Miðvikudaginn 10. desember 1975.

Nr. 28/1974. **Efnablandan h/f**
(Kristinn Einarsson hrl.)
gegn
Gjaldheimtunni í Reykjavík
(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Benedikt Sigurjónsson, Ármann Snævarr, Einar Arnalds, Logi Einarsson og Magnús Þ. Torfason.

Skattamál. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi áfrýjaði máli þessu með stefnu 1. febrúar 1974. Krefst hann þess, að synjað verði um lögtak það, er gagnáfrýjandi krefst, að framkvæmt verði í eignum hans. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi áfrýjaði málinu með stefnu 8. febrúar 1974. Krefst hann staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar með þeirri breytingu þó, að lögtak verði leyft til tryggingar opinberum gjöldum að fjárhæð 407.658 krónur. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Eftir að úrskurður fógeta gekk, galt aðaláfrýjandi gagnáfrýjanda 130.952 krónur, þ. e. ýmis launatengd gjöld álögð 1972, en um réttmæti þeirra var eigi deilt í málinu.

Eigi er rétt greint í hinum áfrýjaða úrskurði, að frumbækur aðaláfrýjanda hafi glatast við innbrot í húsakynni hans.

Samkvæmt skýlausum ákvæðum 2. tl. 2. gr. laga nr. 62/1938 og 1. tl. a liðs 2. gr. laga nr. 51/1968 er aðaláfrýjandi bókhaldsskyldur. Gögn máls bera með sér, að bókhald aðaláfrýjanda fullnægði eigi lagareglum. Voru skattframtöl hans gjaldárin 1966, 1967 og 1968 (skattárin 1965, 1966 og 1967), sem hér koma ein til álita, haldin ýmsum annmörkum, sem aðaláfrýjandi hefur eigi gefið viðhlítandi skýringu á. Var ríkisskattanefnd rétt að taka gjöld aðaláfrýjanda frá þessu

árabili til endurákvörðunar að frumkvæði ríkisskattstjóra, sbr. 4. málsgr. 42. gr. laga nr. 68/1971, áður 4. málsgr. 42. gr. laga nr. 90/1965, sbr. og 4. málsgr. 16. gr. og 2. málsgr. 23. gr. laga nr. 7/1972. Gætt var réttra aðferða af hálfu skattayfirvalda við endurákvörðun gjalda aðaláfrýjanda, og eigi er sýnt fram á efnislega ágalla á áætlun ríkisskattanefndar á tekjum aðaláfrýjanda um það árabil, er hér skiptir máli, enda þykir áætlun eigi úr hófi. Er því eigi unnt að taka til greina andmæli aðaláfrýjanda, sem reist eru á því, að ákvörðun gjaldanna hafi verið ólögmæt, en rétt þykir að taka fram, að kirkjugarðsgjöld eru ákveðin sem hundraðshluti af útsvörum og aðstöðugjöldum, sbr. 3. málsgr. 26. gr. laga nr. 21/1963.

Aðaláfrýjandi hefur vefengt heimild ríkisskattanefndar til endurákvörðunar gjalda, er stafa frá skattárinu 1965 (gjaldárinu 1966), sbr. orðalag 38. gr. laga nr. 68/1971: „... þó skal eigi reikna skatt gjaldanda að nýju lengra aftur í tímann en 6 ár“. Þykir eiga að lögskýra svo ákvæði þetta, að frestur til endurákvörðunar á gjöldum aðaláfrýjanda samkvæmt 38. gr. laga nr. 68/1971 vegna skattársins 1965 hafi verið liðinn, þegar ríkisskattanefnd kvað upp úrskurði sína 14. apríl 1972. Verður því að synja um lögtak vegna þessara gjalda, sem nema alls 109.711 krónum, en fógeta ber að framkvæma lögtak hjá aðaláfrýjanda til tryggingar opinberum gjöldum að fjárhæð 297.947 krónur ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973 til greiðsludags.

