

Er krafizt lögtaks fyrir fjárhæð þessari ásamt 12% ársvöxtum frá 1. september 1962 til greiðsludags og svo málskostnaði.

Fé, fjársvikíð með þeim hætti, er í máli þessu greinir, og enn er óbætt, verður eigi talið löglegur skattstofn samkvæmt lögum nr. 46/1954 né öðrum lögum, sem hér skipta máli, og ber því hvorki að beita ákvæðum b-liðs 10. gr. laga nr. 46/1954 né öðrum skattaákvæðum um slíkt fé. Samkvæmt þessu ber að fella úrskurð fógeta úr gildi og synja um framkvæmd lögtaksins.

Eftir þessari niðurstöðu ber að dæma gagnáfrýjanda til að greiða aðaláfrýjanda málskostnað fyrir fógetaðómi og Hæstarétti, sem ákveðst kr. 80.000.00.

Dómsorð:

Úrskurður fógeta er úr gildi felldur, og er synjað um framkvæmd hins krafða lögtaks.

Gagnáfrýjandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, greiði aðaláfrýjanda, Hinu íslenska Steinolíuhlutafélagi, málskostnað fyrir fógetaðómi og Hæstarétti, kr. 80.000.00, að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógetadóms Reykjavíkur 12. nóvember 1965.

Við álagningu gjalda hér í borg ár 1962 var gerðarpóla, Hinu íslenska steinolíuhlutafélagi, gert að greiða eftirtalin opinber gjöld:

Tekjuskattur	kr. 29.471.00
Kirkjugarðsgjald	— 311.00
Slysatr.gj. atvinnurekanda	— 9.00
Lífeyristr.gj. atvinnurekanda ..	— 154.00
Tekjuútsvar	— 24.900.00
Aðstöðugjald	— 32.100.00

eða samtals kr. 86.945.00.

Áður en framangreind álagning fór fram, hafði gerðarpóli greitt upp í gjöld þessi kr. 15.492.00, og námu því eftirstöðvar kr. 71.453.00 pr. 15/8 1962. Síðar var tekjuskattur gerðarpóla hækkaður um kr. 971.861.00 og eignarskattur um kr. 85.729.00, og enn fremur var gerðarpóla gert að greiða stríðsgróðaskatt að fjárhæð kr. 2.492.869.00. Hins vegar var aðstöðugjald lækkað um kr. 500.00 (sbr. rskj. nr. 10). Eftirstöðvar af gjöldum gerðarpóla námu því samkvæmt þessu nú kr. 3.085.927.00. Gerðarpóli neitaði að greiða fjárhæð þessa, þar eð hann taldi hana óréttmæta, og krafðist því gjaldheimtustjórinn f. h. Gjaldheimtunnar í Reykjavík (sbr. rskj. nr. 3), að lögtak yrði látið fara fram í eignum gerðarpóla til tryggingar framangreindum gjöldum, samtals að fjárhæð kr. 3.085.927.00, ásamt dráttarvöxtum og kostnaði. — Undir rekstri málsins hefur krafa gerðarbeiðanda lækkað samkvæmt úrskurði ríkisskattanefndar (rskj. nr. 13, sbr. nr. 14) í kr. 1.672.593.00, og hefur gerðarbeiðandi við munnlegan flutning málsins krafizt lögtaks í eignum gerðarpóla til tryggingar þeirri fjárhæð ásamt 12% ársvöxtum frá 1. september 1962 til greiðsludags svo og lögtakskostnaði og málskostnaði að mati réttarins.

Umboðsmaður gerðarpóla hefur í greinargerð sinni (rskj. nr. 4), sem miðuð er við hinar upprunalegu kröfur gerðarbeiðanda, svo og við munnlegan flutning málsins, er varðar hinar endanlegu kröfur, mótmælt kröfum gerðarbeiðanda og gert þær réttarkröfur *ad allega*, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og að gerðarpóla verði úrskurðaður málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda að mati réttarins. Til vara hefur umboðsmaður gerðarpóla gert þær réttarkröfur, að lögtak verði heimilað aðeins fyrir kr. 272.106.00 og til þrautavara fyrir kr.

607.941.00 og að málskostnaður verði látinn niður falla, ef önnur hvor varakrafan verði tekin til greina.

