

# Hæstaréttardómar.

Útgefandi: Hæstiréttur.

LXIV. árgangur.

2. hefti.

1983

Miðvikudaginn 4. maí 1983.

Nr. 145/1980. **Magnús Þorleifsson**

(Þorsteinn Júlíusson hrl.)

gegn

**innheimtumanni ríkisins**

**í Garðakaupstað**

(Gunnlaugur Claessen hrl.).

Skattamál. Lögtak.

## Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Þór Vilhjálmsson, Ármann Snævarr, Björn Sveinbjörnsson og Sigurgeir Jónsson og Gaukur Jörundsson, settur hæstaréttardómari.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 1. september 1980, að fengnu áfrýjunarleyfi 7. ágúst s. á. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og synjað verði um framgang lögtaksins. Þá krefst hann málskostnaðar úr hendi stefnda bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur og honum dæmdur málskostnaður fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda.

Í rökstuðningi héraðsdómara segir m. a. svo: „Rökstuðningur í kærnum gerðarþola þykir eigi hafa uppfyllt skilyrði 37. gr. laga nr. 68/1971 þess efnis, að skattur yrði á lagður samkvæmt framtali og framkomnum gögnum og skýringum, eins og haldið er fram af hálfu gerðarþola“. Við lagatiltvitnun þessa ætti að vísa einnig til 7. gr. laga nr. 60/1973. Þá segir einnig í rökstuðningi héraðsdómara: „Þó er það ágalli á úrskurðum ríkisskattstjóra að telja sannaða happdrættisvinninga lægri en upplýst var. . .“. Þessi athugasemd á ekki

rétt á sér. Á héraðsdómskjali nr. 28 segir í bréfi frá Happpdrætti Háskóla Íslands til ríkisskattstjóra frá tveimur 10.000 gkr. vinningum 1974 á miða, sem áfrýjandi er talinn hafa átt. Á héraðsdómskjali nr. 29 er skýrt frá 145.000 gkr. vinningum á árinu 1975, sem skiptust á fimmtán miða, sem áfrýjandi er talinn hafa átt, en ekki kemur fram, hve marga miða hann hafi átt alls. Þessi vottorð Happpdrættis Háskóla Íslands eru frá árinu 1976. Í bréfi Happpdrættis Háskóla Íslands frá 9. maí 1980, eða nærfellt 3 árum eftir uppkvaðningu úrskurðar ríkisskattstjóra í skattamáli því, sem hér er fjallað um, kemur fram, að vinningar áfrýjanda hafi á árinu 1975 numið 550.000 gkr., en ekki 145.000 gkr., eins og í fyrra vottorði stóð, líklega vegna svokallaðra trompmiða. Þessar síðari upplýsingar geta ekki réttlætt ofangreinda fullyrðingu um ágalla á úrskurði ríkisskattstjóra.

Sá munur, sem fram hefur komið á happpdrættisvinningum áfrýjanda samkvæmt vottorðum Happpdrættis Háskóla Íslands frá 1976 annars vegar og vottorðinu frá 9. maí 1980 hins vegar, skiptir ekki sköpum um lífeyri áfrýjanda, enda ber þá jafnframt að taka tillit til tilkostnaðar við öflun happpdrættisvinninga þessara. Þegar til þessa er litið og þess, að úrskurður ríkisskattanefndar um áætlun skattgjaldsstofna er byggður á fleiri þáttum en lágum lífeyri áfrýjanda, svo sem rakið er í hinum áfrýjaða úrskurði, ber með skírskotun til forsendna að öðru leyti og með framangreindum athugasemdum að staðfesta hinn áfrýjaða úrskurð um framgang lögtaksins, en fjárhæðir hafa eigi sætt reikningslegum andmælum.

Eftir þessum málalokum ber að dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, sem þykir hæfilega ákveðinn 8.000.00 krónur.

#### D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði úrskurður á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, Magnús Þorleifsson, greiði stefnda, innheimtumanninn í Ríkisskattstjórn, 8.000.00 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

#### Úrskurður fógætaréttar Gardakaupstaðar 2. júní 1980.

Mál þetta var þingfest 7. júlí 1979 og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi hinn 13. maí 1980.

Af hálfu gerðarbeiðanda eru gerðar þær réttarkröfur, að úrskurðað verði, að lögtak megi framkvæma hjá gerðarþola, Magnúsi Þorleifssyni, Mávanesi 21, Garðakaupstað (nafnnúmer 6293-5626), til tryggingar ógreiddum opinberum gjöldum, samtals að fjárhæð kr. 1.930.015 ásamt 3% dráttarvöxtum fyrir hvern byrjaðan vanskilamánuð frá 30. apríl 1978 til 31. maí 1979, 4% dráttarvöxtum frá 1. júní 1979 til 31. ágúst 1979 og með 4.5% dráttarvöxtum frá 1. september 1979 til greiðsludags auk málskostnaðar skv. taxa LMFÍ.

Af hálfu gerðarþola er þess krafist, að álagning umkrafinna þinggjalda verði metin ólögmat, synjað verði með öllu um, að hin umbeðna gerð nái fram að ganga og gerðarbeiðanda verði gert að greiða gerðarþola málskostnað samkvæmt gjaldskrá LMFÍ.

Umkrafin gjöld lagði ríkisskattanevnd á gerðarþola með úrskurði sínum, dags. 19. mars 1979, að undangenginni athugun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra á skattframtölum gerðarþola gjaldárin 1975 og 1976 (skattárin 1974 og 1975) og bókhaldi hans rekstrarárin 1974 og 1975 og söluskattskýrslum sömu rekstrarár. Skýrsla rannsóknardeildarinnar er dagsett 27. desember 1976. Skýrslunni fylgja endurrit úr gerðabók rannsóknardeildar ríkisskattstjóra um skýrslutöku af gerðarþola 13. ágúst 1976 og 10. nóvember 1976, sbr. 36. gr. laga nr. 68/1971. Með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 10. janúar 1977, var skýrslan send gerðarþola. Tekið er fram, að athugunin hafi leitt í ljós mikla annmarka á framtölum gerðarþola, bókhaldi og söluskattsskilum. Með hliðsjón af því, sem fram komi í skýrslunni, hafi ríkisskattstjóri í hyggju, eins og málið liggir fyrir, að áætla gerðarþola gjaldstofna þessi ár og hækka áður álögð opinber gjöld hans gjaldárin 1975 og 1976 í samræmi við þá áætlun. Einnig hafi ríkisskattstjóri í hyggju að áætla gerðarþola söluskattsskylda veltu fyrir rekstrarárin 1974 og 1975 og ákvarða söluskatt í samræmi við það. Var gerðarþola ákveðinn frestur til 25. sama mán. til að koma að þeim mótmælum, gögnum og skriflegum skýringum, er hann kynni að óska að leggja fram.

Eftir ósk umboðsmanns gerðarþola í bréfi, dags. 24. sama mán., var gerðarþola ákveðinn viðbótarfrestur til 9. febrúar 1977 með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 26. janúar sama ár. Með bréfi umboðsmanns gerðarþola, dags. 9. febrúar 1977, er óskað eftir greinargerðarfresti til 1. apríl 1977. Segir í bréfinu, að ekki hafi reynst unnt að fá reikningslega hlið málsins kannaða á tilgreindum fresti vegna anna endurskoðanda gerðarþola og gerðarþoli sé sannfærður um, að leiðrétta megi augljósar villur í framtölum, ef nógu vel væri skoðað. Ljóst sé, að könnun taki talsverðan tíma, auk þess sem sérstakar annir næstu vikur valdi því, að bið verði á, að verkið geti hafist. Gerðarþoli vekur sérstaka athygli á því, að af hálfu skattstofu Reykjanesumdæmis hafi farið fram skoðun á bókhaldi hans árið 1975, án

Þess nokkrar athugasemdir væru gerðar. Kveðist hann því hafa verið í góðri trú um, að frekari kröfur væru ekki gerðar, en hafi nú af gefnu tilefni endurskipulagt bókhald sitt og sé það fært í samræmi við góða bókhaldsvenju. Gerðarþoli áskildi sér fullan rétt til að koma að athugasemdum á síðari stigum málsins, yrði ekki á frestbeiðnina fallist. Með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 10. febrúar 1977, var gerðarþola veittur frestur til 1. mars sama ár.

Í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra segir, að á þeim árum, sem athugun náði til, hafi gerðarþoli rekið bókaverslunina Grímu að Garðaflöt 16—18 í Garðakaupstað. Jafnframt rekstri verslunarinnar hafi gerðarþoli haft umboð fyrir HHÍ og SÍBS í Garðakaupstað. Þá var gerðarþoli í fullu starfi sem framkvæmdastjóri iðnskóla á Íslandi.

Skattframtöl gerðarþola umrædd gjaldár séu undirrituð af gerðarþola og eiginkonu hans. Með framtölunum fylgi óundirritaðir rekstrar- og efnahagsreikningar ásamt sundurliðun á skuldum við viðskiptamenn pr. 31/12 1974 og pr. 31/12 1975.

Í tilefni af athugun rannsóknardeildarinnar lagði gerðarþoli fram gögn þessi vegna verslunarrekstrarins: vegna rekstrarársins 1974: viðskiptamannabók, fylgiskjalamöppur, hlaupareikningsstofnmiða og hlutamiðabók vegna HHÍ. Vegna rekstrarársins 1975: sömu gögn auk strimla úr sjóðvél, vörutalningarbókar pr. 31/12 1975 og frumbókar vegna sölu til Garðakaupstaðar. Annað bókhald hafði gerðarþoli ekki haldið vegna rekstrarins. Ekki sjóðbók, dagbók eða aðal- og efnahagsbók. Kveður skýrslan, að gerðarþoli hafi ekki haldið annars konar skráningu á sölu og gjöldum vegna rekstrar verslunarinnar. Hafi því reynst útilokað að rekja viðskiptin og notkun fjármuna. Ekki sé ljóst, á hverju rekstrar- og efnahagsreikningar séu byggðir. Tilfærð sala hvers mánaðar á söluskattsskýrslum 1975 sé í samræmi við sölu skv. framlögðum kassastrimlum. Samræmi sé með söluskattsskýrslum 1974 og tilfærðri sölu á rekstrarreikningi fyrir það ár, en sala skv. söluskattsskýrslum 1975 5.000 kr. lægri en tilfærð sala í rekstrarreikningi fyrir það ár. Þar sem gerðarþoli hafi ekkert bókhald haldið, hafi ekki reynst unnt að sannreyna einstaka liði á rekstrar- og efnahagsreikningum með fylgjandi framtölum 1975 og 1976.