Samkvæmt þessum úrslitum ber að dæma aðaláfrýjanda til að greiða gagnáfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals 80.000 krónur.

Dómsorð:

Lögtak skal framkvæmt hjá aðaláfrýjanda, Efnablöndunni h/f, að kröfu gagnáfrýjanda, Gjaldheimtunnar í Reykjavík, til tryggingar 297.947 krónum ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973 til greiðsludags.

Aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda málskostnað í

héraði og fyrir Hæstarétti, samtals 80.000 krónur, að viðlagðri aðför að lögum.

Sératkvæði

Magnúsar Þ. Torfasonar hæstaréttardómara.

Ég fellst á atkvæði meiri hluta dómenda um, að ríkisskattanefnd hafi verið heimilt að breyta ákvörðunum skattstjóra um tekjuskatt og tekjuútsvar aðaláfrýjanda, svo sem hún gerði með úrskurðum 14. apríl 1972, sbr. 4. mgr. 42. gr. laga nr. 68/1971, áður 4. mgr. 42. gr. laga nr. 90/1965, sbr. 2. mgr. 23. gr. laga nr. 7/1972, sbr. enn fremur nú 2. mgr. 24. gr. laga nr. 8/1972. Ég er enn fremur samþykkur því, að þær heimildir, sem greind lagaákvæði veittu ríkisskattanefnd til að breyta áður ákvörðuðum tekjuskatti og tekjuútsvari aðaláfrýjanda, hafi takmarkast af ákvæði 2. ml. 1. mgr. 38. gr. laga nr. 68/1971. Er þá álitaefni, hvort ríkisskattanefnd hafi í úrskurðum sínum farið út fyrir þau mörk, sem ákvæði þetta setti valdi hennar til að gera aðaláfrýjanda tekjuskatt og tekjuútsvar að nýju, með því að breyta gjöldum, sem á hann voru lögð gjaldárið 1966.

Í síðastgreindu ákvæði segir svo um skyldu til að greiða skatt eftir á, að eigi skuli reikna skatt gjaldanda að nýju lengra aftur í tímann en 6 ár. Sá skilningur samræmist best þessum orðum ákvæðisins, að leyft sé að taka til ákvörðunar að nýju gjöld, sem lögð hafa verið á skattgjaldanda á síðustu 6 gjaldárum, áður en upp er kveðinn úrskurður um skattbreytingu. Er þá við það miðað, að skattskrá hafi eigi verið lögð fram á því gjaldári, þegar úrskurður er upp kveðinn, eða frestur til framlagningar hennar samkvæmt 39. gr. laga nr. 68/1971 hafi þá eigi verið liðinn.

Samkvæmt framanskráðu tel ég, að fallast beri á kröfu gagnáfrýjanda um, að framkvæma skuli lögtak hjá aðaláfrýjanda til tryggingar opinberum gjöldum að fjárhæð 107.658 krónur ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973 til greiðsludags.

Ég er samþykkur atkvæði meiri hluta dómenda um málskostnað.

Dómsorð:

Lögtak skal framkvæmt hjá aðaláfrýjanda, Efnablöndunni h/f, að kröfu gagnáfrýjanda, Gjaldheimtunnar í Reykjavík, fyrir kr. 407.658 ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973 til greiðsludags.

Aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals 80.000 krónur, að viðlagðri aðför að lögum.

Úrskurður fógetaréttar Reykjavíkur 12. desember 1973.

Gjaldheimtan í Reykjavík hefur krafist þess í fógetamáli þessu, að fram fari lögtak í eignum Efnablöndunarinnar h/f til tryggingar opinberum gjöldum að fjárhæð kr. 538.610 ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973. Enn fremur er krafist málskostnaðar úr hendi gerðarþola vegna lögtaksmáls þessa.

