Fimmtudaginn 13. nóvember 1997.

Nr. 51/1997. **Íslenska ríkið**
(Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.)
gegn
I. Magnússyni sf.
(Helgi V. Jónsson hrl.)

Skattar. Sameignarfélag. Skattaðili.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Hjörtur Torfason og Hrafn Bragason.

Áfrýjandi hefur skotið málinu til Hæstaréttar með stefnu 30. janúar 1997. Hann krefst sýknu af kröfum stefnda og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar á hinum áfrýjaða dómi og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Stefndi í máli þessu er sameignarfélag þriggja manna, sem stofnað var og skrásett árið 1986 í tengslum við slit á öðru félagi. Starfsemi þess lýtur að eignum, sem staðsettar eru í Reykjavík, og á félagið heimili þar, en eigendur þess eru allir búsettir í Reykjanesumdæmi. Við skráningu félagsins var þess óskað, að það yrði sjálfstæður skattaðili, sbr. 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, og voru gögn því til stuðnings afhent skattstjóranum í Reykjavík með fyrsta skattframtali félagsins árið 1987. Voru opinber gjöld lögð á félagið í samræmi við það framtal vegna tekna þess og eigna árið 1986.

Með bréfi skattstjórans í Reykjavík 18. ágúst 1988 var félaginu boðað, að fyrirhugað væri að hafna sjálfstæðri skyldu þess til greiðslu tekjuskatts og eignarskatts, þar sem það fullnægði ekki skilyrðum til að teljast sjálfstæður skattaðili, og yrði tekjum þess og eignum þá skipt milli sameigendanna í samræmi við félagssamning þeirra og þær skattlagðar hjá þeim sjálfum, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981. Þessari ráðagerð mun þó ekki hafa verið fylgt eftir fyrr en árið 1990, þegar skattstjórinn í Reykjavík tilkynnti félaginu með bréfi 14. febrúar, að hann hygðist breyta álagningu liðinna gjaldára,

þ. e. 1987, 1988 og 1989, á þessari forsendu. Yrði félaginu einungis gert að greiða kirkjugarðsgjald og aðstöðugjald ásamt sérstökum skatti á verslunar- og skrifstofuhúsnæði, en tekjur þess og eignir kæmu annars til skiptingar milli félagsmanna og skattlagningar hjá þeim. Með bréfum 3. apríl sama ár kunngerði skattstjóri síðan, að hann hefði endurákvarðað gjöld félagsins hvert árið um sig þrátt fyrir mótmæli af þess hálfu, og tekjuskattur og eignarskattur verið felldir niður. Eftir að félagið hafði kært þessar ákvarðanir, staðfesti skattstjóri með úrskurði 28. maí 1990, að þær skyldu standa óbreyttar. Þeim úrskurði skaut félagið til ríkisskattanefndar, er leysti úr málinu með úrskurði sínum 30. júní 1992, sem stendur óhaggaður. Var fallist á þá kröfu félagsins, að það yrði talið sjálfstæður skattaðili, og því aftur ákvarðaður tekjuskattur og eignarskattur vegna gjaldáranna 1987-1989 í samræmi við framtöl þess. Í úrskurðinum sagði einnig, að boðuð skattlagning á hendur félagsmönnum vegna tekna og eigna félagsins hefði ekki komið til framkvæmda. Hefði skattstjórinn í Reykjanesumdæmi fengið framtalsgögn félagsins til sín úr Reykjavíkurumdæmi með bréfi 23. október 1989, en ákveðið að bíða málsúrslita hjá nefndinni um afgreiðslu þeirra.

Meðan málið var til meðferðar hjá ríkisskattanefnd, taldi félagið fram með óbreyttum hætti gjaldárin 1990 og 1991 á grundvelli þess, að það ætti sjálfstæða skattaðild. Hins vegar fór skattstjórinn í Reykjavík með framtöl þess í samræmi við þá afstöðu, sem lýst var í úrskurði hans 28. maí 1990. Lagði hann ekki tekjuskatt eða eignarskatt á félagið, en sendi endurrit af framtalsgögnum þess og álagningarseðli hvort árið til skattstjórans í Reykjanesumdæmi með bréfum 23. nóvember 1990 og 11. október 1991, þar sem á það var bent, að félagið væri ekki sjálfstæður skattaðili. Ekki er fram komið, hvort félaginu var gert sérstaklega viðvart um síðastnefndar ráðstafanir, en fyrir liggur, að skattstjórinn í Reykjanesumdæmi ákvað sem áður að láta skattlagningu á hendur félagsmönnum bíða málsúrslita hjá ríkisskattanefnd, og hefur hún ekki farið fram.

Með bréfi til félagsins 8. desember 1992 tilkynnti skattstjórinn í Reykjavík, að hann hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld þess árin 1990 og 1991 samkvæmt „ákvæði 2. ml. 96. gr.“ laga um tekjuskatt og eignarskatt, og er auðsætt, að þar var átt við 2. málslið 2. mgr. 96. gr., eins og síðar kom fram af hálfu skattstjóra. Var

meginefni bréfsins á þessa leið: „Með úrskurði sínum ... 30. júní sl. féllst ríkisskattanefnd á, að félagið geti talist sjálfstæður skattaðili, en skattstjóri hafði áður lagt opinber gjöld á félagið, eins og um skipt sameignarfélag væri að ræða. Með tilliti til framanritaðs kemur til framkvæmda að úrskurða félaginu tekju- og eignarskattsstofna fyrir ofangreind gjaldár. Innlagðir ársreikningar félagsins vegna rekstrar þess rekstrarárin 1989 og 1990 verða lagðir til grundvallar ákvörðunar gjaldstofna.“ Erindi þessu var fylgt eftir með bréfi skattstjóra 19. febrúar 1993 og skattbreytingarseðlum sama dag, þar sem félaginu var ákvarðaður tekjuskattur og eignarskattur fyrir bæði gjaldárin. Sú ákvörðun sætti kæru til skattstjóra sjálfs og til yfirskattanefndar, áður en gildi hennar var borið undir dómstóla, eins og rakið er í hinum áfrýjaða dómi. Leit félagið svo á, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt hefðu staðið því í vegi, að skattstjóri gæti tekið þessa ákvörðun, þar sem hún næði lengra aftur í tímann en tvö skattár. Snýst mál þetta einvörðungu um það efni.

II.

Við álagningu skatta í Reykjavík gjaldárin 1990 og 1991 tók skattstjóri þá ákvörðun að leggja ekki tekjuskatt eða eignarskatt á sameignarfélag stefnda. Sú ákvörðun byggðist ekki á skoðun eða mati á framtalsgögnum félagsins, sem eru ekki ágreiningsefni í málinu, heldur varðaði hún stöðu þess sem skattaðila. Studdist hún við úrskurð skattstjórans frá 28. maí 1990 vegna gjaldáranna 1987-1989, sem þá stóð óhaggaður, en hafði verið skotið til ríkisskattanefndar. Var ákvörðunin þannig áfangi á ferli, sem hófst með erindi skattstjóra til félagsins 14. febrúar 1990, og mátti sameigendunum vera ljóst, að hún yrði tekin til endurskoðunar, ef umræddum úrskurði yrði breytt af hálfu ríkisskattanefndar. Var þetta enn ljósara fyrir það, að verkefni skattyfirvalda gagnvart félaginu var aðeins hálfunnið, þar sem skattstjórinn í Reykjanesumdæmi hafði ekki gert reka að þeirri skattlagningu á hendur sameigendunum sjálfum, sem fylgja átti í kjölfarið lögum samkvæmt. Það gerðist og án ástæðulausrar tafar, eftir að úrskurður nefndarinnar lá fyrir, að skattstjórinn í Reykjavík tilkynnti félaginu, að álagning gjaldáranna 1990 og

1991 yrði tekin upp og felld að niðurstöðu úrskurðarins. Var því greinilega lýst í bréfi skattstjóra 8. desember 1992, að tilgangur þessa væri ekki annar en sá að ákvarða félaginu tekjuskatt og eignarskatt í samræmi við þá viðurkenningu á sjálfstæðri skattaðild þess, sem nefndin hafði veitt eftir kröfu þess sjálfs, og þá jafnframt í samræmi við það, sem félagið hafði miðað við í framtölum sínum þessi gjaldár. Yrði ákvörðunin byggð á upphaflegum framtalsgögnum.

Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nær heimild til endurákvörðunar samkvæmt 96. gr. laganna almennt til skatts vegna síðustu sex ára á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram. Í 2. mgr. 97. gr. er síðan svo á kveðið, að hafi skattaðili látið í té með framtali sínu fullnægjandi upplýsingar, sem á mátti byggja rétta álagningu, sé eigi heimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna tveggja næstliðinna ára, þótt í ljós komi, að álagning hafi verið of lág. Í athugasemdum með frumvarpi á Alþingi 1977-1978 um lögleiðingu þessara ákvæða var sú skýring gefin, að hinum styttra fresti til endurákvörðunar væri ætlað að eiga við, ef ástæðan fyrir henni væri ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess, en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattþegnsins.

Í því máli, sem hér er til úrlausnar, skorti hvorki á fullnægjandi upplýsingar í framtölum stefnda né fullnægjandi skoðun þeirra, heldur var það efni til álita, hvort hann hefði stöðu sjálfstæðs skattaðila. Úr því hafði skattstjóri áður leyst með úrskurði, sem stefndi hafði skotið til æðra úrskurðarvaldshafa, og var hann þar enn til úrlausnar, þegar framtölin voru afhent. Var skattstjóra rétt að taka afstöðu til framtalanna í samræmi við þann úrskurð, sem fyrir lá, og síðan að breyta henni, ef hinn æðri úrskurður gengi í aðra átt. Varð heimildum hans og skyldum í þessu efni ekki raskað við það eitt, að málsmeðferð hjá ríkisskattanefnd tók lengri tíma en til var ætlast eftir þágildandi 9. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981. Aðgerðir skattstjóra voru þannig lögmætar og í eðlilegu samræmi við afstöðu stefnda sjálfs, eins og henni var lýst í framtölunum. Fóru þær ekki í bága við þá hagsmuni stefnda, sem 2. mgr. 97. gr. laganna var einkum ætlað að vernda. Sú ákvörðun tekjuskatts og eignarskatts, sem hér er um deilt, verður ekki talin endurákvörðun í þeim skilningi, sem við er átt í þessari lagagrein, eins og málsatvik voru vaxin.

Samkvæmt þessu verður áfrýjandi sýknaður af öllum kröfum stefnda.

Stefndi greiði málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, eins og um er mælt í dómsorði.

Dómsorð:

Áfrýjandi, íslenska ríkið, á að vera sýkn af kröfum stefnda, I. Magnússonar sf.

Stefndi greiði áfrýjanda samtals 500.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 12. desember 1996.

I.

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum málflutningi 15. nóvember sl., er höfðað af I. Magnússyni sf., kt. 420686-1379, Vegmúla 3, Reykjavík, á hendur fjármálaráðherra, Arnarhvoli, Reykjavík, fyrir hönd íslenska ríkisins með stefnu, birtri 29. mars 1996.

Dómkröfur stefnanda eru eftirfarandi:

1) að úrskurður yfirskattanefndar nr. 216/1994 frá 25. febrúar 1994 í kærumáli stefnanda verði felldur úr gildi,

2) að stefnda verði gert að greiða stefnanda 3.498.554 kr. ásamt vöxtum samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, frá 1. september 1993 til uppsögu héraðsdóms, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags,

3) að stefnda verði gert að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt fram lögðum málskostnaðarreikningi.

Endanlegar dómkröfur stefnda eru þær, að íslenska ríkið verði sýknað af öllum kröfum stefnanda og að tildæmdur verði málskostnaður úr hendi stefnanda samkvæmt mati réttarins.

II.

Í málatilbúnaði stefnanda kemur fram, að stefnandi, sameignarfélagið I. Magnússon sf., var stofnsett árið 1986 vegna útgöngu Ingimars Magnússonar, Ragnars Ingimarssonar og Kolbrúnar Ingimarsdóttur úr sameignarfélaginu Afli sf. í Reykjavík. Hafi það verið gert þannig, að eignum Afls sf. hafi verið skipt upp og hlutur þeirra, sem úr Afli sf. hafi gengið, verið yfirfærður í I. Magnússon sf. Stefnandi hafi verið skráður sem sjálfstæður

skattaðili, og hafi hann sent skattyfirvöldum fyrsta skattframtal sitt árið 1987.

Með bréfi, dagsettu 18. ágúst 1988, hafi skattstjórinn í Reykjavík tilkynnt stefnanda, að hann hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld stefnanda vegna gjaldáranna 1987 og 1988. Sjálfstæðri skattskyldu stefnanda væri hafnað, og felld væru niður álögð opinber gjöld stefnanda, en þau yrðu hins vegar lögð á félagsaðila stefnanda. Hinn 14. febrúar 1990 hafi skattstjóri boðað stefnanda, að hann hygðist skipta tekjum og eignum félagsins gjaldárin 1987, 1988 og 1989 á milli eigenda, sem yrðu skattlagðar með öðrum eignum og tekjum þeirra. Var vísað til þess, eins og fram kemur í úrskurði ríkisskattanefndar frá 30. júní 1990, að ákvæði um félagsslit í félagssamningi félagsins teldust ekki fullnægjandi samkvæmt skilyrðum 3. tl. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, og gæti félagið því ekki talist sjálfstæður skattaðili. Hinn 23. febrúar 1990 hafi stefnandi mótmælt fyrirhuguðum breytingum skattstjóra. Hafi hann krafist þess, að félagið teldist sjálfstæður skattaðili og yrði skattlagt sem slíkur. Hinn 3. apríl 1990 hafi skattstjóri tilkynnt stefnanda um endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda vegna þessara gjaldára í samræmi við fyrrgreint bréf hans frá 14. febrúar 1990.

Með kæru stefnanda til skattstjóra, dagsettri 27. apríl 1990, var endurákvörðun skattstjóra mótmælt og þess krafist, að stefnandi teldist sjálfstæður skattaðili. Skattstjóri synjaði kröfu stefnanda með úrskurði 28. maí 1990 á þeim forsendum, að ekki væri gerð fullnægjandi grein fyrir slitum félagsins samkvæmt skilyrðum 3. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981, til þess að það gæti talist sjálfstæður skattaðili.

Stefnandi kærði úrskurð þennan til ríkisskattanefndar 7. júní 1990. Var þess krafist, að félagið yrði talið sjálfstæður skattaðili og opinber gjöld áranna 1987, 1988 og 1989 samkvæmt tekjum og eignum yrðu lögð á það í stað eigenda þess. Voru kröfur stefnanda teknar til greina með úrskurði ríkisskattanefndar 30. júní 1992.

Hinn 8. desember 1992 tilkynnti skattstjóri stefnanda, að hann hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld stefnanda árin 1990 og 1991 samkvæmt 2. ml. 96. gr. laga nr. 75/1981. Var í því sambandi vísað til úrskurðar ríkisskattanefndar frá 30. júní 1992. Boðaði skattstjóri, að innlagðir ársreikningar stefnanda vegna rekstrar hans rekstrarárin 1989 og 1990 yrðu lagðir til grundvallar ákvörðun gjaldstofna. Stefnanda var veittur tíu daga frestur til að koma andmælum á framfæri vegna fyrirhugaðra breytinga, en að loknum fresti yrði tekin ákvörðun um álagningu á grundvelli fyrirliggjandi gagna. Voru gjöld endurákveðin með bréfi skattstjóra, dagsettu 19. febrúar 1993, en þau voru samkvæmt skattbreytingarseðlum, dagsettum

sama dag, 1.670.420 krónur fyrir gjaldárið 1990 og 1.708.722 kr. fyrir gjaldárið 1991.

Af hálfu stefnanda var framangreind ákvörðun kærð til skattstjóra með bréfi, dags. 15. mars 1993, þar sem þess var krafist, að ákvörðunin yrði felld niður. Var í því sambandi m. a. vísað til þess, að endurákvörðun opinberra gjalda, sem byggð væri á 96. gr. laga nr. 75/1981, væri óheimil vegna ákvæða í 2. mgr. 97. gr. laganna, en félagið hefði skilað skattframtölum innan tilskilins frests og ekki verið gerðar athugasemdir við framtalsgögn félagsins. Með úrskurði skattstjóra frá 20. apríl 1993 var því hafnað að fella hina kærðu ákvörðun niður og m. a. vísað til þess, að fráleitt væri, að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 ætti við, þar sem félagið hefði ekki verið sjálfstæður skattaðili, þegar skattframtöl þess voru lögð fram, en skattaleg staða félagsins hefði ekki verið ljós fyrr en 30. júní 1992, þegar úrskurður ríkisskattanefndar lá fyrir.

Stefnandi skaut úrskurði skattstjóra til yfirskattanefndar 3. maí 1993. Var þess krafist af hans hálfu, að endurákvörðun skattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda yrði felld niður. Kröfur stefnanda voru m. a. studdar þeim rökum, að endurákvörðun skattstjóra hefði brotið gegn ákvæðum 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, þar sem liðinn hefði verið sá frestur, er skattyfirvöld hefðu til endurákvörðunar skatta.

Hinn 25. febrúar 1994 kvað yfirskattanefnd upp úrskurð í málinu og hafnaði kröfum stefnanda. Segir m. a. í úrskurðinum, að umrædd skattframtöl stefnanda hafi borist skattstjóra 27. júní 1990 og 24. júní 1991, en í báðum þessum tilvikum hafi framlengdur framtalsfrestur verið runninn út. Af þessari ástæðu komi ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna ekki til álita í tilviki stefnanda.

Stefnandi hefur höfðað mál þetta í því skyni að fá úrskurð yfirskattanefndar felldan úr gildi. Einnig krefst hann þess, að stefnda verði gert að greiða sér álögð gjöld vegna gjaldársins 1990, 1.670.420 kr., og vegna gjaldársins 1991, 1.708.722 kr., ásamt álögðum dráttarvöxtum, alls 3.498.554 krónur.

Í málinu er deilt um það, hvort frestur til að endurákvarða skatta stefnanda fyrir umrædd gjaldár hafi verið útrunninn 19. febrúar 1993, þegar skattar þessir voru lagðir á stefnanda.

III.

Stefnandi reisir málsókn sína á því, að þegar skattstjóri hafi endurákvarðað opinber gjöld hans 19. febrúar 1993, hafi verið liðinn sá frestur, sem skattstjóri hafi haft til endurákvörðunar samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga

um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 fyrir eldri gjaldár en 1992 og 1993, þ. e. rekstrarárin 1991 og 1992. Vísar hann í því sambandi til dóms Hæstaréttar frá 14. febrúar 1996 í málinu nr. 15/1996. Samkvæmt þessu ákvæði hafi sá frestur verið runninn út, sem skattstjóri hafi haft til endurákvörðunar vegna gjaldáranna 1990 og 1991, enda hafi skattframtöl stefnanda þessi ár fullnægt öllum skilyrðum greinarinnar. Skattstjóri hafi engar athugasemdir gert við framtölin, hvorki fyrr né síðar, og hann hafi ekki beitt álagi skv. 106. gr. laganna. Fram komi í úrskurði skattstjóra, að hann hafi ákveðið að leggja ekki opinber gjöld á stefnanda á þeirri forsendu, að hann teldi hann ekki sjálfstæðan skattaðila. Eftir úrskurð ríkisskattanefndar hafi hann endurákvarðað opinber gjöld stefnanda, en það hafi hann fyrst gert árið 1993.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram, að framtöl hans fyrir framangreind gjaldár hafi borist skattstjóra innan tilskilins frests. Hafi skattstjóri ekki gert athugasemdir við framtalsskil stefnanda, enda hafi skil innan þeirra tímamarka, sem stefnandi skilaði framtölum sínum, ekki sætt slíkum athugasemdum í öðrum tilvikum og leitt til álags skv. 106. gr. laganna. Þessi málsástæða hafi hvorki verið höfð uppi af hálfu skattstjóra né ríkisskattstjóra í máli þessu. Mótmælir stefnandi því, að yfirskattanefnd hafi getað byggt á þessu atriði, sbr. 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Þótt talið yrði, að framangreind framtöl stefnanda hafi borist eftir tilskilinn framtalsfrest, breyti það ekki því, að ákvörðun skattstjóra sé of seint tekin. Skattstjóri hafi tekið afstöðu til framtalanna á viðkomandi framtalsárum með því að ákveða að leggja ekki á skatta samkvæmt þeim. Frestur til endurákvörðunar vegna gjaldársins 1990 hafi því runnið út 1991, og vegna gjaldársins 1991 hafi fresturinn runnið út árið 1992.

Skattstjóri hafi tekið fram í bréfi sínu frá 8. desember 1992, að um endurákvörðun væri að ræða, byggða á 2. ml. 96. gr. laga nr. 75/1981. Endurákvörðun með bréfi 19. febrúar 1993 sé boðuð með sama hætti, nema vísað sé til allrar 96. greinar. Í úrskurði skattstjóra 20. apríl 1993 taki hann fyrst fram, að um sé að ræða endurákvörðun samkvæmt 2. ml. 2. mgr. 96. gr. laganna. Þessar mismunandi tilvitnanir skattstjóra breyti ekki þeirri staðreynd, að um endurákvarðanir sé að ræða, sem verði ekki við komið eftir þann frest, sem veittur sé í 2. mgr. 97. gr. laganna.

Enn frekar til stuðnings því, að álagning skattstjóra 19. febrúar 1993 hafi verið endurákvörðun í skilningi framangreindra lagagreina, er af hálfu stefnanda vísað til 2. og 3. ml. 99. gr. laga nr. 75/1981, en samkvæmt þeim ákvæðum hafi skattstjóra borið, hafi hann talið, að framtöl stefnanda hafi borist of seint, að úrskurða um þau innan tveggja mánaða.

Stefnufjárhæð sína sundurliðar stefnandi þannig:

Álögð gjöld vegna gjaldársins 1990	kr.	1.670.420
Álagðir dráttarvextir	–	49.296
	kr.	1.719.716
Álögð gjöld vegna gjaldársins 1991	kr.	1.708.722
Álagðir dráttarvextir	–	70.116
	kr.	1.778.838
Samtals bæði árin	kr.	3.498.554

IV.

Sýknukrafa stefnda er studd þeim rökum, að úrskurður yfirskattanefndar frá 24. febrúar 1994 sé að öllu leyti lögmætur og engin tilefni til þess, að hann verði úr gildi felldur. Af þeim sökum telur stefndi engan lagagrundvöll fyrir því að mega fallast á kröfur stefnanda, hvorki um ógildingu á nefndum úrskurði né til greiðslu umkrafins fjár.

Skattframtöl stefnanda vegna gjaldáranna 1990 og 1991 hafi borist skattstjóra að liðnum framlengdum framtalsfresti. Hafi skattframtal vegna gjaldársins 1990 borist 27. júní það ár og skattframtal gjaldárið 1991 24. júní það ár. Þegar af þeim ástæðum, að framtölin hafi borist, eftir að framtalsfrestur var liðinn, hafi ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt ekki komið til álita í tilviki stefnanda, þegar skattstjóri hafi ákvarðað félaginu opinber gjöld 19. febrúar 1993 vegna umræddra gjaldára. Þar sem framtölin hafi borist að liðnum framtalsfresti, telur stefndi, að skattstjóri hafi í raun haft heimild til að taka þau sem kæru samkvæmt 99. gr. laga nr. 75/1981. Skattstjóri hafi ákvarðað stefnanda skatta eftir reglu 2. málsliðar 2. mgr. 96. gr. laganna, enda hafi sjálfstæð skattskylda stefnanda ekki verið ljós fyrr en að gengnum úrskurði ríkisskattanefndar 30. júní 1992. Stefndi telur því, að séu skattar ákvarðaðir eftir 2. málslið 2. mgr. 96. gr., gildi eftir orðan sinni regla 1. mgr. 97. gr. Samkvæmt því megi ætíð ákvarða eða endurákvarða gjöld vegna tekna og eigna síðustu sex ára, ef ákvæði 96. gr. eigi við. Þeim mun heldur gildi ákvæði 1. mgr. 97. gr., komi framtöl að liðnum framtalsfresti, sbr. 99. gr. laganna. Mótmælt er þeim skilningi stefnanda, að um eiginlega endurákvörðun opinberra gjalda hafi verið að ræða, enda hefði skattstjóri ekki áður lagt á félagið umrædd gjaldár, hvorki með áætlun né öðrum hætti.

Stefndi mótmælir því, að dómur Hæstaréttar frá 14. febrúar 1996 í málinu nr. 15/1996 styðji kröfur stefnanda, þar sem mál það sé af allt öðrum toga.

Þá er á það bent af hálfu stefnda, að þegar skattframtöl stefnanda voru lögð fram, hafi ekki legið fyrir endanleg niðurstaða um það, hvort félagið teldist vera sjálfstæður skattaðili eða ekki. Af þeim ástæðum hafi ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 ekki komið til álita. Þegar niðurstaða ríkisskattanefndar hafi verið ljós 30. júní 1992, hafi skattstjóri hafist handa án ástæðulauss dráttar að ákvarða hinum sjálfstæða skattaðila gjöld. Stefndi byggir á því, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 ráðgeri, að skattaðili sé í góðri trú. Að öðrum kosti geti ákvæðið ekki átt við. Fyrirsvarsmönnum stefnanda hafi þegar verið ljóst, áður en skattframtölum fyrir gjaldárin 1990 og 1991 var skilað til skattstjóra, að ekki hefði verið úr því leyst, hvort félagið teldist sjálfstæður skattaðili eða ekki. Því hafi verið uppi ágreiningur um skattskyldu og skattlagningu þegar á þessum tíma, og hafi það mál verið til meðferðar hjá skattstjóra allt frá því í ágústmánuði 1988. Skattstjóri hafi þá ekki lagt á forráðamenn félagsins, eins og hann hefði þó boðað. Forráðamenn stefnanda hafi því mátt eiga von á, að gjöld yrðu ákvörðuð á stefnanda sem sjálfstæðan skattaðila, ef fallist yrði á kröfu þeirra um, að þannig færi um skattskil félagsins.

Um þá skýringu 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, að ákvæðið geri ráð fyrir því, að skattaðili sé í góðri trú, vísar stefndi til lögskýringargagna svo og til hliðsjónar ákvæðis 2. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987. Í því ákvæði sé grandsemi um rétta álagningu eitt þeirra atriða, sem eigi að hafa áhrif á þar greinda fresti til endurákvörðunar aðflutningsgjalda. Grandsemi forráðamanna stefnanda um það, að von væri á ákvörðun opinberra gjalda stefnanda, ef um sjálfstæða skattskyldu yrði að ræða, telur stefndi eiga við um skýringu á 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 með lögjöfnun, svo að það geti ekki átt við í tilviki stefnanda. Stefndi vísar einnig til þess, að ákvæði 2. mgr. 97. gr. sé undantekning, sem skýra beri þröngt.

Stefndi mótmælir þeim rökum stefnanda, að yfirskattanefnd hafi ekki mátt leysa úr kærumáli stefnanda á þeim forsendum, sem fram komi í úrskurðinum, þar sem „málsástæðum" þar að lútandi hafi ekki verið haldið uppi af skattstjóra eða ríkisskattstjóra, en þar sé af hálfu stefnanda vísað til 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Ekkert hafi bundið hendur yfirskattanefndar við málsástæður stefnanda eða forsendur lægra settra stjórnvalda. Ekkert í lögum takmarki það, hvaða lagarök stjórnvöld, sem fari með úrskurðarvald, megi leggja til grundvallar úrlausnum sínum. Stjórnvöld séu einfaldlega bundin af því að fara að lögum við úrlausn mála. Stefndi vísar hér meðal annars til 13. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd, sbr. 2. gr. þeirra laga, svo og 22. gr. stjórnsýslulaga og lögmætisreglu stjórnsýsluréttar.

Af hálfu stefnanda hafi verið farið rangt með í kærubréfi til skattstjóra, dags. 15. mars 1993, að skattframtöl gjaldáranna 1990 og 1991 hefðu borist innan tilskilins frests. Þótt talið yrði, að 13. gr. stjórnsýslulaga takmarkaði það, á hverju yfirskattanefnd hafi verið heimilt að byggja niðurstöðu sína, vísar stefndi til þess, að óþarft hafi verið að sannreyna frekar, hvort framtöl stefnanda hafi borist að liðnum fresti eða ekki. Hafi það verið augljóst af framtalsgögnunum sjálfum, sem legið hafi fyrir yfirskattanefnd.

Stefndi heldur því enn fremur fram, að þótt svo ólíklega færi, að yfirskattanefnd yrði ekki talin hafa mátt styðjast við þau lagarök, sem í úrskurðinum greini, og að í því einu fælist brestur á málsmeðferð, þótt um rétta niðurstöðu væri að ræða, sé mjög óraunhæft að ætla, að það atriði geti leitt til þess, að úrskurðurinn væri ógildanlegur af þeim sökum. Því síður telur stefndi, að það atriði geti leitt til þess, að fallast mætti á fjárkröfur stefnanda í málinu.

Telur stefndi, að greinileg ritvilla í bréfi skattstjóra 19. febrúar 1993 hafi engin áhrif á kröfur stefnanda. Verði raunar ekki ráðið af stefnu, að stefnandi styðji kröfur sínar við þessa málsástæðu, sem hann virðist hafa gert fyrir yfirskattanefnd. Við munnlegan málflutning kom fram, að ekki væri stuðst við þetta atriði í málinu af hálfu stefnanda.

Til stuðnings kröfum um málskostnað vísar stefndi til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

V.

Í bréfi skattstjórans í Reykjavík frá 8. desember 1992 var stefnanda tilkynnt, að skattstjóri hefði í hyggju að endurákvarða opinber gjöld stefnanda árin 1990 og 1991 samkvæmt ákvæði 2. ml. 96. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Því var fylgt eftir með bréfi skattstjóra 19. febrúar 1993, en þá var stefnanda tilkynnt, að gjöld hans hefðu verið endurákveðin samkvæmt 96. gr. laganna, eins og þau eru tilgreind á meðfylgjandi skattbreytingarseðlum, dagsettum sama dag.

Í 97. gr. laga nr. 75/1981 eru tilgreindir frestir, sem skattstjóri hefur til skattlagningar samkvæmt 96. gr. laganna. Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. er skattstjóra heimilt að endurákvarða skatta vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram. En hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á, er skattstjóra aðeins heimilt að endurákvarða skatt vegna síðustu tveggja ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, sbr. 2. mgr. 97. gr. laganna.

Af hálfu stefnda er bent á, að stefnandi hafi skilað skattframtölum,

eftir að framtalsfrestur var útrunninn, og því verði 2. mgr. 97. gr. laganna ekki beitt, heldur þeirri reglu, sem fram komi í 1. mgr. sömu lagagreinar.

Eins og fram hefur komið í málinu, voru frestir til að skila framtölum útrunnir, þegar stefnandi skilaði skattframtali vegna ársins 1989 27. júní 1990 og vegna ársins 1990 24. júní 1991, en samkvæmt 3. mgr. 93. gr. laga nr. 75/1981 skulu framtalsskyldir lögaðilar skila skattstjóra framtali eigi síðar en 31. maí ár hvert. Tilkynningar ríkisskattstjóra frá 29. maí 1990 til skattstjóra um, að frestur samkvæmt umræddu lagaákvæði verði til 22. júní það ár og frá 13. maí 1991 um frest til 21. júní það ár, breytir því ekki, að framtalsfrestur var liðinn, þegar stefndi skilaði umræddum skattframtölum.

Ákvörðun skatts eftir 96. gr. laganna verður ekki beitt samkvæmt orðum lagagreinarinnar í þeim tilvikum, þegar framtali er ekki skilað innan lögboðins framtalsfrests, heldur koma til álita ákvæði 2. mgr. 95. gr., 99. gr. og 106. gr. sömu laga. Einnig verður að líta svo á, að þegar stefnandi skilaði skattstjóra framtölum fyrir umrædd ár, hafi hann látið í té allar þær upplýsingar, sem reisa mátti rétta álagningu á. Verður því að telja, að 2. mgr. 97. gr. eigi við um heimildir skattstjóra til þeirra skattákvarðana, sem hér um ræðir.

Frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 til að ákveða gjöld stefnanda árin 1990 og 1991 eftir 96. gr. laganna var liðinn 19. febrúar 1993, þegar álagning fór fram. Ekki eru fyrirvarar í þessum lagagreinum um grandsemi skattaðila varðandi skattlagningu eftir þeim, og verður því ekki fallist á þau rök, sem fram hafa komið í málatilbúnaði stefnda, að við túlkun þeirra skipti máli, hvort fyrirsvarsmenn stefnanda hafi verið í góðri trú um þá skattlagningu, sem hér um ræðir.

Með vísan til þessa og þar sem kröfum stefnanda í málinu er að öðru leyti ómótmælt, verða þær teknar til greina.

Ber stefnda með vísan til þessara úrslita og 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991 að greiða stefnanda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn 400.000 krónur, þ. m. t. virðisaukaskattur.

Dóm þennan kvað upp Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari.

Dómsorð:

Úrskurður yfirskattanefndar frá 25. febrúar 1994 í máli nr. 216/1994 er felldur úr gildi.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, I. Magnússyni sf., 3.498.554 kr. ásamt vöxtum samkvæmt 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, frá 1. september 1993 til uppsögu héraðsdóms, en

með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags.

Stefndi greiði stefnanda 400.000 krónur í málskostnað, og hefur þá verið tekið tillit til virðisaukaskatts.