Niðurstaða athugunar á heildarvörukaupum verslunarinnar árin 1974 og 1975 skv. framlögðum gögnum í samanburði við tilfærð vörukaup á rekstrarreikningum var sú, að vörukaup á rekstrarreikningi 1974 voru vanfærð um kr. 1.087.008 ( $4.517.973 \div 3.430.965$ ) og 1975 um kr. 1.721.293 ( $5.476.279 \div 3.754.986$ ).

Af fyrirbyggjandi gögnum verði eigi séð, að vörusala til bæjarsjóðs Garðakaupstaðar, sem skv. upplýsingum þaðan hafi numið kr. 356.542 árið 1974 og kr. 779.888 árið 1975, sé innifalin í tilfærðri vörusölu á söluskatts-

skýrslum og rekstrarreikningum. Fyrir liggja, að um nokkra aðra sölu gegn gjaldfresti hafi verið að ræða.

Gerðarþoli hafi skilað undirrituðum söluskattsskýrslum fyrir öll sölu-skattstímabil árin 1974 og 1975. Þess er getið, að söluskattsskýrslurnar styðjist ekki við tilskilið bókhald skv. lögum nr. 51/1968, sbr. IV. kafla reglugerðar nr. 169/1970 um tilhögun bókhalds. Tilfærð sala á skýrslunum sé sala í versluninni skv. strimlum úr lokaðri sjóðvél. Um annmarka á sölu-skattsskýrslum er að öðru leyti vísað til þess, sem greint hefur verið hér að framan.

Þá segir, að við samanburð á skattframtölum gerðarþola umrædd ár auk rekstrar- og efnahagsreikninga, er þeim fylgdu, og öðrum fyrirbyggjandi gögnum komi í ljós ýmsir frekari annmarkar:

1. Vanframtaln sé inneign hjá bæjarsjóði Garðakaupstaðar kr. 116.553 pr. 31/12 1974 og kr. 423.583 pr. 31/12 1979.

2. Á árinu 1975 hafi gerðarþoli fengið úthlutað byggingarlóð nr. 2—6 við Eddufell í Reykjavík undir verslunarhúsnæði og greitt kr. 450.000 upp í gatnagerðargjöld til borgarverkfræðings ásamt kr. 6.345 í vaxtagjöld. Ekki sé getið um úthlutunina eða greiðslu gatnagerðargjaldanna, en vaxtagjöldin talin fram.

3. Könnuð hafi verið bankaviðskipti gerðarþola og verslunar hans á árunum 1974 og 1975 í tveimur lánastofnunum. Ekki sé getið við Verzlunarbanka Íslands h/f víxilskulda verslunarinnar kr. 122.722 pr. 31/12 1974 og kr. 63.884 pr. 31/12 1975, sparisjóðsreikngs nr. 671819 á nafni verslunarinnar með innstæðu kr. 17.181 pr. 31/12 1974 og kr. 19.415 pr. 31/12 1975, víxilskuldar gerðarþola sjálfs kr. 100.000 í árslok 1975 og hlaupareiknings nr. 18198 á nafni verslunarinnar með innstæðu kr. 233.911 pr. 31/12 1974 og kr. 509.292 pr. 31/12 1975 og vaxtatekna af þeim reikningi kr. 1.165 árið 1974 og kr. 4.204. Samkvæmt reikningsyfirliti hafi heildarfjárhreyfingar á reikningi nr. 18198 verið sem hér segir:

Ár:	Úttekið:	Innlagt:
1974 (frá 1. apríl)	kr. 7.686.222	kr. 7.940.139
1975	— 12.441.619	— 12.717.000

Samkvæmt bankayfirliti hafi heildarfjárhreyfingar á hlaupareikningi nr. 418 á nafni verslunarinnar við Sparisjóð Kópavogs verið sem hér segir:

Ár:	Úttekið:	Innlagt:
1974	kr. 1.965.466	kr. 1.933.928
1975	— 61.140	— 34.526

Ekki sé getið inneigna á þessum reikningi kr. 27.095 pr. 31/12 1974 og kr. 481 pr. 31/12 1975 og vaxtatekna kr. 794 árið 1974 og kr. 475.

Heildarfjárhreyfingar á bankareikningi nr. 5793 á nafni verslunarinnar við Sparisjóð Kópavogs hafi skv. bankayfirliti verið sem hér segir:

Ár:	Úttekið:	Innlagt:
1974	kr. 1.113.000	kr. 332.223
1975	— 0	— 2.161

Ekki sé getið inneigna á þessum reikningi kr. 16.627.50 pr. 31/12 1974 og kr. 18.789 pr. 31/12 1975 eða vaxtatekna kr. 15.435.60 árið 1974 og kr. 2.161 árið 1975.

4. Inneignar hjá Innkaupasambandi bóksala kr. 37.563 pr. 31/12 1974 skv. viðskiptamannabók verslunarinnar sé ekki getið.

5. Gerðarþoli tilfæri vinninga í HHÍ að fjárhæð kr. 1.550.000 á framtali 1975 og kr. 1.100.000 á framtali 1976. Samkvæmt beiðni hafi hann lagt skriflega fram 15 númer, sem tilgreind eru, með þeim fyrirvara, að ekki þyrfti að vera um tæmandi upptalningu að ræða. Af hlutamiðabók, sem gerðarþoli hafi lagt fram og færð sé af eiginkonu hans, megi sjá, að hann og aðrir í fjölskyldu hans séu skráðir fyrir þeim miðum, sem gerðarþoli taldi sig hafa unnið á árið 1975. Þess beri að geta, að svokallaða trompmiða hafi happdrættið byrjað með í ársbyrjun 1975, sem auðkenndir séu með bókstafnum B. Aðalskrifstofa HHÍ hafi staðfest dagsetningar og vinningsfjárhæðir eftirtalinnna vinningsnúmera:

„Aðalskrifstofan hefur ekki getað staðfest nema einn 10.000 kr. vinning á númer 54452 á árinu 1974. Skv. hlutamiðabók gjaldanda er þetta númer skráð, en gjaldandi virðist ekki vera skráður eigandi þessa vinningsnúmers á árinu 1974.

Varðandi árið 1975 hefur aðalskrifstofan staðfest eftirtalin vinningsnúmer og fjárhæðir vinninga:

<i>Dags.</i>			<i>Nafn skráðs eiganda skv.</i>
<i>vinnings</i>	<i>Fjárhæð</i>	<i>Nr. vinningsmiða</i>	<i>hl.m.bók gjaldanda.</i>
Desember	10.000	B-54452	Magnús Þorleifsson
Desember	50.000	B-54453	Magnús Þorleifsson
Nóvember	5.000	B-54461	Magnús Þorleifsson
Október	5.000	B-54458	Magnús Þorleifsson
Apríl	5.000	B-54465	Magnús Þorleifsson
Apríl	5.000	B-55670	Magnús Þorleifsson
Júní	5.000	B-55654	Magnús Þorleifsson

Júní	5.000	B-55656	Magnús Þorleifsson
Desember	10.000	B-55661	Magnús Þorleifsson
Júlí	10.000	B-55664	Magnús Þorleifsson
Ágúst	5.000	B-45720	Birgir, Einar, Þórir (synir gjaldanda)
Júlí	10.000	B-45721	Birgir, Einar, Þórir
Október	5.000	B-25077	Birgir, Einar, Þórir
Júlí	5.000	B-29974	Minný Bóasdóttir
Ágúst	10.000	B-29974	Minný Bóasdóttir. “

Þess er getið, að endurnýjunarkostnaður á hugsanlegum keyptum happdrættismiðum gerðarþola mundi nema verulegum fjárhæðum, en gerðarþoli sé skv. hlutamiðabók skráður eigandi mikils fjölda happdrættismiða.

Einnig segir í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, að svk. skattframtali gerðarþola gjaldárið 1975 hafi lífeyrir hans verið kr. 55.605 árið 1974 og kr. 215.287 árið 1975 og hafi þá ekki verið tekið tillit til greiðslu á söluskatti vegna desember 1973, desember 1974 og desember 1975.

Meginniðurstöður skýrslu rannsóknardeildarinnar eru svohljóðandi:

„Gjaldandi er bókhaldsskyldur samkvæmt lögum nr. 51/1968 um bókhald.

Af því, sem hér að framan hefur verið rakið, er ljóst, að skattframtöl gjaldanda, ársreikningar þeir, sem þeim skattframtölum fylgja, og sölu-skattsskýrslur fyrir þau ár, sem rannsökuð voru, eru háð miklum annmörkum, og verða hér raktir þeir helstu, en að öðru leyti er vísað til þess, sem rakið er í skýrslunni hér að framan og til annarra gagn málsins:

1. Gjaldandi hefur ekkert bókhald fært rekstrarárin 1974 og 1975. Ársreikningar þeir, sem fylgja skattframtölum gjaldárin 1975 og 1976, og söluskattsskýrslur rekstrarárin 1974 og 1975 styðjast því ekki við tilskilið bókhald, sbr. lög nr. 51/1968 og IV. kafla reglugerðar nr. 169/1970 um söluskatt. Þá hefur gjaldandi eigi haldið annars konar skráningu á seldum vörum í verslun sinni og greiddum kostnaði. Er því útilokað að rekja einstaka liði á ársreikningum og sölu skv. söluskattsskýrslum til þeirra gagna, sem lögð hafa verið fram, enda veita framlögð gögn og upplýsingar ófullnægjandi fræðslu um rekstur og fjárreiður verslunar gjaldanda á nefndum árum.
2. Eins og rakið er í skýrslunni, eru vörukaup verulega vanframtalin á rekstrarreikningum fyrir árin 1974 og 1975, er fylgja framtölum gjaldárin 1975 og 1976. Reiknuð álagning samkvæmt þeim ársreikningum, þegar búið er að taka tillit til birgðabreytinga án söluskatts, er 31% fyrir árið 1974 og 42% fyrir árið 1975. Af verulega vanframtöldum

vörukaupum hlýtur því að leiða, að vörusala á sömu ársreikningum og á öllum söluskattsskýrslum fyrir rekstrarárin 1974 og 1975 sé verulega vanframtalin. Í þessu sambandi má einnig benda á fjárhreyfingar á bankareikningum gjaldanda.