Af hálfu gerðarþola er viðurkennt, að hlutafélaginu beri að greiða kr. 130.952 af lögtakskröfunum, en að öðru leyti er því mótmælt, að umbeðin lögtaksgerð nái fram að ganga. Er málskostnaðar krafist úr hendi gerðarbeiðanda.

Þetta mál var tekið til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi, sem fór fram þann 29. nóvember þ. á.

Samkvæmt því, sem fyrir liggur í máli þessu, er upphaf þess á þá leið, að þann 10. janúar 1972 ritar rannsóknadeild ríkisskattstjóra gerðarþola bréf, sem lagt er fram í máli þessu sem rskj. 20. Þessu bréfi fylgdi niðurstaða athugunar á bókhaldi og skattframtölum hlutafélagsins fyrir árin 1965, 1966 og 1967, og er það plagg lagt fram sem rskj. 21. Í bréfinu á rskj. 20 segir, að bókhald hlutafélagsins, sem framtöl þessi byggist á, sé miklum annmörkum háð og verði málefnið lagt fyrir ríkisskattanefnd og gæti komið til hækkunar á áður álögðum opinberum gjöldum gjaldárin 1966, 1967 og 1968. Er þess óskað, að félagið kynni sér skýrsluna, rskj. 21, og hafi það frest til 27. janúar til að koma að athugasemdum.

Jafnframt sendi ríkisskattstjóri framtalsnefnd Reykjavíkur bréf varðandi ofannefnt málefni, og nefndinni er þar gefinn kostur á að koma að athugasemdum, áður en ríkisskattanefnd taki málið

fyrir. Bréf þetta er einnig dagsett 10. janúar 1972 og frestur settur framtalsnefndinni til 27. janúar, sjá rskj. nr. 19.

Af gerðarþola hálfu er bréfinu á rskj. 20 svarað þann 22. janúar 1972, rskj. 17, og eru gerðar athugasemdir við staðhæfingar um bókhaldsgalla og því vísað á bug, að um sé að ræða galla, er gefi tilefni til skattstofns. Framtalsnefnd ritar ríkisskattstjóra þann 9. febrúar og tjáir sig samþykka fyrirhuguðum breytingum á útsvari gerðarþola. Það bréf er lagt fram sem rskj. 18.

Þann 14. apríl 1972 tók ríkisskattanefnd ákvörðun um þá hækkun, sem fram kemur í bréfinu 10. janúar, að gerðarþoli kynni að eiga von á. Þessi úrskurður er lagður fram í málinu sem rskj. 16.

Þar er fyrst rökstutt, að bókhald hlutafélagsins sé miklum annmörkum háð, og þykir ekki ástæða til að rekja það nákvæmlega hér að öðru leyti en því, að fram kemur, að bækur séu ekki færðar, jafnóðum og viðskipti hafi átt sér stað, t. d. engin sjóðbók færð eða annars konar regluleg skráning á fjármagnshreyfingum félagsins.

Með tilliti til þessara annmarka á bókhaldi og framtölum gerðarþola fyrir umrædd ár er talið rétt að ákveða félaginu gjaldstofna fyrir gjaldárin samkvæmt mati, þannig:

Hreinar tekjur gjaldárið 1966 þykja hæfilega ákveðnar kr. 350.000, en voru áður kr. 153.968. Tilsvarandi tölur gjaldárið 1967 eru kr. 400.000 í stað kr. 132.562 og gjaldárið 1968 kr. 450.000 í stað kr. 158.798.

Þannig er úrskurðarorð á þessa leið: Tekjuskattur gjaldárið 1966 hækkar um kr. 47.390, eða úr kr. 23.310 í kr. 70.700, tekjuskattur gjaldárið 1967 hækkar um kr. 60.722, eða úr kr. 20.078 í kr. 80.800, og tekjuskattur gjaldárið 1968 hækkar um kr. 66.862, eða úr kr. 24.038 í kr. 90.900.