Í greinargerð sinni hefur umboðsmaður gerðarþola rakið málsatvik á þá leið, að við sakamálsrannsókn þá, er fram hafi farið á starfsemi gerðarþola og hófst í nóvembermánuði 1959 og lauk með dómi 29. júní 1962, hafi komið í ljós, að fyrrverandi framkvæmdastjóri félagsins (Haukur Hvannberg) hafi dregið sér miklar fjárhæðir af eignum félagsins. Enn fremur, að hann hafi flutt inn nokkuð af vörum vegna félagsins, án þess að tekjur þær, sem varið hafi verið til þessara kaupa, væru bókaðar hjá félaginu. Er þetta hafi verið endanlega upplýst, hafi ríkisskattanefnd reiknað að nýju skatta gerðarþola fyrir árin 1952—1959 og úrskurðað, að þeir ættu að hækka samtals um kr. 3.550.459.00. Af fjárhæð þessari hafi gerðarþoli viðurkennt og greitt kr. 1.054.887.00. Eftirstöðvarnar hafi þá numið kr. 2.495.572.00, en þá fjárhæð hafi gerðarþoli neitað að greiða af þeim ástæðum, að fjárdráttur sé frádráttarbær til skatts, sbr. 3. mgr. A-lið 29. gr. reglugl. nr. 147 30. des. 1955, en ríkisskattanefnd hafi lagt á gerðarþola skatta að fjárhæð kr. 1.887.631.00 vegna upphæða þeirra, er nefndur framkvæmdastjóri hafi dregið sér frá félaginu. Sé þrautavarakrafa hans (umboðsm. gerðarþ.) miðuð við, að þessi upphæð ein yrði dregin frá skattahækkuninni. — Kveður hann að telja megí upplýst í sakamálinu, að ástæðan fyrir því, að upphæðir hafi verið dregnar undan til kaupa á varningi fyrir gerðarþola hafi verið sú, að kaup þessi hafi átt að nota til þess að fela auðgunarbrot framkvæmdastjórans, ef grunur vaknaði um það. Með hliðsjón af þessu og því, að framkvæmdastjórinn hafi gert allar þessar ráðstafanir á eigin spýtur, að sjálfsögðu í óþökk stjórnar félagsins, sem ekkert hafi um brot þessi vitað, verði hann að telja, að ríkisskattanefnd hefði átt að reikna til frádráttar fyrningar af tækjum þeim, sem þannig hafi verið keypt. Hefðu þá skattarnir lækkað um kr. 2.223.466.00 (fjárdráttur og fyrningar). Sé varakrafan við þetta miðuð, þá telur umboðsmaður gerðarþola í greinargerð sinni að reikna hefði átt til frádráttar varasjóðstillag af hinum auknu tækjum og hefði þá lækkunin numið kr. 2.495.572.00 (fjárdráttur, fyrning og varasjóðstillag) og sé aðalkrafan í málinu miðuð við það.

Eins og að framan greinir, voru undir rekstri málsins kröfur gerðarbeiðanda lækkaðar samkvæmt úrskurði ríkisskattanefndar í kr. 1.672.593.00, og er enginn ágreiningur um það, að sú fjárhæð sé skattar af þeim fjárhæðum, sem fyrrverandi fram-

kvæmdastjóri félagsins hafði dregið sér á árunum 1952—1958. Hefur umboðsmaður gerðarpóla við munnlegan flutning málsins haldið því fram, að skattar þessir hefðu fallið niður, ef fjárdrátturinn hefði verið viðurkenndur til frádráttar á sömu árum og hann átti sér stað. Í þessu sambandi hefur umboðsmaður gerðarpóla mótmælt bréfi ríkisskattaneftndar, rskj. nr. 17, þar eð allir útreikningar í málinu séu byggðir á hæstaréttardómnum frá 14. desember 1963, en eigi upplýsingum gerðarpóla. Eftir að undirréttardómur hafi fallið í „olíumálinu“, hafi ríkisskattaneftnd reiknað skatta gerðarpóla, sbr. rskj. nr. 10. En þegar hæstaréttardómurinn hafði verið kveðinn upp 14. desember 1963 og árangurslaust fjárnám hafði farið fram hjá framkvæmdastjóranum 9. apríl 1964, hafi gerðarþoli beiðzt þess, að ríkisskattaneftnd úrskurðaði að nýju skatta gerðarpóla. Sá úrskurður liggir fyrir í málinu á rskj. nr. 9 og sé hann grundvöllur málsins. Á bls. 1 og bls. 8 á rskj. nr. 10, bls. 4 á rskj. nr. 9, sbr. rskj. nr. 16 bls. 1 neðst, komi fram sá úrskurður ríkisskattaneftndar, að skattarnir ættu að falla niður, ef sannað væri, að fjárdráttur framkvæmdastjórans væri óinnheimtanlegur. Allir séu sammála um, að þjófnaðartöp séu frádráttarbær, ef þau fáist eigi endurgreidd, og ríkisskattaneftnd hafi viðurkennt, að í þessu máli eigi frádrátturinn að falla á hin sömu ár og fjárdrátturinn, sbr. úrskurði nefndarinnar. Hins vegar hafi ríkisskattaneftnd eigi fallið á, að fyrir lægi nægileg sönnun þess, að fjárdrátturinn fengist eigi endurgreiddur. Hefur umboðsmaður gerðarpóla í þessu sambandi vísað til reglug. nr. 245 31. desember 1963 um tekjuskatt og eignarskatt, 29. gr. C, en þar segi, að skuld teljist vitanlega töpuð, ef sannist, að eignir séu eigi til fyrir henni, meðal annars með árangurslausu fjárnámi. Hér liggja slíkt árangurslaust fjárnám fyrir, sbr. rskj. nr. 12, og því lögfull sönnun fyrir því, að gerðarþoli fái eigi umræddan fjárdrátt endurgreiddan. Þá hefur umboðsmaður gerðarpóla haldið því fram, að með hæstaréttardómnum frá 14. desember 1963 hafi stjórnarmenn gerðarpóla eigi verið dæmdir fyrir eftirlitsleysi, að því er varðar fjárdráttinn, heldur að því er snertir innflutning og gjaldeyrisstil. Hvergi sé heldur að finna í íslenskum lögum ákvæði um, að gáleysi aðilja leiði til þess, að verðmæti, sem frá honum sé stolið, komi eigi til skattfrádráttar. Ef skuld sé fyrnd, komi hún til frádráttar við skattauppgjör, sbr. reglug. nr. 245/1963, 29. gr. C 1, og sé það þó vangæzla að láta skuld fyrnast. Þetta sýni, að íslensk lög ætlist eigi til þess, að vangæzla í þessu efni komi í