3. Ýmsir annmarkar aðrir eru á skattframtölum gjaldanda gjaldárin 1975 og 1976. Má í því sambandi benda á, að bæði eru skuldir og eignir vanframtaldar og eignabreytinga ekki getið, eins og rakið er í skýrslunni. Þá eru og m. a. vaxtatekjur vanframtaldar. Loks má benda á, að lifeyrir gjaldanda skv. þeim skattframtölum er afbrigðilega lágur. Þá fá tilfærðar happdrættisvinningsfjárhæðir ekki staðist.

Af öllu því, sem hér hefur verið rakið, er ljóst, að skattframtöl, ársreikningar og söluskattsskýrslur eru háð veigamiklum annmörkum og verða ekki lögð til grundvallar álagningu opinberra gjalda.“

Í skýrslum gerðarþola hjá rannsóknardeild ríkisskattstjóra kemur m. a. fram, að hann geti ekki með öðrum hætti fært sönnur fyrir fengnum happdrættisvinningum en með fyrrnefndum númerum, sem hann telji ekki tæmandi. Hann taldi líklegast, að brúttóvelta hjá sér varðandi HHÍ hafi líklega verið um það bil 2.5 milljónir árið 1975. Hann kvað strimla úr stjórðvélinni hafa verið merktá viðkomandi mánuði og ári, er þeir væru teknir úr stjórðvélinni. Hann kvaðst semja skuldalista upp úr viðskiptamannabók um hver áramót. Hann kvað öll vörukaup verslunarinnar hafa verið skráð í viðskiptamannabók eftir bestu vitund. Í síðari skýrslunni kvað gerðarþoli endurskoðanda sinn, Gústaf A. Ágústsson, vera löggiltan og vinna reikningskil að öllu leyti. Einu persónulegu viðskiptin í viðskiptamannabók vera viðskipti við BYKO. Staðgreiðsluvörukaup frá bókaútgefendum væru ekki færð í bækur, vegna þess að mjög lítil brögð væru að þess konar vörukaupum. Samkvæmt skýrslu rannsóknardeildarinnar námu þessi vörukaup kr. 218.881 árið 1974 og kr. 167.663 árið 1975. Hann kvaðst færa frumbók yfir vörusölu út í reikning til bæjarsjóðs Garðakaupstaðar, en taldi litla aðra lánastarfsmei eiga sér stað. Allar greiðslur, sem kæmu frá bæjarsjóði, væru slegnar inn á stjórðstrimla stjórðvélar, en gjöld gerðarþola til bæjarsjóðs millifærð að öðru leyti og koma til frádráttar skuld. Hann kvað reikning nr. 5793 í Sparisjóði Kópavogs fyrst og fremst hafa verið notaðan fyrir heimilið og mikinn hluta happdrættisvinnings lagðan þar inn. (Í fyrri skýrslunni kvaðst hann á umræddum árum hafa notað hlaupareikning nr. 418 í Sparisjóði Kópavogs, en opnað reikning nr. 18198 í Verzlunarbbankanum, sennilega á árinu 1974. Á þá reikninga hafi farið allt hans fjármagn og rekstri ekki haldið aðskildum frá einkaúttekt.). Hann kvaðst ætla að koma upp verslun að Eddufelli 2—6 í Reykjavík og hafa greitt kr. 250.000 þann 16. júní 1975 inn á gatnagerðargjöld til skrifstofu borgarverkfræð-

ings. Hann kvað sjóðstrímlum fyrir rekstrarárið 1974 hafa verið komið á skattstofu Reykjanesumdæmis og í vörslu þar. Þá tók gerðarþoli fram, að skattstofa Reykjanesumdæmis hafi rannsakað fengin bókhaldsgögn fyrir tvö ár, þ. e. rekstrarárin 1973 og 1974, fyrir utan fyrirspurnir varðandi ýmsa þætti reksturs. Öllu hafi verið svarað og gögn sýnd, en engin ábending, óskir eða fyrirsmæli um að færa bókhald á annan hátt hafi komið fram.

Í úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 25. júlí 1977, segir, að skv. heimild í 42. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 16. gr. laga nr. 7/1972, hafi ríkisskattstjóri tekið til ákvörðunar að nýju álagðan tekjuskatt gerðarþola gjaldárin 1975 og 1976 og skyldusparnað gjaldárið 1976. Að því er málavexti og rökstuðning varðar er vísað til skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra og framangreindra bréfaskipta ríkisskattstjóra og lögmanns gerðarþola. Tekið er fram, að greinargerð af hálfu gerðarþola hafi enn ekki borist. Síðan segir í úrskurðinum:

„Rétt þykir að drepa stuttlega á nokkur atriði, sem fram koma í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, og þær ályktanir, sem virðist verða að draga af þeim.

Ekki er í ljós leitt, að gjaldandinn hafi unnið í happdrætti á árinu 1974, og sannaðir happdrættisvinningar hans á árinu 1975 nema aðeins 145.000 kr. Verður því að ætla, að kostnaður gjaldandans við endurnýjun happdrættismiða á árunum 1974 og 1975 hafi a. m. k. numið jafn háum fjárhæðum og happdrættisvinningar námu. Geta þeir því ekki útskýrt framfærslueyri gjaldandans. Með hliðsjón af þessu, vantöldum vörukaupum og ýmsum inneignum gjaldandans í lok ársins 1974, sem ekki er getið um í framtali hans, virðist framfærslueyri gjaldandans og fjölskyldu hans vera um 2.874.000 kr. minni en ekki neitt á árinu 1974, en um 3.466.000 kr. minni en ekki neitt á árinu 1975 með hliðsjón af sömu atriðum og greiðslu á gatnagerðargjöldum 450.000 kr. Af þessu svo og innlögum gjaldandans á ýmsa reikninga sína (10.206.290 kr. á árinu 1974, en 12.753.687 kr. á árinu 1975) er ljóst, að gjaldandinn hefur á árunum 1974 og 1975 haft mjög verulegt fjármagn til ráðstöfunar, sem ekki er gerð grein fyrir í framtölum hans.

Fyrir liggur, að rekstrarreikningar 1974 og 1975 gefa ekki rétta mynd af hreinum tekjum verzlunar gjaldandans. Heildarvörukaup svk. rekstrarreikningunum eru t. d. verulega vantalin skv. þeim gögnum, sem gjaldandinn lagði fram. Er þó alls engin víska fyrir því, að þau gögn hafi sýnt öll vörukaup. Ætla verður, að sala sé vantalin til tekna, a. m. k. hlutfallslega við vörukaup.

Af því, sem að framan hefur verið rakið, er ljóst, að framtöl gjaldandans 1975 og 1976 geta ekki talist lögmætur grundvöllur fyrir ákvörðun hreinna tekna hans árin 1974 og 1975. Ber því að ákveða þær með áætlun í sam-

ræmi við ákvæði 37. gr. skattalaganna. Við áætlun fjárhæða verður höfð hliðsjón af því, sem áður greinir um framfærslueyri gjaldandans og innlög á reikninga hans svo og viðurlögum.

#### *Gjaldár 1975.*

Hreinar tekjur þykja hæfilega ákveðnar 6.000.000 kr., en voru áður 1.281.269 kr. Skattgjaldstekjur verða 6.000.000 kr. Persónuafsláttur er 145.000 kr. Tekjuskattur verður 2.105.850 kr.

#### *Gjaldár 1976.*

Hreinar tekjur þykja hæfilega ákveðnar 7.500.000 kr., en voru áður 1.625.211 kr. Skattgjaldstekjur verða 7.500.000 kr. Persónuafsláttur er 181.250 kr. Tekjuskattur verður 2.632.312 kr.

Með tilliti til þeirra breytinga á opinberum gjöldum gjaldandans, sem af úrskurðum ríkisskattstjóra leiðir, þykir ekki ástæða til að breyta eignarskatti gjaldandans til hækkunar.

Skyldusparnaðarstofn gjaldárið 1976 verður 5.617.000 kr. og skyldusparnaður 280.000 kr.

#### Ú r s k u r ð a r o r ð:

Tekjuskattur gjaldárið 1975 hækkar um 1.906.396 kr., eða úr 199.454 kr. í 2.105.850 kr.

Tekjuskattur gjaldárið 1976 hækkar um 2.373.419 kr., eða úr 258.893 kr. í 2.632.312 kr.

Skyldusparnaður gjaldárið 1976 verður 280.000 kr., en var enginn áður. Kærufrestur til ríkisskattstjóra vegna breytingaatriða er 21 dagur frá dagsetningu þessa úrskurðar.“

Með bréfi lögmanns gerðarþola, dags. 12. ágúst 1977, var þessi úrskurður kærður svo og úrskurðir ríkisskattstjóra varðandi hækkun á söluskatti gerðarþola rekstrarárin 1974 og 1975 ásamt viðurlögum og gjöldum gerðarþola til bæjarsjóðs Garðakaupstaðar gjaldárin 1975 og 1976. Í bréfinu segir, að Árni Björn Birgisson, löggiltur endurskoðandi, hafi nú tekið að sér að yfirfara umrætt bókhald og muni skila álitserð innan fárra vikna. Rökstuðningur endurskoðandans fyrir kærinni er dags. 11. janúar 1978. Þar segir m. a., að gerðarþoli hafi við rannsókn málsins ekki á neinn hátt reynt að tálma rannsóknina eða skjóta undan gögnum. Ein af ástæðum þess, að gerðarþoli hafi ekki haldið frekara bókhald, væri m. a. sú, að í tvígang hafi hann verið heimsóttur af starfsmönnum skattstjóra Reykjanesumdæmis. Við þær heimsóknir hafi hann óskað eftir, að sér yrði bent á, á hvern hátt bókhald sitt væri ófullnægjandi, en nefndir starfsmenn ekki

getað leyst úr því og hljóti gerðarþoli því að vera í góðri trú um sín mál. Bókhaldi og ársreikningum gerðarþola hafi því verið haldið í sama formi öll þau ár, er hann hafi verið með rekstur. Rannsóknardeildin hafi leitt fram, hver væru vörukaup gerðarþola umrædd ár. Á sama hátt hefði rannsóknardeildin mátt sannreyna alla aðra liði í rekstrarreikningi gerðarþola, en öll fylgiskjöl hafi verið lögð fram og þeim raðað í fylgiskjalamöppur eftir stafrófsröð á seljendum aðfanga. Bent er á viðskiptamannabók, sem færð sé mjög ítarlega umrædd ár. Með því að greiða nær allt með ávisunum og nota til þess tvo veltufjárreikninga sé bundin meðferð á sjóði og þar af leiðandi gerlegra að rekja viðskiptin. Í versluninni sé sérstök lokuð sjóðvél, sbr. 22. gr. reglugerðar nr. 169/1970 um söluskatt, og afrit úr þeirri sjóðvél ætíð geymd. Af stofnmiðum með ávisunum megi sjá, að ætíð sé rituð dagsetning og texti greiðslunnar. Varðandi lánsölu, sem eingöngu sé til bæjarsjóðs Garðakaupstaðar, er tekið fram, að hún sé talin fram til söluskatts, þegar hún sé greidd. Á þann hátt myndist hugsanlega 1—2 mánaða dráttur á söluskattsskilum, en þessari lánsölu sé alfarið ekki skotið undan, eins og skýrsla rannsóknardeildarinnar beri með sér. Í máli þessu virðist endurskoðandanum þungamiðjan vera þau frávik, sem fram hafi komið varðandi gjaldfærð vörukaup og vörukaup samkvæmt framlögðum gögnum. Út frá því verði að reikna ætlað undanskot gerðarþola. Þau frávik, sem hér um ræði, séu kr. 1.087.008 árið 1974 og kr. 1.721.293 árið 1975. Samkvæmt þeim vörukaupum, sem reiknuð væru eftir framlögðum gögnum og hlutdeild vöruflokka út frá kr. 4.517.973 árið 1974 og kr. 5.476.279 árið 1975, yrði vegin meðalálagning sem næst 28.90% árið 1974 og 29.93% árið 1975, en samkvæmt skattframtölum reiknist meðalálagning 31.0% árið 1974 og 42.2% árið 1975. Af því megi ljóst vera, að ekki sé skotið undan sölu að öllu leyti í hlutfalli við vanfærð vörukaup, en samkvæmt reiknaðri veginni meðalálagningu hefði vörusala átt að vera kr. 5.790.568 árið 1974 og kr. 7.611.570 árið 1975, en þá hafi verið bætt við söluskatti. Samkvæmt gögnum málsins var söluskattsskyld velta gerðarþola samkvæmt undirrituðum söluskattsskýrslum og óundirrituðum rekstrarreikningum kr. 4.213.124 árið 1974 og kr. 5.381.388 árið 1975, þó kr. 5.000 lægri síðara árið á söluskattsskýrslum en rekstrarreikningi. Með tölulegum útreikningi kemur fram hjá endurskoðandanum, að birgðir hafi í ársreikningum verið ofreiknaðar um 30.0% álagningu árið 1974 og 31.6% álagningu árið 1975. Um sé að ræða sem næst 2% frávik reiknaðrar veginnar meðalálagningar milli ára, en eðlilegt sé að taka tillit til a. m. k. 3.5% rýrnunar. Af þessu megi ljóst vera, að gerðarþoli geti með fullum rökum sýnt fram á, hvert sé sennilegast söluverðmæti í verslun hans á umræddum árum. Fyrir liggja, hver séu vantalin vörukaup í versluninni og meðalálagning verði eigi tortryggð, þegar þessi atriði öll séu virt. Í forsendum með

úrskurði ríkisskattstjóra varðandi tekjuskatt komi fram, að ætla megi, að sala sé vantalín til tekna, a. m. k. hlutfallslega við vörukaup. Ljóst sé af úrskurðinum, að þessi setning hafi ekki verið virt, og virðist endurskoðand-  
 anum hækkun á tekjum gerðarþola algerlega út í hött.

Þá er í rökstuðningi endurskoðandans vikið að þætti happdrættisvinn-  
 inga í skýrslu rannsóknardeildarinnar og sagt, að hún hafi í engu hnekk-  
 tilfærðum vinningsfjárhæðum gerðarþola.

Um byggingarlóðina við Eddufell í Reykjavík hafi mikil óvissa ríkt strax  
 um úthlutunina. Enn þann dag í dag séu engar byggingarframkvæmdir  
 hafnar þar og gerðarþoli m. a. fengið bréf frá borgaryfirvöldum, þar sem  
 nefnd úthlutun hafi verið afturkölluð.

Samkvæmt veltufjárreikningum gerðarþola við nefndar lánastofnanir í  
 skýrslu rannsóknardeildarinnar hafi inn- og útgreiðslur á umræddum árum  
 numið eftirtöldum fjárhæðum:

Ár:	Innlagt:	Úttekið:
1974	kr. 9.874.067	kr. 9.651.688
1975	— 12.751.526	— 12.502.759

Bæði í skýrslu rannsóknardeildarinnar og í forsendum með úrskurði rík-  
 isskattstjóra varðandi tekjuskatt sé látið að því liggja, að þessi háa vel-  
 ta hljóti að vera til komin vegna undandreginnar sölu. Hér sé um mikinn mis-  
 skilning að ræða. Mjög auðvelt sé að ná upp hárrí veltu á slíkum reikning-  
 um, m. a. með millifærslum. Gerðarþoli hafi einnig tekið fram, að allir  
 fjármunir vegna umboðsstarfa hans hafi runnið í gegnum þessa reikninga,  
 og nefnt sem dæmi, að á árinu 1975 hafi sú velta numið sem næst kr.  
 2.500.000. Samkvæmt yfirliti HHÍ hafi veltan numið kr. 2.411.600 það ár.  
 Þá hafi auk þess runnið í gegnum þessa reikninga vinningsfjárhæðir gerðar-  
 þola. Á umræddum árum hafi gerðarþoli verið í byggingarframkvæmdum  
 að Mávanesi 21 í Garðakaupstað. Veltufjárreikningana hafi hann notað að  
 öllu leyti vegna þeirra framkvæmda, sem numið hafi kr. 5.582.697 á árinu  
 1974 og kr. 1.192.910 á árinu 1975. Þegar einnig sé tekið tillit til ætlaðrar  
 heildarsölu skv. framangreindum útreikningum auk vinnulauna, megi sjá,  
 að áðurnefndar fjárhæðir, sem velt hafi verið á þessum bankareikningum,  
 séu að fullu skýrðar.

Í skýrslu rannsóknardeildarinnar komi fram, að samkvæmt skattframtöl-  
 um hafi gerðarþoli haft til lífeyris kr. 55.605 árið 1974 og kr. 215.287 árið  
 1975. Þessar lífeyrisfjárhæðir séu rangar, enda útreikningur þeirra ekki  
 sýndur. Samkvæmt skattframtölum hafi gerðarþoli haft í lífeyri kr. 172.601  
 árið 1974 og kr. 342.348 árið 1975. Gerir endurskoðandinn grein fyrir þeim  
 útreikningi. Inni í þeim útreikningi fyrir árið 1974 eru m. a. tilfærðir happ-

drættisvinningar kr. 1.550.000, aukning skulda kr. 1.575.269 og söluskattur vegna ársins 1974 kr. 169.554 og vegna ársins 1973 kr. 72.906 og fyrir árið 1975 m. a. tilfærðir happdrættisvinningar kr. 1.100.000, lækkun skulda kr. 603.016 og söluskattur vegna ársins 1974 kr. 169.554 og vegna ársins 1975 kr. 221.672. Í lífeyrisútreikningi endurskoðandans er eingöngu stuðst við framtöl, en tekið fram, að lífeyrir gerðarþola geti að fullu staðist, er tekið væri tillit til annarra atriða, svo sem viðbótarsölu auk tekna barna, enda þótt tekið sé tillit til byggingarlóðar og innstæðna í bönkum. Víxlar verslunarinnar á nafni verslunarinnar í Verzlunarbanka Íslands h/f séu taldir sem skuld við viðskiptamenn í ársreikningum gerðarþola. Eigin víxilskuld kr. 100.000 í árslok 1975 hafi fallið niður af vangá. Lífeyrir gerðarþola fái því staðist, þegar tekið sé tillit til reglusemi og sparnaðar, en ekki hafi á nefndum árum verið um að ræða neinar siglingar eða annan stórmunað. Rannsóknardeildin hafi ekki sýnt fram á, hver væri eðlilegur eða raunhæfur lífeyrir, þannig að fullyrðing hennar um tortryggilegan lífeyri sé órökstudd.

Að lokum segir svo í rökstuðningi endurskoðandans:

„Af því, sem að framan hefur verið rakið, þykir mér sýnt, að hækkun tekna umbjóðanda míns, samanber úrskurði ríkisskattstjóra, sé ekki byggð á neinum rökstuddum niðurstöðum, t. d. úr skýrslum rannsóknardeildarinnar. Ég hefi hér að framan sýnt fram á, hver væri ætluð vörusala umbjóðanda míns, og fyrir liggja vantalin vörukaup. Samkvæmt þeim niðurstöðum tel ég eðlilegast að reikna hækkun áður álagðra opinberra gjalda umbjóðanda míns. Álagningar ríkisskattstjóra eru órökstuddar og að mínu mati ekki byggðar á neinum niðurstöðum. Er þeim úrskurðum því algerlega mótmælt og þess krafist, að þeir verði stórlega lækkaðir eða felldir niður. Umbjóðandi minn hefur á allan hátt reynt að auðvelda rannsókn málsins og alls ekki reynt að skjóta undan gögnum. Ber að taka tillit til þess við úrskurð málsins auk þess sem hann hefur verið í góðri trú um réttmæti reikningsskila sinna og hnökralaust bókhald, samanber lýsingu hér að framan.

Varðandi reiknaða sölu hér að framan geri ég þá kröfu, að tekið verði tillit til eðlilegrar rýrnunar í versluninni. Ég vil því fyrir hönd umbjóðanda míns gera þá kröfu, að úrskurður ríkisskattstjóra verði alfarið byggður á þeim vörukaupum, sem fram koma í skýrslunni, og ætluð sala reiknuð eftir þeim. Ég fullyrði, að hér sé um tæmandi vörukaup að ræða, enda er rannsóknardeildinni auðvelt að sannreyna það. Önnur atriði, sem rakin eru í skýrslu rannsóknardeildarinnar og úrskurðum ríkisskattstjóra, tel ég, að umbjóðandi minn hafi fyllilega gert grein fyrir og séu þau á engan hátt tortryggileg.“

Í síðari úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 31. mars 1978, segir svo:

„Kröfur umboðsmanns kæranda:

Að hækkun ríkisskattstjóra á tekjuskatti kærandans gjaldárin 1975 og 1976 verði stórlega lækkuð eða felld niður.

Forsendur ríkisskattstjóra:

Að því er málavexti varðar er vísað til úrskurðar ríkisskattstjóra um hækkun á þinggjöldum gjaldandans gjaldárin 1975 og 1976, merkts Mál 2-1-536, uppkveðins 25. júlí 1977. Einnig er vísað til kæru án rökstuðnings, dags. 12. ágúst 1977, og rökstuðnings, dags. 11. janúar 1978, er barst ríkisskattstjóra 16. janúar 1978.

Fram skal tekið, að í hinum kærða úrskurði var hækkun hreinna tekna ákveðin með hliðsjón af meintum sennilegum framfærslueyri kærandans. Hækkun sölugjalds og aðstöðugjalds var við það miðuð, að sú hækkun hreinna tekna, sem ákveðin var skv. áður tilgreindum úrskurði, væru tekjur, sem runnar væru frá atvinnurekstri kærandans.

Með hliðsjón af þeim upplýsingum, sem fram koma í rökstuðningi umboðsmanns kæranda, þykir ekki rétt að byggja á þeirri forsendu við ákvörðun hækkunar á sölugjaldi og aðstöðugjaldi kærandans. Einnig skal tekið fram, að framfærslueyri kærandans á árunum 1974 og 1975 skv. framtölum hans er nokkru hærrí en fram kemur í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, og kom það í ljós við gerð hins kærða úrskurðar. Útreikningi umboðsmanns kæranda á framfærslueyri kærandans skv. skattframtölum hans er því ekki mótmælt að öðru leyti en því, að í honum er ekki tekið tillit til frádráttarliðarins „rekstrarkostnaður bifreiðar sbr. bifreiðaskýrslu“, sem nemur 60.000 kr. í framtali kærandans 1975, en 90.000 kr. í framtali hans 1976, og hafði þá skattstjóri lækkað þennan frádráttarlið í framtali 1976 um 60.000 kr. Þar sem þessi frádráttarliður á að samsvara þeim kostnaði, sem kærandinn verður fyrir vegna afnota vinnuveitanda hans af bifreið kærandans, verður að draga hann frá peningatekjum við útreikning framfærslueyris kærandans, enda hefur skýrslu um bifreiðastyrk og bifreiðarekstur ekki verið skilað, og sést því ekki, hvort telja beri fyrningu að einhverju leyti innifalda í þessum frádráttarliði.

Í útreikningi umboðsmanns kæranda á framfærslueyri kærandans er hins vegar ekki tekið tillit til ýmissa atriða, sem fram koma í skýrslu rannsóknardeildarinnar, en ekki í framtölum kærandans. Þegar það hefur verið gert, en ekki verið tekið tillit til happdrættisvinninga skv. framtölunum, kemur sá framfærslueyri, sem getið er um í hinum kærða úrskurði, fram án umtalsverðs mismunar.

Skýringar í rökstuðningi umboðsmanns kæranda þykja ekki gefa tilefni til að breyta forsendum ríkisskattstjóra í hinum kærða úrskurði varðandi happdrættisvinninga. Þykir því á þessu stigi málsins verða að telja, að útreikningi ríkisskattstjóra á framfærslueyri kærandans hafi ekki verið

hrundið. Hins vegar hafa alvarleg mistök orðið við endanlega ákvörðun hreinna tekna, og er beðist afsökunar á þeim. Mistökin liggja í því, að við útreikning á framfærslueyri kærands er tekið tillit til vantalinna vörukaupa skv. skýrslu rannsóknardeildarinnar. Þegar búið var að átla tekjur gjaldandans með hliðsjón af sennilegum framfærslueyri hans, þurfti því að taka tillit til vantalinna rekstrargjalda, þ. e. vantalinna vörukaupa, við ákvörðun hækkunar á hreinum tekjum, en láðst hefur að gera það. Með hliðstjón af þessu, beitingu viðurlaga svo og því, að fallist er á nokkra lækkun á áætluðum framfærslueyri kærands og fjölskyldu hans, þykir nú hæfilegt að lækka hreinar tekjur í framtali 1975 um 1.700.000 kr., en um 2.500.000 kr. í framtali 1976.

Hreinar tekjur skv. framtali 1975 verða 4.300.000 kr. Tekjuskattur verður 1.419.050 kr.

Hreinar tekjur skv. framtali 1976 verða 5.000.000 kr. Tekjuskattur verður 1.622.312 kr.

Skyldusparnaðarstofn verður 3.117.000 kr. Skyldusparnaður verður 155.000 kr.

#### Ú r s k u r ð a r o r ð:

Tekjuskattur gjaldárið 1975 lækkar um 686.800 kr., eða úr 2.105.850 kr. í 1.419.050 kr.

Tekjuskattur gjaldárið 1976 lækkar um 1.010.000 kr., eða úr 2.632.312 kr. í 1.622.312 kr.

Skyldusparnaður gjaldárið 1976 lækkar um 125.000 kr., eða úr 280.000 kr. í 155.000 kr.

Kærufrestur til ríkisskattanevndar vegna breytingaatriða er 21 dagur frá dagsetningu þessa úrskurðar.“

Með bréfi endurskoðandans, dags. 12. apríl 1978, var þessi úrskurður kærður til ríkisskattanevndar svo og úrskurðir ríkisskattstjóra varðandi söluskattinn og gjöld til bæjarsjóðs, sem kveðnir voru upp sama dag. Varðandi söluskattsúrskurðinn skal þess getið, að ríkisskattstjóra þótti rétt að verða í aðalatriðum við þeirri kröfu, „að hækkun ríkisskattstjóra á sölugjaldi kærands árin 1974 og 1975 verði lækkuð stórlega og ákveðin með hliðsjón af vantöldum vörukaupum og sennilegri álagningu.“ Var stofn til hækkunar ákvarðaður kr. 1.500.000 fyrir árið 1974 og kr. 2.100.000 fyrir árið 1975. Í kærinni til ríkisskattanevndar er nánari rökstuðningur boðaður innan tíðar. Sá rökstuðningur er ódagsettur. Þar er alfarið vísað til fyrri rökstuðnings og ítrekaðar þar gerðar kröfur. Þá segir, að ekki verði séð af úrskurði ríkisskattstjóra, að hann taki tillit til þeirra atriða, sem rakin séu í rökstuðningi hans, að öðru leyti en því, að ætluð vantalín velta sé

lækkuð. Hann líti svo á, að skattayfirvöld geti á engan hátt refsað gerðapóla fyrir brot á bókhaldslögum, enda hafi þau jafnframt bent honum á, að bókhaldi hans væri ekki ábótavant samkvæmt heimsókn skattstjórans í Reykjanesumdæmi. Varðandi happdrættisvinninga er fyrri rökstuðningur ítrekaður og bent á, að ríkisskattstjóri hafi ekki hnekkþeim, en sönnunarbyrðin sé laus í máli þessu. Ríkisskattstjóri hafi í úrskurði sínum viðurkennt rangan útreikning framfærslueyris og meðhöndlun á ætluðu undanskoti hans. Hljóti sú staðreynd að veikja hans stöðu og beri því að líta svo á, að málið sé af hendi rannsóknardeildarinnar svo illa úr garði gert, að það verði ekki lagt til grundvallar hækkun áður álagðra gjalda. Af þessu megi ætla, að rannsóknardeildin hafi kannað framtalda happdrættisvinninga á sama máta og ekki tíundað staðreyndir til hins ýtrasta. Gerir endurskoðandinn þær kröfur, að allar viðbótarálögur á gerðarpóla verði felldar niður, þar sem málið hafi af hálfu ríkisskattstjóra ekki verið stutt nægilegum rökum. Til vara, að framtölin verði látin standa í sinni upprunalegu mynd að viðbætti þeirri vantöldu veltu og vörukaupum, sem leitt sé í ljós í rökstuðningi hans og ekki hafi verið á móti mælt.

Úrskurður ríkisskattanefndar er dags. 19. mars 1979. Í þeim úrskurði eru teknir fyrir allir þrír úrskurðir ríkisskattstjóra. Í upphafi úrskurðarins segir, að ríkisskattanefnd hafi úrskurðað kærðu gerðarpóla yfir neðangreindum gjöldum á þessa leið:

	<i>Gjaldár</i>	<i>Var</i>	<i>Verður</i>	
„Hreinar tekjur .	1975	4.300.000	3.300.000	1.000.000
Hrein eign . . . . .				
Tekjur til útsvars	1975	4.581.257	3.581.257	1.000.000
Tekjuskattur . . . .	1975	1.419.050	1.015.050	404.000
Eignaskattur . . . . .				
Útsvar . . . . .	1975	488.900	378.900	110.000
Hreinar tekjur	1976	5.000.000	4.000.000	1.000.000
Tekjur til útsvars	1976	5.530.986	4.530.986	1.000.000
Tekjuskattur	1976	1.622.312	1.218.312	404.000
Útsvar	1976	589.600	479.600	110.000
Sjúkratr. gjald	1976	55.300	45.300	10.000.“

Þá segir, að kærð séu álögð gjöld gjaldárin 1975 og 1976. Tildrög málsins séu þau, að rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafi tekið framtal gerðarpóla gjaldárin 1975 og 1976 til athugunar. Gerðarpóli hafi rekið bóka-verslun umrædd ár og verið með umboð fyrir Happpdrætti Háskóla Íslands og Happpdrætti SÍBS. Eiginkona gerðarpóla hafi unnið í versluninni, en gerðar-

þoli verið fastur starfsmaður hjá Sambandi iðnskóla á Íslandi. Þá eru teknar upp í úrskurðinn meginniðurstöður skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, en þeirra hefur þegar verið getið, er gerð var grein fyrir skýrslunni. Síðar segir svo:

„Í framhaldi af þessu hefur ríkisskattstjóri tekið framtöl kæranda gjaldárin 1975 og 1976 til endurálagningar og áætlað viðbótartekjur. Jafnframt lagði ríkisskattstjóri á kæranda viðbótarsöluskatt og viðurlög vegna áætlaðra vanframtaldrar sölu.

Í kæru til ríkisskattanefndar gerir umboðsmaður kæranda þá aðalkröfu, að allar viðbótarálögur á kæranda verði felldar niður, þar sem málið hafi af hálfu ríkisskattstjóra ekki verið stutt nægilegum rökum.