Sama dag er kveðinn upp úrskurður í ríkisskattanefnd um endurálagningu tekjuútsvars gerðarþola, og er þar lagt til grundvallar það, sem segir á rskj. 16 um forsendur fyrir hækkun tekjuskatts, og byggt á þar greindum áætlunarfjárhæðum. Er úrskurðað, að tekjuútsvar gjaldárið 1966 hækki um kr. 61.400, þ. e. úr kr. 27.200 í kr. 88.600, tekjuútsvar gjaldárið 1967 um kr. 80.100, eða úr kr. 17.959 í 98.059, og tekjuútsvar 1968 um kr. 87.746, eða úr kr. 27.043 í kr. 114.789. Er úrskurður þessi lagður fram sem rskj. 8 og 15 í máli þessu.

Í báðum þessum úrskurðum ríkisskattanefndar er tiltekinn

kærufrestur: 21 dagur frá póstlagningu úrskurðanna til gerðarþola.

Gerðarþoli hlutaðist til um kæru þessara tekjuskatts- og útsvarshækkana, sem að framan greinir. Er því haldið fram, að ekkert hafi fram komið, sem gefi tilefni til þeirra, en að öðru leyti muni þar liggja til grundvallar, að sjóðbók hafi ekki verið færð. Er bent á það, að nú á síðari árum, eftir að lög nr. 51/1968 tóku gildi, hafi verið gerðar strangari kröfur til sjóðbókar en gert var, þá er lög nr. 82/1938 voru í gildi. Varðandi vöntun frumbóka, sbr. skýrsluna á rskj. 21 og úrskurðinn á rskj. 16, er þess getið, að nokkrar þeirra hafi glatast við innbrot hjá fyrirtækinu, sem lögregluyfirvöldum sé kunnugt um og sem ríkisskattanefnd hafi verið skýrt frá. Þetta kærubréf er dagsett 3. júní og lagt fram sem rskj. 9 og 14 í máli þessu.

Í úrrskurðum ríkisskattanefndar, sem eru kveðnir upp 15. september 1972, er kæru gerðarþola á tekjuskatts- og tekjuútsvarsálagningum þessum vísað á bug. Í forsendum er sagt, að áætlun á gjaldanda sé gerð með hliðsjón af því, að bókhald það, sem framtöl hans byggist á, sé ekki nógu traust og að það sé haldið þeim annmörkum, að það verði ekki lagt til grundvallar við álagningu opinberra gjalda. Í kæru komi engin ný atriði fram, er gefi ástæðu til breytingar á fyrri úrskurði. Þessir hér umræddir úrskurðir eru lagðir fram sem rskj. 12 og 13 í máli þessu.

Svo er að sjá við athugun á ljósriti gjaldheimtuspjalda gerðarþola, er gerðarbeiðandi hefur lagt fram sem rskj. 6, að Gjaldheimtan í Reykjavík hafi verið beðin um innheimtu gjalda þeirra, sem umdeild eru í þessu máli, nánast um mánaðamót september—október 1972. Fyrir liggur bréf Kristins Einarsson hæstaréttarlögmanns til gjaldheimtustjóra, dags. 12. desember 1972, þar sem hann skýrir svo frá, að hann hafi verið beðinn að mótmæla margnefndum viðbótarálögum, og kveðst Kristinn þannig munu halda uppi vörnum í fógetarétti, ef til komi. Greinargerð gerðarbeiðanda er rituð þann 22. janúar 1973 og er lögð fram í fógetarétti Reykjavíkur þann 13. apríl 1973, og hefur mál þetta verið sótt og varið fyrir fógetaréttinum síðan.

Í greinargerð gerðarbeiðanda koma fram lögtakskröfurnar, sem eins og að framan greinir, nema samtals kr. 538.610. Þar er um að ræða hækkanir þær á tekjuskatti og tekjuútsvari, sem getið hefur verið, og að auki er kirkjugarðsgald fyrir viðeigandi ár, en það reiknast samkvæmt hundraðstölu.