veg fyrir skattfrádrátt. Þá hefur umboðsmaður gerðarpóla bent á það, að hið stolna fé hafi aldrei komið í sjóði gerðarpóla og því mætti segja, að kröfur gerðarpóla í þessu efni hafi eigi stofn-
 azt, fyrr en hæstaréttardómur hafi verið kveðinn upp 1963. Fyrr hafi krafan eigi verið ákveðin, hvorki upphæð hennar né endan-
 leg vitneskja um tilvist hennar. Þegar af þeirri ástæðu beri að
 synja um framgang lögtaksins. Það væri óréttmætt að leggja
 skatt á gerðarpóla á árunum 1953—1959 á tekjur, sem aldrei
 hafi komið inn til gerðarpóla, og heimila svo frádrátt vegna
 sömu upphæða ár 1964 eða 1965. Skattalög séu nú svo gerólik
 og tekjur gerðarpóla nú mjög litlar, svo að þetta mundi jafn-
 gilda eignarupptöku.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur í greinargerð sinni og við
 munnlegan flutning málsins mótmælt framangreindum kröfum
 og sjónarmiði umboðsmanns gerðarpóla. Hefur hann gert þá grein
 fyrir tildrögum þessa máls, að í réttarrannsókn þeirri, sem hófst
 16. desember 1958 út af meintu misferli fyrrverandi fram-
 kvæmdastjóra gerðarpóla og lauk með dómi Hæstaréttar 14. des-
 ember 1963, hafi komið fram hjá gerðarpóla vantaldar tekjur frá
 árunum 1952—1958. Af þessum sökum hafi skattar gerðarpóla
 verið teknir til endurskoðunar fyrir viðkomandi ár og skatta-
 hækkun verið ákveðin með úrskurði ríkisskattanefndar 19. marz
 1962, sbr. rskj. nr. 10, en þar segi svo í niðurlagi úrskurðarins,
 bls. 10:

„Með því að öllum hinum óframtöldu tekjum og eignum
 hlutafélagsins, sbr. framanritað, hefur verið haldið utan við
 bókhald þess, lítur Ríkisskattanefndin svo á, að hér sé um
 brot skv. 47. gr. laga nr. 46/1954 um tekjuskatt og eignarskatt
 að ræða, og hafa skattar því verið reiknaðir á ný aftur í tím-
 ann samkv. 48. gr. nefndra laga.“

Samkvæmt þessum úrskurði hafi gjöldin verið ákveðin, svo
 sem segi í greinargerðinni á rskj. nr. 3. Eins og þar komi fram,
 hafi verið beðið um lögtak til tryggingar skuld að fjárhæð kr.
 3.085.927.00, en í þeirri upphæð hafi verið auk framangreindra
 skattahækkana gjöld, sem lögð hafi verið á gerðarpóla við reglu-
 lega álagningu ár 1962 og enginn ágreiningur hafi verið um.
 Með úrskurðum ríkisskattanefndar frá 2. maí 1965, rskj. nr. 9, og
 frá 29. september 1955, rskj. nr. 18, hafi sköttum gerðarpóla ver-
 ið breytt þannig, að tekjuskattur nemi nú kr. 670.978.00, eignar-
 skattur kr. 102.882.00 og stríðsgróðaskattur kr. 1.856.442.00, eða
 samtals kr. 2.630.302.00. Öll gjöld, sem lögð hafi verið á við

reglulega álagningu, hafi verið greidd og enn fremur hafi verið greiddar kr. 957.709.00 upp í skatta þá, sem eingöngu stafi frá álagningu í framhaldi af þessu fjársvikamáli. Nemi því eftirstöðvar þær, sem um sé deilt í máli þessu, kr. 1.672.593.00 (sbr. rskj. nr. 14 og 19), sem sé nákvæmlega sú fjárhæð, sem talið sé, að felld yrði niður, ef talið yrði sannað, að fyrrv. framkvæmdastjóri gerðarpóla, Haukur Hvannberg, væri eigi borgunarmaður fyrir skuld þeirri, sem hann hafi verið dæmdur til að greiða gerðarpóla, og tapið fengist frádregið á þeim árum, sem fjárdrátturinn átti sér stað. Hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda í þessu efni vísað til bréfs síns til ríkisskattaneftndar, rskj. nr. 15, og svarbréfs ríkisskattaneftndar, rskj. nr. 16, og enn fremur til bréfs ríkisskattaneftndar, rskj. nr. 17, en þar segir:

„Hins vegar hefur nefndin eigi haft aðstöðu til að sannprófa, hvort nefndar upphæðir fjárdráttarins eru innifaldar í áður reiknuðum skattskyldum tekjum gerðarpóla og gerir því fyrirvara að því leyti varðandi greinda útreikninga.“

Samkvæmt þessu hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda haldið því fram, að ríkisskattaneftnd hafi óbundnar hendur um endur-reikning á sköttum gerðarpóla í því falli, að úrslit máls þessa kynnu að verða þau, að lögtak yrði eigi leyft. Að öðru leyti liggi mál þetta þannig fyrir, að óþarft sé að ræða það frá tölulegri hlið. Það séu fyrst og fremst nokkur lögfræðileg túlkunaratriði, sem ágreiningur sé um. Niðurfellingar þær, sem ríkisskattaneftnd hafi gert á þessum viðbótarsköttum gerðarpóla, byggist á því, að tekið hafi verið tillit til ákveðinna atriða í kæru gerðarpóla og komi þetta m. a. fram í úrskurði ríkisskattaneftndar á rskj. nr. 9, bls. 4, þar sem segi:

„Eftir atvikum þykir mega fallast á beiðni gjaldanda um frádrátt vegna fyrninga ófærðra fjárfestingarvara og styðjast þar við yfirlit gjaldanda um fyrningar. Ennfremur þykir mega taka til greina beiðni gjaldanda um, að veitt verði varasjóðs-tillag að hámarki, eftir því sem lög leyfðu á hverjum tíma. Ennfremur þykir rétt að leyfa til frádráttar eignum skattahækkanir áranna.“

Með þessum úrskurði ríkisskattaneftndar sé búið að taka til greina öll þau atriði, sem valdið hafi skattahækkun gerðarpóla, utan þann hluta álagðra skatta, er beinlínis stafi af fjárdrætti fyrrverandi forstjóra gerðarpóla. Hins vegar komi það fram í greinargerð umboðsmanns gerðarpóla og öðrum gögnum málsins, er hann hafi lagt fram, að hann líti svo á, að þetta kæru-

atriði hefði einnig átt að taka til greina, þar eð sannað sé, að skuld sú, sem fyrrverandi forstjóri stofnaði til við gerðarþola, sé óinnheimtanleg og eigi þess vegna að koma til frádráttar á þeim árum, sem fjádrátturinn átti sér stað. Í þessu sambandi hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda vísað til reglna um skattfrádrátt vegna tapaðra skulda, er hér skipti höfuðmáli, í b-lið 10. gr. laga nr. 46/1954 um tekjuskatt og eignarskatt, er í gildi voru hluta þess tímabils, er hér sé um að ræða, en þar segi svo:

„Tap á útistandandi skuldum, enda stafi skuldin beinlínis af atvinnurekstri aðila og vitanlegt, að hún sé töpuð. Það ár eitt kemur töpuð skuld til frádráttar, er vitanlegt þykir, að hún sé töpuð“

Efnislega sama ákvæði sé nú í B-lið 11. gr. gildandi laga um tekjuskatt og eignarskatt og sams konar ákvæði hafi verið í lögum þeim og reglugerð, er giltu fyrir 1954. Í 29. gr. reglug. nr. 147/1955 um tekjuskatt og eignarskatt segi svo um skilyrði fyrir, að töpuð skuld sé frádráttarbær, í C-lið greinarinnar:

„Að vitanlegt sé, að skuldin sé töpuð og að það hafi orðið vitanlegt á því ári sem frádrátturinn kemur á. Skuld telst vitanlega töpuð:

1. Ef skuld er fyrnd eða sannast á fullnægjandi hátt, að eignir séu eigi til fyrir henni eða hún verði eigi greidd, svo sem við gjaldprot, nauðasamninga, árangurslaust fjárnám o. þ. h.“

Þá sé eigi um það deilt, að stríðsgróðaskattur hlíti sömu reglum, enda segi í 2. gr. laga nr. 21/1942 um stríðsgróðaskatt, að hann skuli „lagður á og innheimtur um leið og tekju- og eignarskattur og af sömu aðilum“. Samkvæmt þessu leiki enginn vafi á því, að það geti verið rétt og skylt að veita frádrátt á sköttum vegna þjófnaðar- og frádráttartaps, þegar viss skilyrði séu fyrir hendi. Hins vegar geti naumast að skilja ákvæðin svo, að frádráttinn eigi að veita skilyrðislaust, hvernig sem á stendur. Þannig hljóti það að vera fjarstæða að veita frádrátt, ef gjaldandinn eigi á einhvern hátt sjálfur sök á því, að tiltekna fjárhæðir hafi eigi komið fram til skatts. — Í dómi Hæstaréttar frá 14. desember 1963 segi svo um forráðamenn og stjórnendur gerðarþola (H.Í.S.), rskj. nr. 12, bls. 5 undir II:

„B. Ákæra á hendur Jóhanni Gunnari Stefánssyni, Helga Þorsteinssyni, Ástþóri Matthíassyni, Jakob Frímannssyni og Karel Ögmundssyni fyrir brot á 146. gr. laga nr. 19/1940 og 1. málsg. 38. gr. laga nr. 68/1956“

Ákærðu fóru allir með fyrirsvor fyrir Olúfélagið h/f og

Hið íslenzka steinolíuhlutafélag. Verður því að gera þær kröfur til þeirra, að þeir hefðu eftirlit með rekstri félaganna í meginefnum. Hinn ólöglegi innflutningur fór fram að staðaldri um langan tíma. Er því sýnt, að skort hefur á eftirlit af þeirra hendi. Verða þeir því að bera refsíabyrgð samkvæmt 1. málsg. 38. gr. laga nr. 68/1956.“

Undir III A í sama rskj., bls. 6, segi meðal annars svo:

„.... vanrækt hefur verið að telja fram gjaldeyri, eins og í héraðsdómi greinir Þá ber og með skírskotun til þeirra raka, sem greinir um fyrningu og eftirlitsleysi í I. og II. kafla hér að framan, að sakfella aðra ákærða fyrirsvarsmenn samkvæmt þessum kærulið.“

Þá segi svo í dómsniðurstöðunni, rskj. nr. 12 bls. 9:

„.... Refsing ákærða Jóhanns Gunnars Stefánssonar er ákveðin sekt kr. 200.000.00, sem renni í ríkissjóð, og komi í stað sektar varðhald 9 mánuði, ef hún verður ekki greidd innan 4 vikna frá birtingu dóms þessa.

Refsing ákærða Helga Þorsteinssonar er ákveðin sekt til ríkissjóðs, kr. 100.000.00, og komi í stað sektar varðhald 5 mánuði, ef hún greiðist ekki innan 4 vikna frá birtingu dóms þessa.

Refsing ákærðu Ástþórs Matthíassonar, Jakobs Frímannssonar og Karvels Ögmundssonar, hvers um sig, ákveðst sekt kr. 75.000.00 til ríkissjóðs, og komi varðhald 4 mánuði í stað sektar hvers þeirra, ef hún verður ekki greidd innan 4 vikna frá birtingu dóms þessa.“

Samkvæmt þessum dómi hljóti annar framkvæmdastjóri gerðarþola svo og fjórir stjórnarmeðlimir refsidóm fyrir það að hafa eigi gert skyldu sína í sambandi við fjárreiður og bókhald félagsins. Í upphafi dómsins sé þess getið, að einn stjórnarmanna hafi látizt, eftir að héraðsdómur gekk, og saksókn sé því niður fallin, hvað hann snerti, en sá stjórnarmeðlimur hafi einnig hlotið refsidóm í héraði af sömu ástæðum og fyrrgreindir menn. Að eins einn þeirra manna, er verið hafi í stjórn félagsins á þessum tíma eða hluta þessa tíma, hafi verið sýknaður, þar eð sök hans hafi verið talin fyrnd. Nú liggi það að vísu ljóst fyrir, að þessir menn hafi hvorki hlotið dóm fyrir þjófnað né heldur fyrir það að draga sér fé úr rekstri gerðarþola. Hins vegar verði eigi fram hjá því gengið, að þeir hafi með vanrækslu á skyldu á eftirliti orðið meðvaldir að því, að þetta misferli með fé gat átt sér stað. Hefði eftirlit stjórnarmanna verið í lagi og með þeim hætti,

sem átt hefði að vera, hefði enginn fjárdráttur getað átt sér stað og ríkissjóður hefði heimt sína skatta á réttum tíma. Það sé andstætt meginreglum íslenzkra laga og einnig rökréttri hugsun að veita skattfrádrátt, þegar slíkt atvik liggi að því tapi, sem gerðarþoli telji sig hafa orðið fyrir. Samkvæmt þessu hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda haldið því fram að leyfa beri hið umbeðna lögtak alveg án tillits til þess, hvort fyrrverandi forstjóri gerðarþola geti greitt skuld sína eða eigi. Ef eigi verði fallizt á þetta sjónarmið, hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda til vara haldið því fram, sem ríkisskattanevnd hefur byggt á úrskurð sinn, þ. e. að leyfa beri lögtakið, þar eð eigi sé sannað, að margnefndur forstjóri gerðarþola sé ófær um að greiða þá skuld, sem mál þetta snúist um. Um þetta segi ríkisskattanevnd í úrskurði sínum á rskj. nr. 9, bls. 3—4:

„Í erindi gjaldanda er þess farið á leit, að fjárdráttur fyrrverandi framkvæmdastjóra félagsins, hr. Hauks Hvannbergs, verði leyfður til frádráttar tekjum umrædd gjaldár og skattar læækadír skv. því.

Með beiðni sinni sendi gjaldandi afrit af fjárnámsgerð, dags. 9. apríl 1967, í málinu Hið íslenzka steinolíuhlutafélag gegn Hauki Hvannberg. Við fjárnámsgerð þessa mætir gerðarþoli, Haukur Hvannberg, ekki og því ekki hægt að krefja hann sagna um eignir hans. Í stað þess mætir lögfræðingur hans og lýsir því yfir með vísan til gagna, er hann leggur fram, þ. e. endurrit úr afsals- og veðmálabók Reykjavíkur um skilnaðarsamkomulag, endurrit af kaupmálabók Reykjavíkur um kaupmála og svo loks skattframtal gjörðarþola árið 1964, að gjörðarþoli sé eignalaus.

Umboðsmaður gjaldanda fellst á þessa yfirlýsingu, en geymir sér þó allan rétt til prófunar og vefengingar framlagðra gagna gerðarþola svo og prófunar atvika.

Ekkert hefur komið fram um það, að umboðsmaður gjaldanda hafi reynt að kanna frekar greiðslugetu gerðarþola né annarra atvika, þ. á m., að hann hafi gert ráðstafanir til að rifta skilnaðarsamkomulagi milli gerðarþola og fyrrverandi konu hans, sem gert var 9. júní 1960 og lagt var fram í fyrrnefndu fógætaréttarmáli.

Ríkisskattanevnd telur því ekki sannað, að gjaldandi hafi nægilega gætt hagsmuna sinna varðandi þessi atriði, þannig að hann hafi fyrirt sig tjóni, sbr. 3. mgr. 1. liðar 29. gr. reglugerðar nr. 147, 1955, svo og 3. mgr. a-liðar I. c. 16. gr. reglu-

gerðar nr. 133, 1936, og þykir því rétt að synja beiðni gjaldanda varðandi þetta atriði.“

Í þessu sambandi hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda vísað til hinnar umræddu fjárnámsgerðar á rskj. nr. 8, sem sé raunar einnig hluti af rskj. nr. 20. — Þessa ályktun ríkisskattaneftndar sé litlu við að bæta. Hér virðist vera um að ræða samkomulag um þá niðurstöðu, að greiðslugeta skuldara sé engin. Þetta sé meira en hæpið sönnunargagn, enda ástæða til í þessu sambandi að vekja athygli á því, að tiltölulega litlir hagsmunir hafi þarna verið í veði fyrir aðilja að því máli. Skuldari hafi vitanlega haft áhuga á að fá fram þessa niðurstöðu og gerðarbeiðandi kannski eigi viljað leggja kapp á að koma þessum fyrrverandi starfsmanni félagsins í verri aðstöðu en þegar var orðin, ekki sízt með það í huga, að sannað tap af fjárdrætti yrði leyft til frádráttar sköttunum. Þriðji aðilinn, ríkissjóður, sem eigi að innheimta þessa skatta, standi þarna alveg fyrir utan og eigi að sætta sig við þá niðurstöðu, að fullreynt sé, að skuldin fáist eigi greidd og verði þess vegna að fella skattana niður. Hefur umboðsmaður í þessu sambandi lagt áherzlu á það, að hann telji, að full sönnun um greiðsluþrot fyrrverandi forstjóra gerðarþola geti eigi talizt liggja fyrir, fyrr en fógeti hafi gengið úr skugga um það sjálfstætt, að eignir væru eigi fyrir hendi og það jafnvel staðreynt með gjaldprotaskiptum og þá látin fara fram könnun á gildi þeirra löggæringa, er gerðir hafi verið, eftir að uppvíst varð um misferli framkvæmdastjórans. Beri því að leyfa umkrafid lögtak einnig af þeirri ástæðu, að ósannað sé, að skuld sú, sem um sé að ræða, sé töpuð og eigi því skattfrádráttur, ef til hans ætti að koma á annað borð, fyrst að koma til greina, er full sönnun lægi fyrir um greiðsluþrot framkvæmdastjórans. Þá hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda enn fremur haldið því fram, að jafnvel þó að sannað yrði talið, að umrædd skuld væri töpuð, ætti samt sem áður að leyfa lögtakið fyrir umræddri skattakröfu. Hefur hann um þetta atriði vísað til bréfs síns til ríkisskattaneftndar, rskj. nr. 15, en þar segi, bls. 2:

„Áður en mál þetta verður tekið til munnlegs flutnings og úrskurður upp kveðinn, telur gerðarbeiðandi nauðsynlegt, að eftirfarandi atriði liggi ljósar fyrir en nú er:

1. Ef talið er sannað, að skuld, sem stofnast hefur vegna fjárdráttar, sé töpuð, á hún þá að koma til frádráttar við álagningu á þeim árum, sem fjárdrátturinn átti sér stað, eða á því ári, sem sönnun á getuleysi skuldara til greiðslu liggur fyrir? . .“

En í svari ríkisskattaneðndar, rskj. nr. 16, segi svo:

„a. Varðandi fyrirspurn í 1. tölulið í bréfi yðar:

Í b-lið 10. gr. laga nr. 46, 1954, um hvað skuli draga frá tekjum, áður en skattur er á lagður, segir svo:

„Tap á útistandandi skuldum, enda stafi skuldin beinlínis af atvinnurekstri aðila og vitanlegt, að hún sé töpuð. — Það ár eitt kemur töpuð skuld til frádráttar, er vitanlegt þykir, að hún sé töpuð“ Efnislega sama ákvæði er nú að finna í B-lið 11. gr. laga nr. 55, 1964.“

Telur umboðsmaður gerðarbeiðanda, að samkvæmt þessu ætti lögtakið fram að ganga, jafnvel þó að eigi yrði fallið á hin- ar fyrri málsástæður hans. Gerðarþoli ætti að greiða þessa skattfjárhæð, en skattur hans þá væntanlega tekinn til endurskoðunar miðað við það, að talið væri, að sönnun fyrir tapaðri skuld lægi fyrir með fjárnámsgerðinni frá 9. apríl 1964 og það yrði þá fyrst í skattinum álögðum á yfirstandandi ári, sem leið- réttingin ætti að koma til.

Aðiljar hafa lagt málið undir úrskurð réttarins.

Eins og að framan greinir, hefur hin upprunalega skattkrafa í máli þessu, kr. 3.085.927.00, undir rekstri málsins verið lækkuð með úrskurðum ríkisskattaneðndar frá 2. maí 1965 (rskj. nr. 9) og frá 29. september 1965 (rskj. nr. 18) í kr. 1.672.593.00 (sbr. rskj. nr. 14 og 19), og er enginn ágreiningur um það í málinu, að hér sé um þá fjárhæð að ræða, sem talið er, að felld yrði niður, ef sannað teldist, að fyrrverandi framkvæmdastjóri gerðarþola, Haukur Hvannberg, væri eigi borgunarmaður fyrir skuld þeirri, sem hann hefur verið dæmdur til að greiða gerðarþola, og tapið fengist dregið frá á þeim árum, sem fjádrátturinn átti sér stað. Hér er því eigi lengur deilt um kröfuupphæðina sjálfa, heldur hvort hið umbeðna lögtak fyrir hinni síðargreindu fjárhæð eigi að ná fram að ganga eða eigi.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur krafizt þess, að hin umbeðna lögtaksgerð verði leyfð af eftirfarandi meginástæðum:

1. Að telja verði þrátt fyrir hið árangurslausa fjárnám í eignum fyrrverandi framkvæmdastjóra gerðarþola, Hauks Hvannbergs, er fram fór 9. apríl 1964 (rskj. nr. 8), að eigi liggi fyrir skýlaus sönnun um greiðsluþrot hans, þar eð eigi hafi verið fyrir hendi við fjárnámsgerðina fullnægjandi upplýsingar um fjárhag gerðarþola, byggðar á ýtarlegri rannsókn, og þá jafnframt kann gildi þeirra löggæringa, er gerðir hafi verið, eftir að uppvíst varð um misferli framkvæmdastjórans.