Til vara er gerð sú krafa, að framtölin verði látin standa í sinni upprunalegu mynd að viðbættum þeirri vantöldu veltu og vörukaupum, sem leitt er í ljós í rökstuðningi hans og hefur ekki verið á móti mælt.

Af hálfu ríkisskattstjóra er krafist staðfestingar á gengnum úrskurðum.

Umboðsmaður kæranda hefur ekki mótmælt því, að vörukaup kæranda hafi verið vantalin um kr. 1.087.008 á árinu 1974 og kr. 1.726.293 á árinu 1975. Þegar litið er til þessa og þeirra vörukaupa, sem fram koma umrædd ár, er ljóst, að rekstrarreikningar kæranda eru ekki marktækir. Jafnframt hefur ekki komið fram nægileg skýring á lágum lífeyri, þar eð kærandi hefur ekki fært sönnur á umdeilda happdrættisvinninga.

Með tilvísun til ofanritaðs verða framtöl kæranda gjaldárin 1975 og 1976 ekki lögð til grundvallar við álagningu opinberra gjalda. Hinsvegar er teknaáætlun ríkisskattstjóra hærri en efni standa til, og þykir mega lækka hana um kr. 1.000.000 hvort ár.

Að öðru leyti eru úrskurðir ríkisskattstjóra staðfestir.“

Í öðru máli hefur gerðarþoli mótmælt framgangi lögtaks fyrir viðbótar-söluskattinum ásamt viðurlögum. Af hálfu gerðarþola hefur verið lagt fram skjal, þar sem fram kemur, að hinn 11. desember 1979 kom saman til fundar nefnd sú, sem starfar samkvæmt 6. mgr. 48. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 18. gr. laga nr. 71/1972. Fyrir var tekið að ákveða sekt gerðarþola vegna meints undandrátta á tekjuskatti, tekjuútsvari og söluskatti. Fram kemur, að skýrsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra ásamt gögnum málsins hafi legið fyrir til athugunar. Sagt er, að gerðarþoli hafi ekki tekið til varna fyrir nefndinni. Tekið er fram, að ríkisskattanefnd hafi með úrskurði, uppkveðnum 19. mars 1979, hækkað tekjuskatt gjaldþegnsins gjaldárin 1975 og 1976 um kr. 1.775.015 og söluskatt árin 1974 og 1975 um kr. 664.000. Síðan segir:

„Af því, sem fram hefur komið í málinu, má telja sannað, að gjaldþegn hafi á gjaldárunum 1975 og 1976 dregið tekjur undan skattlagningu, og þykir brot hans varða við 1. mgr. 48. gr. laga nr. 68/1971. Þá hefur gjald-

andi dregið undan tekjur til tekjuútsvars á gjaldárunum 1975 og 1976. Þykir það varða við 2. mgr. 24. gr. laga nr. 8/1972, sbr. 1. mgr. 48. gr. laga nr. 68/1971. Ennfremur hefur gjaldþegn dregið undan söluskatt árin 1974 og 1975, og þykir það brot varða við 25. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 14. gr. laga nr. 10/1974. Fyrir brot þessi telst sekt hæfilega ákveðin kr. 2.500.000.“

Sektin skiptist þannig, að kr. 2.000.000 skulu greiðast í ríkissjóð og kr. 500.000 til bæjarsjóðs Garðakaupstaðar.

Meðal gagna málsins annars eru skattframtöl gerðarþola árin 1975 og 1976 með fylgiskjölum og bréf rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, dags. 25. maí 1979, ásamt yfirliti „um útreikning á framfærslukostnaði á árunum 1973—1978, sem komið getur að notum við yfirferð skattframtala, sbr. fyrri bréf, dags. 17. des. 1974 og 31. mars 1978.“ Í bréfinu er áhersla lögð á það, að niðurstöðurnar sýni meðaltal almennra neysluútgjalda 100 fjölskyldna með 3.98 einstaklinga að meðaltali eða hjóna með 1.98 barn og hafi þá verið felldir út úr vísitölugrundvellingnum nokkrir útgjaldaflokkar, svo sem vegna bifreiðar, húsnæðis o. fl. Niðurstöðurnar sýni vel útgjalda-breytingar frá ári til árs, en við áætlun á neysluútgjöldum tiltekinna fjölskyldna verði að sjálfsögðu að taka mið af aðstæðum hverju sinni. Útreikningur framfærslukostnaðarins er byggður á grundvelli vísitölu framfærslukostnaðar í janúar 1968 og fylgir þeim vísitölugrundvelli, sbr. yfirlit um hann og skiptingu hans, eins og hann var í janúar 1968. Yfirlit yfir „almenn neysluútgjöld“ vísitölufjölskyldunnar er þannig:

„ „Almenn neysluútgjöld“ vísitölufjölskyldunnar.

<i>Janúar 1968</i>	<i>100 stig</i>	<i>Kr.</i>	<i>196.512</i>
Árið 1973	227 stig	—	446.083
Árið 1974	320 stig	—	628.839
Árið 1975	480 stig	—	943.503
Árið 1976	642 stig	—	1.261.363
Árið 1977	838 stig	—	1.646.654
Árið 1978	1200 stig	—	2.358.719“

Af hálfu gerðarþola hefur verið lögð fram eftirfarandi yfirlýsing, dags. 9. maí 1980, sem undirrituð er af Árna Steinssyni f. h. happdrættis Háskóla Íslands.:

„Það staðfestist hér með, að eftirfarandi nr., sem eru í umboði Hæddrættis Háskóla Íslands í versluninni Grímu í Garðabæ, hlutu vinninga árið 1975 sem hér greinir:

B 54452	kr. 10.000.-	× 5 =	50.000.-
B 54453	— 50.000.-	× 5 =	250.000.-
B 54458	— 5.000.-	× 5 =	25.000.-
B 54461	— 5.000.-	× 5 =	25.000.-
B 54465	— 5.000.-	× 5 =	25.000.-
B 55654	— 5.000.-	× 5 =	25.000.-
B 55656	— 5.000.-	× 5 =	25.000.-
B 55661	— 10.000.-	× 5 =	50.000.-
B 55664	— 10.000.-	× 5 =	50.000.-
B 55670	— 5.000.-	× 5 =	25.000.-

Samtals kr. 550.000.-“

Gjöld þau, sem lögtakskrafa málsins nær til, eru þessi:

Gjaldárið 1975 tekjuskattur .....	kr.	815.596
Gjaldárið 1976 .....	—	959.419
Gjaldárið 1976 skyldusparnaður .....	—	155.000
	Samtals	kr. 1.930.015

Með bréfi umboðsmanns gerðarþola, dags. 24. apríl 1978, tilkynnti hann innheimtumanni, að gerðarþoli væri staðráðinn í að bera lögmæti úrskurða ríkisskattsjóra undir dómstóla og taka til varna í lögtaksmáli.

Við þingfestingu, þar sem mætt var af hálfu gerðarþola, var lögtakskrafan sundurliðuð þannig skriflega í lögtaksbeiðni:

Þinggjald 1975 hækkun .....	kr.	815.596
Þinggjald 1976 hækkun .....	—	1.104.419
Dráttarvextir til 3/7 1979 .....	—	691.546
	Samtals	kr. 2.611.561

Óskað var þegar lögtaks hjá gerðarþola til tryggingar skuldinni auk dráttarvaxta og kostnaðar. Við þingfestinguna var bókað, að lögtaks væri krafist til tryggingar þeim fjárhæðum, er í lögtaksbeiðni greinir, auk 4% dráttarvaxta frá 3. júlí 1979 til greiðsludags svo og áfallins og áfallandi kostnaðar, m. a. við gerð þessa og eftirfarandi uppboð, ef til kæmi.

Gerðarþoli hefur gefið skýrslu fyrir dóminum. Hann kvaðst hafa haldið því nokkuð reglulega saman, hvaða vinninga hann hafi hlotið á árunum 1974 og 1975. Því séu framtaldir vinningar á skattframtölum samanlögð fjárhæð þeirra vinninga. Hann kvaðst hafa skráð þetta allt hjá sér, en þá

minnismiða glataða. Hann kvaðst ætíð gera þetta, en láta nú vinninganna ógetið eftir þessa uppkomu.

Af hálfu gerðarbeiðanda er því haldið fram, að skattahækkarnir séu réttmætar, og er um það vísað til ákvæða 38. gr., sbr. 37. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt. Þá er einnig þessu til rökstuðnings vísað til þeirra skjala, sem lögð hafi verið fram undir rekstri málsins. Á það er bent, að grundvöllur skattframtala gerðarþola árin 1975 og 1976 hafi verið háður formlegum annmörkum, með því að hann hafi ekki fullnægt ákvæðum laga nr. 51/1968 um tilhögun bókhalds. Þá hafi bókhaldið verið háð verulegum efnislegum annmörkum, m. a. að því leyti, að vörukaup árána 1974 og 1975 séu verulega vanfærð, og hafi gerðarþoli engar fullnægjandi skýringar gefið á því. Af þessum sökum hafi ekki verið byggt á ársreikningum gerðarþola rekstrarárin 1974 og 1975 um það, hverjar tekjur hans hafi verið af rekstri hans þau árin. Séu skattframtöl hans árin 1975 og 1976 ófullnægjandi og tortryggileg af framangreindum ástæðum.

Þá er á það bent, að skattframtöl gerðarþola nefnd ár hafi að öðru leyti verið tortryggileg og efnislega röng. Þau séu tortryggileg vegna þess, að lífeyrir gerðarþola samkvæmt þeim framtölum óbreyttum sé afbrigðilega lágur, sbr. nefnt bréf rannsóknardeildar ríkisskattstjóra 25. maí 1979, og tilfærðar tekjur á skattframtali 1975 og framtali 1976 sem skattfrjálsir vinningar í Happraætti Háskóla Íslands fái ekki staðist svo og séu m. a. vaxtatekjur vanframtaldar. Gerðarþoli hafi ekki fært rök að því, að hann hafi hlotið þá vinninga, sem hann tilfærði á framtölin, en vefengdir séu á grundvelli rannsóknarinnar, að hann hafi hlotið fram yfir það, sem upplýst er. Ætti það að hafa verið gerðarþola auðvelt, þar eð um verulegar fjárhæðir var að ræða, sem hljóti að hafa skipt hann verulega fjárhagslegu máli.

Af öllu framansögðu megi ljóst vera, að skattayfirvöldum hafi borið að endurupptaka áður álögð gjöld á gerðarþola gjaldárin 1975 og 1976 og áætla honum gjaldstofna að nýju. Séu áætlaðar fjárhæðir í úrskurði ríkisskattanefndar á engan hátt óhóflegar, enda við ákvörðun fjárhæða tekið tillit til beitingar viðurlaga samkvæmt ákvæðum 47. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt. Séu úrskurðir skattayfirvalda ítarlega rökstuddir, m. a. með skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Er mótmælt málsástæðum og lagarökum gerðarþola í greinargerð hans.

Við munnlegan flutning málsins var því haldið fram af hálfu gerðarbeiðanda, að gerðarþoli hafi aðeins fært viðskiptamannabók, en ekki aðrar bækur, sem bókhaldslög bjóði. Gerðarþoli hafi ekki afhent rannsóknardeild ríkisskattstjóra bókhald, heldur efni í bókhald. Varðandi lífeyrisútreikning gerðarþola beri að líta til þess, að hann hafi haft fyrir 5 manna fjölskyldu að sjá og verið með 2 bíla og einbýlishús. Þótt ekki væru bornar

brigður á útreikning hins löggilta endurskoðanda gerðarþola út frá framtölum, þá fái lífeyrir gerðarþola ekki staðist. Gerðarþoli hafi ekki fært sönnur á allar vinningsfjárhæðir samkvæmt framtölum. Fram hafi komið gögn um einhverja vinninga, en ekki sé fullkomnlega ljóst, hve miklir þeir voru í raun. Gerðarþoli beri sönnunarbyrði um réttmæti allra vinninga, þannig að sannreyna megi þann þátt framtals. Lífeyrir gerðarþola umrædd ár sé neikvæður, svo um muni, þar sem happdrættisvinningar séu ekki sannaðir. Þó svo vinningar að fjárhæða kr. 725.000 væru sannaðir, þá væri lífeyrir gerðarþola samt öfugur. Samt vanti nokkur hundruð þúsund upp á þann útreikning, sem endurskoðandi gerðarþola náí. Framtaldir happdrættisvinningar séu verulegur hluti fjármagns gerðarþola árin 1974 og 1975. Gerðarþoli hafi átt að halda skrá yfir þær tekjur og gjöld, sem leiddi af þátttöku í happdrættinu, og halda skipulega til haga öllum miðum, þ. á m. vinningsmiðum nema desembermiðum. Bent var á heimildir skattayfirvalda í 36. gr. - 38. gr. laga nr. 68/1971 og ákvæði 55. gr. sömu laga og 83. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt. Gerðarþoli væri skattskyldur, framtalsskyldur og upplýsingaskyldur, en skattayfirvöld eftirlitsskyld. Í 37. gr. laga nr. 68/1971 væri um að ræða skyldu skattstjóra. Álagning mætti ekki vera of lág og dómstóla ekki geta hnekkt álagningu, nema hún væri úr hófi eða út í hött. Engir formgallar séu á málinu og því aðeins spurning um, hvort álagning sé hófleg. Því var mótmælt, að starfsmenn skattstofu hefðu leiðbeiningarskyldu um bókhald. Þeir hefðu aðeins fyrirmæli um eftirlit þess, að bókhald sé haldið samkvæmt lögum. Dráttarvaxtakrafa gerðarbeiðanda, eins og hún er sett fram í greinargerð hans, var ítrekuð og lýst heimil. Þá var því loks haldið fram, að gjalddagi lög-takskröfunnar væri réttur, enda frestaði kæra til ríkisskattanefndar ekki greiðslu.

Af hálfu gerðarþola er gerður samanburður á tölulegum niðurstöðum úrskurða ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar, þannig:

„1975	<i>Hreinar tekjur</i>	<i>Tekjuskattur</i>
Úrskurður 25.7. 77:	6.000.000.-	2.105.850.-
Úrskurður 31.3. 78:	4.300.000.-	1.419.050.-
Úrskurður 19.3. 79:	3.300.000.-	1.015.050.-
1976		
Úrskurður 25.7. 77:	7.500.000.-	2.632.312.-
Úrskurður 31.3. 78:	5.000.000.-	1.622.312.-
Úrskurður 19.3. 79:	4.000.000.-	1.218.312.-
Lækkun 1975	2.700.000.-	1.090.800.-
Lækkun 1976	3.500.000.-	1.414.000.-
Lækkun samtals	6.200.000.-	2.504.800.-“

Fram eru færðar þær málsástæður og lagarök, að ein af grunnreglum íslenskra skattlagningarákvæða birtist í upphafi 37. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt. Þegar litið sé til efnis skýrslu hins löggilta endurskoðanda, verði eigi um það efast, að gerðarþoli hafi rækilega uppfyllt hina lögmæltu upplýsingaskyldu sína. Því hafi skattayfirvöldum borið að leggja umrædd framtöl hans ásamt skýringum til grundvallar álagningu í hvívetna. Meðferð málsins hjá skattayfirvöldum hafi hins vegar verið með þeim hætti, að eigi fái staðist að lögum, og komi þar margt til athugunar. Í fyrsta lagi hið geysilega ósamræmi í greindum úrskurðum, þ. e. lækkun um kr. 6.200.000, eða 45.925%, sem sýni, svo ekki verði um villst, á hversu handahófskenndum og ótraustum grunni þeir byggist. Í öðru lagi sé rökstuðningur í tédum úrskurðum í hreinu lágmarki og byggist jafnvel á algerum misskilningi, svo sem best komi fram í áður tilfærðri afsökunarbeiðni úrskurðanda. Í þriðja lagi virðist sönnunarbyrði algerlega snúið við og úrskurður á því byggður, að ekki hafi komið fram skýring á of lágum lífeyri gerðarþola, þar eð hann hafi ekki fært sönnur á umdeilda happdrættisvinningu. Varðandi bókhaldspátt úrskurðanna er vísað til skýrslu hins löggilta endurskoðanda, sem óskast skoðuð í heild sem hluti greinargerðar gerðarþola.

Við munnlegan flutning málsins var á því byggt af hálfu gerðarþola, að hann hafi rekið bókaerslunina Grímu frá árinu 1969. Um sé að ræða leiðbeiningar- og eftirlitsskyldu skattstofu Reykjanesumdæmis, sem telja verði ötult yfirvald. Gerðarþoli hafi fært sitt bókhald eins og skattstofan hafi unað við. Skattstofan hafi talið þar allt í lagi. Þá hafi vanur endurskoðandi séð um uppgjör og framtöl fyrir gerðarþola. Því var harðlega mótmælt, að gerðarþoli hafi ekkert bókhald haldið, og vitnað til skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra um þau gögn, sem gerðarþoli afhenti rannsóknardeildinni í sambandi við rannsókn hennar. Í skýrslunni væri ekki getið um strimla úr sjóðvél og vörutalningabók vegna rekstrarársins 1974, sem verið hafi þá þegar í vörslu skattstofu Reykjanesumdæmis. Það, sem vanti upp á, að uppfyllt séu ákvæði laga nr. 51/1968 um bókhald, sé aðeins formið, skrifa inn í dagbók eða e. t. v. sjóðbók. Þegar nýbúið sé í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra að telja upp verulegt magn af efnivið í bókhald, sé í niðurstöðum hennar sagt, að gerðarþoli hafi ekkert bókhald haldið rekstrarárin 1974 og 1975. Svona vinnubrögð dæmi sig sjálf. Þá var og haldið fram, að hin lokaða sjóðvél væri stórkostleg framför frá því fyrirkomulagi, sem lög nr. 51/1968 um bókhald geri ráð fyrir, og taki hinu lögbundna fram. Gerðarþoli hafi skilað ítarlega útfylltum framtölum og síðan komi rannsóknin 1976. Gerðarþoli hafi þá gert grein fyrir skekkju, sem orðið hafi vegna mistaka. Samkvæmt skýrslu hins löggilta endurskoðanda hafi vanframtaldar tekjur gerðarþola gjaldárið 1975 numið veginni

meðalálagningu 28.90% á vantalín vörukaup kr.1.087.008 rekstrarárið 1974, eða kr. 314.145, og gjaldárið 1976 veginni meðalálagningu 29.92% á vantalín vörukaup kr. 1.721.293 rekstrarárið 1975, eða kr. 515.183. Því hefði átt að bæta þessum tekjum við framtaldar tekjur gerðarþola og reikna skattinn út frá því skv. 37. gr. og 1. mgr. 47. gr. laga nr. 68/1971, en þess í stað hafi verið lagt þannig á, að gerðarþoli hafi ekki átt eignir til að borga álagninguna og því í raun „rúineraður“, ef látið hefði verið kyrrt liggja. Varðandi dráttarvaxtakröfuna var því haldið fram, að hún væri ó-dómhæf, eins og hún væri sett fram í lögtaksbeiðni, og of seint hafi verið að bæta þar úr í greinargerð gerðarbeiðanda og gjalddagi eigi að vera 19. mars 1979 við uppkvaðningu úrskurðar ríkisskattaneftndar. Þeirri málsástæðu gerðarbeiðanda, að grundvöllur framtals hafi verið háður formlegum annmörkum samkvæmt lögum nr. 51/1968 um bókhald, var vísað á bug. Aðeins hafi vantað smámuni upp á, að fært væri samkvæmt þeim lögum, og ekki sé hægt að fella gerðarþola á því. Með skýrslu hins löggilta endurskoðanda hafi gerðarþoli komið fram viðamikilli leiðréttingu á svo litlu og það kostað stórfé. Með því sé gerðarþoli búinn að gera fyllilega hreint fyrir sínum dyrum varðandi það, sem haldið væri fram af hálfu gerðarbeiðanda um efnislega annmarka bókhalds, og því eigi að leggja skýrslu endurskoðandans til grundvallar. Varðandi þá málsástæðu gerðarbeiðanda, að framtöl væru tortryggileg og lífeyrir afbrigðilega lágur, var vísað til útreiknings í skýrslu endurskoðandans, en í þann útreikning vanti framangreindar fjárhæðir vanframtalinna tekna af verslunarálagningu og auk þess vangoldinn söluskatt. Komi þá út nægur lífeyrir. Fram hafi komið í málinu nýtt gagn um happdrættisvinninga gerðarþola, þ. e. bréf Happdrættis Háskóla Íslands 9. maí 1980, sem geri athugun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra ómarktæka og sýni um leið fram á nægan lífeyri. Athugunin sé því byggð á alröngum forsendum. Þá eigi gerðarþoli 3 syni, sem lagt hafi til heimilisins. Því var mótmælt, að unnt væri að miða lífeyrisútreikning við viðmiðun Hagstofu Íslands. Um þá málsástæðu gerðarbeiðanda, að framtöl væru efnislega röng og vinningar í Happdrætti Háskóla Íslands (HHÍ) fengju ekki staðist, var það sagt furðulegt, gerði maður sér upp vinninga í happdrætti. Til væru önnur brögð til að leika á skattayfirvöld, hygðust menn gera það. Þá væri það skýlaus regla 37. gr. skattalaga og í samræmi við grundvallarreglu réttarfarslega (dubio pro reo) að alla vefengingu beri skattayfirvöldum að sanna. Væru happdrættisvinnungarnir tortryggðir, hvíldi sönnunarbyrði þess á gerðarbeiðanda.

Af hálfu gerðarþola var því loks haldið fram og áréttað, að gerðarþoli hafi fullnægt upplýsingaskyldu samkvæmt 37. gr. skattalaga með skýrslu hins löggilta endurskoðanda og skattayfirvöldum því borið að leggja hana til grundvallar, sbr. úrræði skattayfirvalda í 40. gr. og 5. mgr. 41. gr.

skattalaga, og spurt í því sambandi, hvort því skilyrði hefði verið fullnægt, að úrskurðir væru rökstuddir. Finna mætti að ýmsu hjá gerðarþola, en það hafi hann allt lagað með ænum kostnaði. Þá var því harðlega mót-mælt, sem fram kom í málflutningi gerðarbeiðanda úr dönskum og norskum fræðiritum og ritgerð álagningarstjórans norska um sönnunarbyrði gjaldþegna. Með fyrri úrskurði ríkisskattstjóra hefði gerðarþoli verið sviptur aleigu sinni og getað lent á vergangi. Var valdniðsla nefnd í því sambandi. Í síðari úrskurðinum sjái úrskurðandi að sér og leiðrétti söluskattspáttinn, en leiðrétti ekki málið í heild. Úrskurður ríkisskattanefndar, sem í raun eigi að vera skattadómstóll, eigi að vera endir allrar þrætu. Skýr ákvæði skattalaga séu þverbrotin vegna skorts á rökstuðningi, sbr. 41. gr. laga nr. 68/1971. Að því er og fundið, að ríkisskattanefnd taki orðrétt upp meginniðurstöður skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Öll meðferð skattayfirvalda frá upphafi til enda sé andstæð lögum. Skattayfirvöld byggi á ótraustum grundvelli og gögnum, þannig að ekki sé viðhlítandi.

Í fógætamáli þessu er deilt um þau álögðu gjöld, sem gerðarþola hefur verið gert að greiða af áætluðum hreinum tekjum, svo sem að framan er rakið, og dráttarvexti af þeim, en gerðarbeiðandi hefur talið dráttarvexti frá 30. apríl 1978, eða mánuði eftir að hann beindi þeirri áskorun til gerðarþola að greiða gjöldin eða semja um greiðslu þeirra.

Gerðarþoli var bókhaldsskyldur samkvæmt 1. tl. B 2. gr. laga nr. 51/1968. Samkvæmt 2. mgr. 4. gr. sömu laga skyldi gerðarþoli sjá um, að ákvæðum laganna væri fullnægt. Af gögnum málsins kemur skýrt fram, að bókhald gerðarþola var mjög ófullkomið og eigi viðhlítandi grundvöllur undir skattframtölum hans, sem voru tortryggileg og haldin ýmsum annmörkum, sem hann hefur ekki gefið viðhlítandi skýringar á. Var ríkisskattstjóra því heimilt, eins og á stóð, að víkja skattframtölum gerðarþola gjaldárin 1975 og 1976 til hliðar og áætla tekjur gerðarþola og gera honum að greiða gjöld samkvæmt því, sbr. 4. mgr. 42. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 4. mgr. 16. gr. laga nr. 7/1972. Með rökstuddri ályktun var það og niðurstaða ríkisskattanefndar, að framtöl gerðarþola yrðu eigi lögð til grundvallar við álagningu opinberra gjalda. Rökstuðningur í kærnum gerðarþola þykir eigi hafa uppfyllt skilyrði 37. gr. laga nr. 68/1971 þess efnis, að skattur yrði á lagður samkvæmt framtali og framkomnum gögnum og skýringum, eins og haldið er fram af hálfu gerðarþola. Eigi er á það fallist, að rökstuðning skorti í úrskurði ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar, þannig að ógildi álagningarinnar valdi.

Það er fram komið í málinu, að sannaðir happdrættisvinningar gerðarþola á árinu 1975 nema hærri fjárhæð en fram kemur í fyrri úrskurði ríkisskattstjóra. Í þeim úrskurði er sett fram álit ríkisskattstjóra á verulega

neikvæðum framfærslueyri gerðarþola og fjölskyldu hans og ekki viðurkenndir framtaldir happdrættisvinningar við þann útreikning. Í síðari úrskurði ríkisskattstjóra segir, að í rökstuðningi endurskoðandans sé ekki tekið tillit til ýmissa atriða, sem fram komi í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Þegar það hafi verið gert, en ekki tekið tillit til happdrættisvinninga skv. framtölum, komi sá framfærslueyrir, sem getið sé um í hinum kærða úrskurði, fram án umtalsverðs munar. Hreinar tekjur gerðarþola áætlaðar ríkisskattstjóri út frá ætluðum framfærslueyri gerðarþola að viðbættum viðurlögum. Með úrskurði ríkisskattanefndar voru gerðarþola endanlega áætlaðar hreinar tekjur til skatts gjaldárin 1975 og 1976. Þar segir, að teknaáætlun ríkisskattstjóra sé hærri en efni standa til, án þess að ástæðna sé getið, en áður er fram komið í úrskurðinum, að ekki hafi komið fram nægileg skýring á lágum lifeyri, þar eð gerðarþoli hafi ekki fært sönnur á umdeilda happdrættisvinninga. Af úrskurði ríkisskattanefndar þykir verða að draga þá ályktun, að endanleg áætlun hreinna tekna sé eigi byggð alfarið á ætluðum framfærslueyri gerðarþola og fjölskyldu hans, eins og í úrskurðum ríkisskattstjóra, heldur á þeirri staðreynd, að framtöl hans yrðu ekki lögð til grundvallar við álagningu opinberra gjalda umrædd ár. Óumdeilt er, að gjaldahækkarnir séu í samræmi við tekjuhækkarnir.

Margnefndir happdrættisvinningar eru undanþegnir hvers konar opinberum gjöldum, öðrum en eignarskatti, á því ári, sem þeir falla, sbr. 4. gr. laga nr. 13/1973. Það er álit dómsins, að gerðarþola hafi borið að gæta þess, að fyrir hendi væru upplýsingar og gögn til sannprófunar framtöldum happdrættisvinningum, sbr. 83. gr. reglugerðar nr. 245/1963 um tekjuskatt og eignarskatt, og þá sérstaklega eins og hér stóð á. Þó er það ágalli á úrskurðum ríkisskattstjóra að telja sannaða happdrættisvinninga lægri en upplýst var, en í því sambandi ber þess þó að geta, að gerðarþoli hefur enga grein gert fyrir kostnaði af þátttöku í happdrættinu. Það þykir eigi sýnt, að teknaáætlun ríkisskattanefndar sé úr hófi af þessari ástæðu eða öðrum, en í áætluðum tekjustofnum eru með talin viðurlög samkvæmt 47. gr. laga nr. 68/1971. Eigi þykir að öðru leyti sýnt fram á efnislega ágalla á áætlunum ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar, sem hér skipti máli. Með vísan til þessa verða áætlanir ríkisskattanefndar lagðar til grundvallar skattaákvörðunum þeim, sem hér er fjallað um, en lækka ber kröfufjárhæð um kr. 155.000, sem var ákvarðaður skyldusparnaður gjaldárið 1976 samkvæmt síðari úrskurði ríkisskattstjóra, enda er hann ekki meðal þeirra gjalda, sem greinir í úrskurði ríkisskattanefndar, og gjaldstofnar voru auk þess lækkaðir í þeim úrskurði, þannig að staðfestingarákvæði hans þykir eigi verða virt sem staðfesting úrskurðar ríkisskattstjóra að þessu leyti.

Samkvæmt 43. gr. laga nr. 68/1971 frestaði kærán til ríkisskattaneftndar ekki eindaga álagðra gjalda né leysti undan neinum þeim viðurlögum, sem lögð eru við vangreiðslu þeirra.

Þegar litið er til upphaflegrar kröfugerðar og nánari útfærslu hennar í greinargerð gerðarbeiðanda, sem eigi var mótmælt af hálfu gerðarþola fyrir en við munnlegan flutning málsins, þykir með vísan til framanritaðs hið umbeðna lögtak eiga að fara fram fyrir kr. 1.775.015 (1.930.015 ÷ 155.000) ásamt dráttarvöxtum, svo sem krafist er, en eftir atvikum þykir málskostnaður eiga að falla niður.

Hlökkver Kjartansson, fulltrúi bæjarfógeta, kveður upp úrskurð þennan. Sá dráttur, sem orðið hefur á uppkvaðningu úrskurðarins, stafar af öðrum önnum dómarsins við embættið.

#### Ú r s k u r ð a r o r ð:

Lögtak skal fara fram hjá gerðarþola, Magnúsi Þorleifssyni, til tryggingar 1.775.015 krónum ásamt 3% dráttarvöxtum fyrir hvern byrjaðan vanskilamánuð frá 30. apríl 1978 til 31. maí 1979, 4% dráttarvöxtum frá 1. júní 1979 til 31. ágúst 1979 og 4½% dráttarvöxtum frá 1. september 1979 til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður.

Miðvikudaginn 4. maí 1983.

Nr. 146/1980. **Magnús Þorleifsson**

(Þorsteinn Júlíusson hrl.)

gegn

**innheimtumanni ríkisins**

**í Garðakaupstað**

(Gunnlaugur Claessen hrl.).

Söluskattur. Lögtak.

#### Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Þór Vilhjálmsson, Ármann Snævarr, Björn Sveinbjörnsson og Sigurgeir Jónsson og Gaukur Jörundsson, settur hæstaréttardómari.