Eru lögtakskröfurnar sundurliðaðar þannig með þeirri athugasemd umboðsmanns gerðarbeiðanda, að gjöldin voru á lögð í apríl 1972, en ekki í september s. á.

1966:	Tekjuskattur	kr.	47.390
	Kirkjugarðsgjald	—	921
	Tekjuútsvar	—	61.400
1967:	Tekjuskattur	—	60.722
	Kirkjugarðsgjald	—	1.201
	Tekjuútsvar	—	80.100
1968:	Tekjuskattur	—	66.862
	Kirkjugarðsgjald	—	1.316
	Tekjuútsvar	—	87.746
1972:	Lífeyristryggingargjald	—	44.415
	Slysatryggingargjald	—	8.883
	Atvinnuleysistryggingargjald	—	13.059
	Almennur launaskattur	—	24.555
	Sérstakur launaskattur	—	36.832
	Iðnaðargjald	—	3.208
		Samtals kr.	538.610

Hér tilfærð gjöld ársins 1972, sbr. rskj. 5 og 25, byggjast á óbreyttu launaframtali gerðarþola ár 1971, sbr. launamiðafylgiskjal, og hafa þau ekki verið vefengd af gerðarþola hálfu.

Af gerðarbeiðanda hálfu er vísað til þeirra raka, sem fram koma í skjölum ríkisskattanefndar. Það fari ekki á milli mála, að gerðarþoli hafi verið bókhaldsskyldur samkvæmt lögum nr. 62/1938 og átti þannig að færa tilteknar bækur í ákveðnu formi. Þeirri skyldu hafi gerðarþoli ekki gegnt, og er sérstaklega vísað til útlistunar þeirrar, er fram kemur í rskj. 21 svo og rskj. 16, sbr. rskj. 8 og 15. Þar eð bókhald hafi verið svo gallað, hafi framtöl eðlilega verið tortryggileg af þeirri ástæðu. Hafi skattayfirvöld verið að gegna skyldu sinni, er þau fóru að eins og að framan er lýst, og hafi ríkisskattstjóri neytt 16. gr. laga nr. 7/1972 um breytingu á lögum um tekju- og eignarskatt. Samkvæmt 37. gr. laga nr. 68/1971 var nánari skýringarheimt réttmæt vegna bókhaldsgallanna og samkvæmt sömu grein hafi ríkisskattstjóra borið að áætla tekjur gerðarþola og ákveða gjöldin, þar eð fullnægjandi skýringar samkvæmt fyrirspurn fengust ekki. Hafi verið stranglega farið eftir öllum hér að lútandi ákvæðum, svo sem um til-

kynningar til gerðarþola. Allar ákvarðanir hafi verið innan valdmarka skattayfirvalda og því verði ekki haldið fram, að áætlun og þar af leiðandi gjaldahækkun hafi verið óhófleg eftir atvikum.

Af gerðarþola hálfu er fyrst og fremst vísað í 1. mgr. 38. gr. laga nr. 68/1971, þar sem segir, að sá, sem hafi greint frá tekjum og eignum lægri en raunverulega sé, skuli greiða eftir á þá skattupphæð, sem undan hafi verið dregin, þó skuli ekki reikna skatt að nýju lengra aftur í tímann en 6 ár. Þegar af þeirri ástæðu sé ekki um að ræða, og lögtak geti náð fram að ganga, að því er við komi gjöldum 1966, sem byggist á framtali um tekjur ársins 1965. Einnig sé á það að líta, að notkun nefndrar lagagreinar byggist á því, að sannað sé að fullu, að of lágt hafi verið fram talið, en það liggi alls ekki fyrir. Þá sé rangt að byggja hækkun á ófullkomnu bókhaldi, nema því aðeins að sannað sé, að of lágt hafi verið talið fram, en út af fyrir sig sé því ekki haldið fram af skattayfirvalda hálfu. Að öðru leyti sé svo þess að geta varðandi bókhald gerðarþola, að 8 af frumbókum þeim, sem horfið hafi við óviðráðanleg atvik og að framan er lýst, séu nú fundnar, sbr. og bréf á rskj. 10.