2. Að forráðamenn og stjórnarmeðlimir félags gerðarpóla hafi eigi gætt skyldu sinnar um nægilegt eftirlit í sambandi við fjárreiður og bókhald félagsins, enda hafi þeir hlotið refsisdóm Hæstaréttar fyrir vanrækslu í þessu efni. Það hljóti að vera fjarstæða að veita frádrátt, ef gjaldandinn eigi á einhvern hátt sjálfur sök á því, að tiltekna fjárhæðir komi eigi fram til skatts.

3. Að enda þótt hið árangurslausa fjárnám yrði talið lögfyll sönnun fyrir greiðsluþroti framkvæmdastjórans, þá ætti frádrátturinn vegna fjádráttar hans eigi að koma til greina, fyrr en sú sönnun lá fyrir og leiðréttingin þá að koma fyrst fram í skattinum álögðum á yfirstandandi ári.

Umboðsmaður gerðarpóla hefur mótmælt framgangi lögtaksgerðarinnar á þeim forsendum í fyrsta lagi, að fyrir liggi lögfyll sönnun um greiðsluþrot framkvæmdastjórans með hinu árangurslausa fjárnámi, er fram fór 9. apríl 1964, í eignum framkvæmdastjórans og fjádrátturinn því frádráttarbær samkvæmt b-lið 10. gr. laga nr. 46/1954, sbr. B-lið 11. gr. laga nr. 55/1964 um tekjuskatt og eignarskatt og 29. gr. C reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt. Í öðru lagi hafi forráðamenn og stjórnarmeðlimir félagsins eigi átt sök á fjádrættinum, enda hafi þeir eigi hlotið refsisdóm í Hæstarétti fyrir eftirlitsleysi, að því er fjádráttinn snertir, heldur að því varðaði innflutnings- og gjaldeyrisskil og gerðarþoli hafi því eigi af þeim sökum fyrirgert rétti sínum til frádráttar, enda sé og hvergi að finna í íslenskum lögum ákvæði um, að gáleysi aðilja leiði til þess, að verðmæti, sem frá honum sé stolið, komi eigi til skattfrádráttar, sbr. reglugerð nr. 245/1963, 29. gr. C 1 um, að fyrnd skuld sé frádráttarbær og sé það þó vangæzla að láta skuld fynast. Í þriðja lagi hefur umboðsmaður gerðarpóla mótmælt framgangi lögtaksgerðarinnar á þeim forsendum, að tapið vegna fjádráttarins hefði átt að koma til skattfrádráttar á þeim árum, sem fjádrátturinn átti sér stað, þ. e. á árunum 1953—1959, enda hafi hið stolna fé aldrei komið í sjóð gerðarpóla og segja meg, að kröfur gerðarpóla hafi eigi stofnast fyrr en með dómi Hæstaréttar árið 1963. Fyrr hafi krafan eigi verið ákveðin, hvorki upphæð hennar né endanleg vitneskja um tilvist hennar, enda hefðu umræddir skattar fallið niður, ef fjádrátturinn hefði verið viðurkenndur til frádráttar á framangreindum árum.

Svo sem að framan greinir, fór fram í fógetarétti Reykjavíkur hinn 9. apríl 1964 fjárnámsgerð í eignum fyrrverandi

framkvæmdastjóra, Hauks Hvannbergs, að kröfu Hins íslenska steinolíuhlutafélags. Voru þar mættir umboðsmaður gerðarþola og gerðarbeiðanda og lögðu þar fram málsgögn sín. Með vísan til framlagðra gagna kvað umboðsmaður gerðarþola hann algerlega eignalaus. Voru umboðsmenn aðilja því sammála um, að fjárnámið bæri eigi árangur, en umboðsmaður gerðarbeiðanda gat þess, að hann geymdi allan rétt til prófunar og vefingingar framlagðra gagna gerðarþola svo og prófunar annarra atvika varðandi greiðslugetu gerðarþola. Varð því niðurstaðan sú, að fógeti lýsti fjárnámið árangurslaust. Síðan virðist ekkert frekar hafa gerzt í þessu fjárnámsmáli, og stendur því hið árangurslausa fjárnám óhaggað. — Rétturinn lítur því svo á að taka verði þessa fjárnámssgerð, eins og hún liggur fyrir, gilda sem lögfulla sönnun fyrir greiðsluþroti framkvæmdastjórans og umrædda kröfu á hendur honum því tapaða samkvæmt 29. gr. reglugerðar nr. 147/1955, C-lið (um, hvenær skuld skuli teljast töpuð og því frádráttarbær), en þar segir svo:

„..... Skuld telst vitanlega töpuð:

1. Ef skuld er fyrnd eða sannast á fullnægjandi hátt, að eignir séu eigi til fyrir henni eða hún verði eigi greidd, svo sem við gjaldprot, nauðasamninga, árangurslaust fjárnám, o. þ. h.“

Samkvæmt þessu lítur rétturinn svo á, að fjádráttartap gerðarþola sé frádráttarbært, að því er til þessa atriða tekur.

Kemur þá til álita, hvort vanræksla forráðamanna og stjórnarmanna gerðarþola um nægilegt eftirlit varðandi fjárreiður og bókhald félagsins hafi verið með þeim hætti, að fjádráttartapið verði eigi talið frádráttarbært af þeim sökum.

Eins og fram kemur í dómi Hæstaréttar frá 14. desember 1963, er refsisdómur sá, er stjórnarmenn gerðarþola hlutu, reistur á 1. mgr. 38. gr. laga nr. 68/1956 um tollheimtu og tolleftirlit, 4. gr. sbr. 11. gr. laga nr. 88/1953, sbr. nú 4. gr. sbr. 12. gr. laga nr. 30/1960 um skipan innflutnings- og gjaldeyrismála o. fl., og 15. gr. sbr. 27. gr. reglugerðar nr. 212/1953, sbr. nú 17. gr. sbr. 24. gr. reglugerðar nr. 79/1960.

Af þessu er ljóst að áliti réttarins, að stjórnarmenn gerðarþola hafa eigi hlotið refsisdóm fyrir eftirlitsleysi, að því er varðar fjádráttinn sjálfan, heldur fyrir vanrækslu á nægilegu eftirliti, að því er varðar innflutnings- og gjaldeyrisskil gerðarþola. Um áhrif slíkrar vanrækslu á frádráttarrétt vegna tapa, er af

vanrækslunni kann að leiða, munu engin bein ákvæði vera í íslenskum lögum. Hins vegar má benda á það, að fyrnd skuld er talin frádráttarbær, hver sem orsök fyrningarinnar er, vanræksla eða annað, sbr. 29. gr. reglugerðar nr. 147/1955, C-lið, sem tilfærð er hér að framan. Rétturinn lítur einnig svo á, að á það megi líta í þessu sambandi, að á bak við félag gerðarþola standa margir eigendur þess, hluthafarnir, sem eigi hafa aðstöðu til að neinu ráði að fylgjast með eða hafa eftirlit með rekstri félagsins og eiga því enga sök á þeim misferlum, sem hér er um að ræða, og mundu því að ósekju verða fyrir tjóni, ef fjárdrátturinn yrði eigi talinn frádráttarbær vegna framangreinds eftirlitsleysis stjórnarmanna félagsins. Er það því álit réttarins, enda þótt eftirlitsleysi framangreindra stjórnarmanna hafi talizt refsivert, að því er framangreind atriði í rekstri gerðarþola varðar, þá fyrri það út af fyrir sig eigi gerðarþola rétti til skattfrádráttar vegna umrædds fjárdráttar.

Þá kemur til álita, hvort tapið vegna fjárdráttarins hefði átt að koma til skattfrádráttar á þeim árum, sem fjárdrátturinn átti sér stað, þ. e. árunum 1953—1959, eins og umboðsmaður gerðarþola hefur haldið fram, eða þá fyrst, er lögfull sönnun fyrir greiðsluþroti framkvæmdastjórans hefði komið til, eins og umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur haldið fram.

Um þetta atriði segir svo í b-lið 10. gr. laga nr. 46/1954 um tekjuskatt og eignarskatt (um, hvað skuli draga frá tekjum, áður en skattar eru á þær lagðir):

„Tap á útistandandi skuldum, enda stafi skuldin beinlínis af atvinnurekstri aðila og vitanlegt, að hún sé töpuð. — Það ár eitt kemur töpuð skuld til frádráttar, er vitanlegt þykir, að hún er töpuð“, sbr. og B-lið 11. gr. laga nr. 55/1964, 29. gr. reglugerðar nr. 147/1955 og 29. gr. C-lið reglugerðar nr. 245/1963.

Samkvæmt ákvæðum þessum lítur rétturinn svo á, að krafa umboðsmanns gerðarþola um skattfrádrátt á þeim árum, sem fjárdrátturinn átti sér stað, fái eigi staðizt. Hins vegar hafi verið heimilt að leggja á gerðarþola umkrafða skatta, þegar það var gert, þar eð lögfull sönnun fyrir tapi gerðarþola vegna fjárdráttarins lá eigi fyrir samkvæmt framansögðu fyrr en með fjárnámsgerðinni frá 9. apríl 1964.

Samkvæmt þessu þykir verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Eftir atvikum þykir rétt að láta málskostnað falla niður.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð á fram að ganga á ábyrgð gerðarbeiðanda fyrir kr. 1.672.593.00 ásamt vöxtum og kostnaði. Málskostnaður fellur niður.

Miðvikudaginn 30. marz 1966.

Nr. 65/1965. **M** (Gísli G. Ísleifsson hrl.)

gegn

K (Gústaf Ólafsson hrl.).

Dómenndur:

hæstaréttardómararnir Gizur Bergsteinsson, Einar Arnalds og Jónatan Hallvarðsson, prófessor Ármann Snævarr og Hákon Guðmundsson yfirborgardómari.

Barnsfaðernismál.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 22. marz 1965. Hann krefst þess, að hinn áfrýjaði dómur verði ómerktur, R gerður að aðilja málsins og stefnda dæmt að greiða honum málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að héraðsdómur verði staðfestur og að henni, sem fengið hefur gjafvörn fyrir Hæstarétti, verði dæmdur málskostnaður fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda, eins og málið væri eigi gjafvarnarmál.

Sakargögnum er skilmerkilega lýst í héraðsdómi. Samkvæmt þeim eru ekki efni til að sinna kröfu áfrýjanda um, að R verði stefnt til að svara til sakar í máli þessu, sbr. 211. gr. 3. málsg. laga nr. 85/1936. Með þessari athugasemd og að öðru leyti með skírskotun til forsenda héraðsdóms ber að staðfesta hann.

Áfrýjandi greiði málskostnað fyrir Hæstarétti, kr. 5.000.00, er renni í ríkissjóð.

Málflutningslaun skipaðs talsmanns stefnda fyrir Hæstarétti, kr. 5.000.00, greiðist úr ríkissjóði.