Í 35. gr. laga nr. 68/1971 segir, að allir þeir, sem samkvæmt lögunum séu skattskyldir, skuli afhenda til skattayfirvalda nánar tilgreindar yfirlýsingar í tilteknu formi um tekjur næstliðins árs og eignir í lok sama árs. Að því er varðar þá, sem bókhaldsskyldir eru, en gerðarþoli er þar í flokki að sjálfsögðu, þá byggist upplýsingaform fyrirtækja beinlínis á því, að það, sem þar er skráð, eigi rætur beint úr bókhaldi. Hér af sýnist leiða, að ef bókhald er gallað eða ekki í samræmi við kröfur laga þar um, þá sé þegar af þeirri ástæðu orsök til tortryggni, að því er við kemur framtölum aðilja.

Eins og lýst er í skýrslu og gögnum nefndra skattayfirvalda, fullnægir bókhald gerðarþola ekki kröfum þeim, sem löggjöf um þetta efni segir fyrir um.

Með bréfi sínu til gerðarþola, rskj. 20, lét ríkisskattstjóri gerðarþola máls þessa vita, að með því að bókhald félagsins, sem sé grundvöllur framtala fyrir árin 1965, 1966 og 1967, sé miklum annmörkum háð, megi búast við því, að ríkisskattanefnd ákveði hækkun á opinberum gjöldum gjaldáranna 1966, 1967 og 1968. Jafnframt var gerðarþola send skýrsla rannsóknadeildar, og var skorað á gerðarþola að kynna sér hana og síðan að koma athugasemdum á framfæri innan 17 daga. Verður að telja, að hér hafi ríkisskattstjóri gætt ákvæða 37. gr. laga nr. 68/1971, og um leið lét hann framtalsnefnd vita um þessar ráðstafanir.

Þar eð ríkisskattanefnd taldi svör gerðarþola við bréfi ríkisskattstjóra, rskj. 20, ófullnægjandi, voru gerðarþola áætlaðar tekjur, sbr. enn nýnefnda lagagrein, og gerðarþola tilkynnt um þar af leiðandi gjaldahækkanir, rskj. 15 og 16, ásamt rökstuðningi fyrir þeim ákvörðunum.

Verður að telja, að skattayfirvöld hafi gætt réttra aðferða við þessar aðgerðir svo og varðandi meðferð á kæru gerðarþola yfir álagningu gjalda þessara. Þá ber að líta svo á, að sjálf tekjuáætlunin og þar af leiðandi niðurjöfnun hafi verið innan starfsmarka þessara skattayfirvalda að lögum. Þær virðast ekki svo óhóflegar, að fært þyki að synja lögtaks af þeirri ástæðu.

Ekki er vafalaust hvernig skýra ber ákvæði 38. gr. laga nr. 68/1971: „... þó skal eigi reikna skatt gjaldanda að nýju lengra aftur í tímann en 6 ár". Þó þykir helst fyrir hendi að reikna 6 ár aftur í tímann, frá því að hin umdeilda álagning fór fram, en það var 14. apríl 1972. Niðurjöfnun gjaldárið 1966 fór fram síðar það ár. Verður að vísa hér að lútandi vörn gerðarþola á bug.

Niðurstaðan verður sú, að hið umbeðna lögtak nær að ganga fram fyrir kr. 538.610 ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973 til greiðsludags.

Rétt má telja að láta málskostnað falla niður.

Þorsteinn Thorarensen borgarfógeti kvað upp úrskurð þennan.

Því úrskurðast:

Lögtak skal ná fram að ganga til tryggingar kröfum gerðar beiðanda, kr. 538.610, ásamt 12% ársvöxtum frá 1. janúar 1973 til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður.