Miðvikudaginn 14. febrúar 1996.

Nr. 15/1996. **Gjaldheimtan í Reykjavík**
(Sigríður Guðmundsdóttir hrl.)
gegn
Olíufélaginu hf.
(Jón Finnsson hrl.)

Kærumál. Aðfarargerðir. Skattar. Eftirlaun.

Dómur Hæstaréttar.

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

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 28. desember 1995. Krefst hann þess, að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og staðfest verði aðfarargerð sýslumannsins í Reykjavík, sem fram fór 8. september 1994 að kröfu sóknaraðila í fasteign Olíufélagsins hf. að Suðurlandsbraut 18, Reykjavík, fyrir 117.108.384 krónum auk dráttarvaxta og kostnaðar. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili kærði einnig úrskurð héraðsdóms til Hæstaréttar 29. desember 1995. Krefst hann þess aðallega, að hinn kærði úrskurður verði „staðfestur að niðurstöðu til með þeirri breytingu, að niðurfellingin taki einnig til opinberra gjalda sóknaraðila gjaldáranna 1992 og 1993, þ. e. alls 36.136.810 kr., auk dráttarvaxta og kostnaðar". Til vara krefst hann þess, að hinum kærða úrskurði verði breytt þannig, að aðfarargerðin verði ekki látin ná til 9.813.628 króna, þ. e. vegna opinberra gjalda gjaldársins 1993, auk dráttarvaxta og kostnaðar.

Með skírskotun til forsendna hins kærða úrskurðar verður hann staðfestur.

Kærumálskostnaður fellur niður.

Dómsorð:

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.

Kærumálskostnaður fellur niður.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 20. desember 1995.

Mál þetta var tekið til úrskurðar 1. desember 1995 að loknum munnlegum málflutningi.

Sóknaraðili er Olíufélagið hf., kt. 500269-4649, Suðurlandsbraut 18, Reykjavík.

Varnaraðili er Gjaldheimtan í Reykjavík, Tryggvagötu 28, Reykjavík.

Dómkröfur sóknaraðila eru þær aðallega, að fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1994/15139, sem fram fór í fasteign sóknaraðila að Suðurlandsbraut 18, Reykjavík, verði felld úr gildi, en til vara, að henni verði breytt þannig, að hún verði einungis látin taka til tilgreindra opinberra gjalda vegna gjaldáranna 1992 og 1993, en til þrautavara, að hún verði ekki látin taka til gjalda vegna gjaldársins 1993.

Í öllum tilvikum krefst sóknaraðili málskostnaðar úr hendi varnaraðila að skaðlausu að mati réttarins, og verði í því efni tekið tillit til málareksturs fyrir skattyfirvöldum hingað til.

Þá er gerð sú krafa, verði aðfarargerðin staðfest að einhverju leyti, að í úrskurði dómsins verði kveðið á um, að málskot úrskurðarins fresti frekari fullnustugerðum.

Varnaraðili gerir þá kröfu, að dómurinn staðfesti með úrskurði aðfargerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1994/15139, sem fram fór 8. september 1994 að kröfu varnaraðila í máli þessu, í fasteign sóknaraðila að Suðurlandsbraut 18, Reykjavík, fyrir 117.108.384 kr., auk dráttarvaxta og kostnaðar.

Þá gerir varnaraðili kröfu um greiðslu málskostnaðar úr hendi sóknaraðila að mati dómsins.

Málavextir.

Sóknaraðili er sjálfstæður skattaðili samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Félagið taldi fram til skatts og skilaði undirrituðum og staðfestum skattframtölum til skattstjórans í Reykjavík til álagningar opinberra gjalda gjaldárin 1987, 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993 ásamt fylgiskjölum, þar á meðal ársreikningum fyrir viðkomandi rekstrarár. Í ársreikningi sóknaraðila fyrir árið 1986, sem fylgdi skattframtali árið 1987, voru eftirlaunaskuldbindingar í fyrsta skipti færðar með svofelldum skýringum í áritun félagsstjórnar, dags. 19. mars 1987: „Félagið hefur látið gera tryggingafræðilega úttekt á skuldbindingum þess vegna áunninna lífeyrisréttinda fyrrverandi og núverandi starfsmanna. Námu skuldbindingar þessar um 150 milljónum kr. í árslok 1986 miðað við 2% vexti. Ákveðið hefur verið að mynda sérstakan sjóð til að mæta þessum skuldbindingum, og er nú í fyrsta sinn gjaldfært framlag í sjóðinn, sem nem-

ur 15% af launum ársins til viðbótar því 7% iðgjaldi, sem greitt hefur verið. Sjóðurinn er færður meðal skulda í efnahagsreikningi.“ Skuldbindingar þessar voru reiknaðar út af tryggingastærðfræðingi.

Í ársreikningi sóknaraðila fyrir árið 1987, sem fylgdi skattframtali árið 1988, er í áritun félagsstjórnar getið um framlag í sjóð vegna eftirlaunaskuldbindinga. Jafnframt er í skýringum með ársreikningum gerð grein fyrir færslutilhögun með svofelldum hætti: „Félagið hefur látið gera tryggingafræðilega úttekt á skuldbindingum þess vegna áunninna lífeyrisréttinda fyrrverandi og núverandi starfsmanna. Námu skuldbindingar þessar um 150 millj. kr. í árslok 1986 miðað við 2% vexti. Framreiknuð með hækkun á lánskjaravísitölu til ársloka 1987 og 2% vöxtum næmi upphæðin 190 millj. kr. í árslok 1987. Myndaður hefur verið sérstakur sjóður til að mæta þessum skuldbindingum, og er hann færður meðal skulda í efnahagsreikningi.“

Í ársreikningum sóknaraðila fyrir árin 1988, 1989, 1990, 1991 og 1992 er sambærileg grein gerð fyrir færslutilhögun eftirlaunaskuldbindinganna og í ársreikningi 1987.

Með bréfi, dags. 18. mars 1993, fór skattstjórinn í Reykjavík þess á leit við sóknaraðila, að látin yrðu í té tiltekin gögn og skýringar á gjaldfærðu framlagi í sjóð vegna eftirlaunaskuldbindinga, er fram kæmi í framtalsgögnum gjaldáranna 1987-1992. Því erindi var svarað með bréfi sóknaraðila, dags. 16. apríl 1993.

Hinn 3. september 1993 tilkynnti skattstjórinn í Reykjavík sóknaraðila, að hann hefði í hyggju að taka opinber gjöld vegna gjaldáranna 1987, 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993 til endurákvörðunar og veitti sóknaraðila færi á að gera athugasemdir. Af hálfu sóknaraðila var athugasemdum skilað með bréfi, dags. 25. nóvember 1993.

Með bréfi, dags. 15. desember 1993, tilkynnti skattstjóri að hann hefði endurákvarðað áður álögð opinber gjöld sóknaraðila fyrir gjaldárin 1988, 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993 skv. 96. gr. laga nr. 75/1981. Endurákvörðunin var kærð til skattstjóra og krafist niðurfellingar hennar. Skattstjóri synjaði kröfu sóknaraðila með kæruúrskurði, dags. 17. maí 1994, og tilkynnti varnaraðila jafnframt um gjaldhækkanirnar. Með kæru, dags. 14. júní 1994, var kæruúrskurði skattstjóra skotið til yfirskattanefndar og þar áfram kröfu um niðurfellingu á endurákvörðunum skattstjóra. Af hálfu gjaldkrefjenda skilaði ríkisskattstjóri kröfugerð sinni í kærumálinu 25. nóvember 1994, og með bréfi yfirskattanefndar, dags. 28. nóvember 1994, var sóknaraðila veitt færi á að gera athugasemdir við þá kröfugerð skattstjóra, og var það gert af hálfu sóknaraðila með bréfi, dags. 23. desember 1994.

Sóknaraðili greiddi ekki gjaldhækkanir þær, sem kveðið var á um í úr-

skurði skattstjóra. Varnaraðili hóf þá innheimtuaðgerðir, og var aðfararbeiðni hans tekin fyrir hjá sýslumanninum í Reykjavík 8. september 1994. Var gerðarþoli þar viðstaddur, en fulltrúi sýslumanns ákvað, að gerðinni yrði fram haldið þrátt fyrir mótmæli gerðarþola við framgangi gerðarinnar. Lögmaður gerðarþola krafðist þess þá, að fulltrúi sýslumanns rökstyddi ákvörðun sína, en hann varð ekki við því. Var þá að ábendingu lögmanns gerðarþola gert fjárnám í eign sóknaraðila að Suðurlandsbraut 18 í Reykjavík fyrir kröfum samkvæmt úrskurði skattstjóra.

Með bréfi, sem barst Héraðsdómi Reykjavíkur 31. október 1994, fór sóknaraðili þess á leit, að aðfaragerð þessi yrði ógilt skv. 15. kafla laga nr. 90/1989 um aðför. Úrskurður í málinu var kveðinn upp 2. júní 1995 og kærður til Hæstaréttar. Með dómi Hæstaréttar frá 3. júlí 1995 var hinn kærði úrskurður felldur úr gildi og öll meðferð málsins frá og með 10. maí 1995 og málinu vísað heim í hérað til nýrrar meðferðar og uppkvaðningar úrskurðar að nýju.

Málsástæður og lagarök sóknaraðila.

Sóknaraðili kveðst leggja málið fyrir héraðsdóm til úrlausnar um aðfaragerð, sbr. 15. kafla laga nr. 90/1989, sbr. 92.-95. gr. þeirra laga. Hann kveður unnt að reisa kröfur sínar á hverju atriði, sem er, sem varðar gerðina frá upphafi til enda eða efnislegt réttmæti kröfu gerðarbeiðanda að því leyti, sem dómstóll hefur ekki áður tekið afstöðu til málefnisins. Því kveðst sóknaraðili krefjast þess, að tekin verði afstaða til efnislegs réttar.

Sóknaraðili lítur svo á, að sýslumanni hafi borið að taka mótmæli sóknaraðila við framgangi umræddrar aðfaragerðar til rökstuddrar og skriflegrar úrlausnar, sbr. 2. mgr. 27. gr. aðfararlaga. Þetta komi m. a. fram í greinargerðinni, sem fylgdi frumvarpinu að þeim lögum, þar sem vikið sé að nefndri lagagrein, svo og leiði þá skyldu af almennum reglum stjórnarfarsréttar um rökstuðning stjórnvaldsákvarðana. Í því sambandi hefði og sýslumaður þurft að líta til þess, að dómstóll hafði ekki áður tekið afstöðu til ágreiningsefnisins og fullnaðarúrskurður skattyfirvalda um það enn ekki genginn. Hafi sóknaraðili litið svo á, að hinar umdeildu skattkröfur lægju ekki nægilega skýrt fyrir, til að sýslumaður hefði getað gert aðför. Með því að sýslumaður hafi ekki gætt þessa, eigi það að leiða til þess, að krafa um ógildingu aðfaragerðarinnar verði tekin til greina.

Hvað varði hinn efnislega grundvöll skatthækkana skattstjórans í Reykjavík, líti sóknaraðili svo á, að hann hafi verið rangur. Sóknaraðili telur, að sér hafi verið heimilt skv. 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt að gjaldfæra og draga frá tekjum umræddar eftirlauna-

skuldbindingar með þeim hætti, sem gert var, áður en skattur var á þær tekjur lagður nefnd gjaldár. Sóknaraðili kveður engar deilur hafa risið milli sín og skattyfirvalda um fjárhæðir eftirlaunaskuldbindinganna og að þær hafi verið færðar í reikningsskilin öll árin eftir réttum reikningsskilareglum, bæði lögfestum og ólögfestum. Skattyfirvöld hafi hins vegar litið svo á, að við ákvörðun skattstofna kæmu umræddar fjárhæðir ekki til frádráttar með þeim hætti, sem sóknaraðili hafi fært í skattskilum sínum, með því að skattalagaheimildir stæðu ekki til þess.

– – –

Varakröfu sína reisir sóknaraðili á því, að skattstjóri hafi ekki gætt tímamarka ákvæða 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 við endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda sóknaraðila gjaldárin 1988, 1989, 1990 og 1991, sem skattstjóri framkvæmdi og tilkynnti sóknaraðila með bréfi, dags. 15. desember 1993. Réttur skattstjóra til endurákvörðunar skatta vegna tekna og eigna rekstraráranna 1987, 1988, 1989 og 1990 hafi því verið fallinn niður vegna tómlætis skattstjóra, þegar hún hafi farið fram, og sé því ógildanleg að kröfu sóknaraðila. Sóknaraðili áréttar, að í skattskilum sínum öll nefnd gjaldár hafi sóknaraðili gert glögga grein fyrir því, að eftirlaunaskuldbindingar hafi í samræmi við lög verið dregnar frá tekjum og eignum í ársreikningum, er fylgt hafi skattframtölum til skattstjóra. Hafi góðum og gegnum skattstjóra ekki getað dulist, hvað væri á ferðinni, og ekki hafi hann breytt sambærilegum lið í ársreikningi 1986, sem fylgt hafi skattframtali árið 1987. Hafi honum þá þegar verið kunnugt um færslu eftirlaunaskuldbindinga í reiknings- og skattskilum annarra skattaðila, en ekki gert athugasemdir við þann lið í skattframtölum sóknaraðila árin 1988, 1989, 1990 og 1991 fyrr en á árinu 1993.

Sóknaraðili reisir þrautavarakröfu sína á því, að skattstjóri hafi ekki gætt réttra aðferða við breytingu á skattframtali sóknaraðila árið 1993, sbr. 1. og 4. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981. Þannig hafi skattstjóri ekki gætt þeirrar reglu að krefja sóknaraðila um skýringar og gögn um gjalda- og skuldaliðinn eftirlaunaskuldbindingar í framtalsgögnunum, áður en hann ákvað að fella niður þann lið til endurákvörðunar skatta árið 1993, en það ár hafði ekki áður borið á góma. Sé endurákvörðun skattstjóra á sköttum þess gjaldárs því ógild.

Sóknaraðili styður kröfu sína um, að í úrskurði dómsins verði kveðið á um, að málskot sitt fresti frekari fullnustugerðum, ákvæðum 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989.

Málsástæður og lagarök varnaraðila.

Varnaraðili hafnar þeim skilningi sóknaraðila, að neitun sýslumanns á rökstuddri og skriflegri úrlausn vegna mótmæla hans við framgangi að-

farargerðarinnar eigi að leiða til þess, að krafa hans um ógildingu aðfarargerðarinnar verði tekin til greina. Ekki verði séð af endurriti fjárnámsgerðar, að neinn ágreiningur hafi verið um réttarfarslega framkvæmd aðfararinnar. Öll andmæli sóknaraðila byggist á því, að fjárnámskrafan sé ólögmæt. Um það atriði hafi sýslumaður ekkert úrskurðarvald. Því hafi frekari rökstuðningur en fram komi í fjárnámsgerðinni verið tilefnislaus. Þá verði ekki séð, að 2. mgr. 27. gr. aðfararlaga né reglur stjórnarfarsréttar geri ráð fyrir því, að sýslumenn taki mótmæli gerðarþola til rökstuddrar skriflegrar úrlausnar. Aðfarargerðir eigi að ganga hratt, og engir frestir eigi að vera á þeim.

Vegna dóms Hæstaréttar frá 3. júlí 1995 í máli þessu féll varnaraðili frá þeim málsástæðum sínum, að ekki bæri að túlka 1. mgr. 92. gr. aðfararlaga á þann hátt, að dómari í ágreiningsmáli um aðfarargerð ætti að fara ofan í framtalsgögn sóknaraðila og í raun að endurskoða álagningu og úrskurði, sem kveðnir hafi verið upp af skattyfirvöldum.

Varnaraðili kveður efnislegan ágreining lúta að því, hvort starfsmenn þeir, er í málinu greinir, hafi öðlast samningsbundinn rétt á hendur sóknaraðila til eftirlauna. Í annan stað snúist málið um það, hvort 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 rúmi heimild til að leggja tillög í sjóð til að standa straum af greiðslum eftirlauna síðar meir og draga tillögin frá skattskyldum tekjum á þeim tíma, sem starfsmenn inna vinnuna af hendi.

Gjald- og skuldfærðu fjárhæðirnar, sem í málinu greini, styðjist ekki við settar laga- eða stjórnvaldsreglur og beinist ekki að lífeyrissjóði, sem viðurkenningu hafi hlotið eftir ákvæðum laga nr. 55/1980. Í málinu liggi ekki fyrir reglur um starfsemi eftirlaunasjóðs sóknaraðila í formi reglugerðar eða samþykktar. Í skjölum málsins sé að finna tvær stjórnarsamþykktir um stofnun sjóðsins, framlög til hans og greiðslur úr honum, sem ætlað hafi verið að vera sambærilegar greiðslum til starfsmanna Samvinnubankans. Af þessu verði ekki annað ráðið en sjóðurinn sé einhliða undir ákvörðunarvaldi stjórnar sóknaraðila. Ekki liggi fyrir í málinu, að um neina aðild starfsmanna sé að ræða að slíkum ákvörðunum. Sjóðurinn starfi ekki á neinum tryggingagrundvelli. Um annað sýnist því ekki að ræða en sóknaraðili hafi einhliða áætlað nokkuð af fé sínu í því skyni að greiða með því eftirlaun.

Vegna eftirlaunasamnings framkvæmdastjóra sóknaraðila og sóknaraðila, sem lagður hefur verið fram í málinu, verði að taka afstöðu til þeirrar málsástæðu, hvort heimilt sé að gjaldfæra fyrir fram tillög í sjóð til að mæta eftirlaunagreiðslum til hans síðar. Sama eigi við um aðra starfsmenn, verði framangreind sýknuástæða ekki tekin til greina.

Ágreiningur lúti að því, hvort 31. gr. laga nr. 75/1981 geymi heimild til að leggja fyrir fé til framtíðarútgjalda. Skilyrði skv. 31. gr. fyrir gjaldfærslu sé, að gjöldin gangi til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Augljóst sé, að myndun sjóðs til að mæta óvissum útgjöldum falli ekki hér undir.

– – –

Niðurstaða.

Mál þetta er rekið til úrlausnar ágreiningi eftir lok aðfarargerðar, og eiga því reglur 15. kafla laga nr. 90/1989 um aðför við um málsmeðferðina. Samkvæmt 95. gr. laganna á úrskurður dómara að kveða á um, hvort aðfargerðin skuli staðfest, hún ógilt eða henni breytt, en kröfur málsaðila í málum þessum geta lotið að hverju atriði, sem er, sem varðar gerðina frá upphafi til enda eða efnislegt réttmæti kröfu gerðarbeiðanda, enda hafi dómstóll ekki áður tekið afstöðu til málefnisins.

Aðalkrafa sóknaraðila í máli þessu beinist í fyrsta lagi að því, að sýslumanni hafi borið að taka mótmæli sóknaraðila til rökstuddrar og skriflegrar úrlausnar, og vísar hann í því sambandi til 2. mgr. 27. gr. aðfararlaga. Ákvæði laganna gera ráð fyrir hraðri og einfaldri meðferð aðfararbeiðna hjá sýslumanni, og er sérstaklega kveðið á um meðferð sýslumanns á mótmælum, sem fram koma af hálfu gerðarþola við framgangi aðfarargerðar, í 27. gr. laganna. Í 1. mgr. 27. gr. þeirra er kveðið á um, að sýslumaður skuli taka afstöðu til mótmælanna með ákvörðun sinni þegar í stað, er þau hafa komið fram. Mótmæli gerðarþola, þ. e. sóknaraðila í máli þessu, voru lögð fram við fyrirtekt aðfarargerðar, og tók sýslumaður í þeirri fyrirtöku afstöðu til mótmælanna, enda er gert ráð fyrir því, að ákvörðun sé tekin án umhugsunarfrests. Telja verður eðlilegt og í samræmi við þá hröðu málsmeðferð, sem lögin um aðför eiga að tryggja, að ekki sé unnt að gera þær kröfur, að slíkar ákvarðanir sýslumanns séu rökstuddar og skriflegar. Samkvæmt 2. mgr. 27. gr. aðfararlaga á sýslumaður einungis í undantekningartilvikum að stöðva framgang gerðar vegna mótmæla gerðarþola, m. a., þegar veruleg líkindi eru fyrir því, að krafa gerðarbeiðanda standist ekki lög. Samkvæmt athugasemdum með 27. gr. laganna kemur fram, að ekki sé nægilegt, að gerðarþoli dragi í efa réttmæti kröfu gerðarbeiðanda, heldur verði hann að færa rök fyrir því, að líklegra sé en ekki, að hún sé röng. Fram kemur í gögnum málsins, að greiðslustöðuyfirlit ásamt skuldbreytingarseðlum, sem sýndu breytingu gjalda í samræmi við úrskurð skattstjóra, lágu frammi við fyrirtöku sýslumanns á aðfararbeiðninni. Með hliðsjón af eðli kröfu varnaraðila, sem er krafa vegna opinberra gjalda, er skattstjóri hefur úrskurðað um, svo og með skírskotun til 2. mgr. 27. gr. aðfararlaga

verður að telja, að ákvörðun sýslumanns um að stöðva ekki framgang gerðarinnar hafi verið lögmæt, enda er það í samræmi við þá meginreglu laganna, að ágreiningi um réttmæti kröfu gerðarbeiðanda eigi fyrst að ráða til lykta fyrir dómi, eftir að gerðinni er lokið.

Ákvæði stjórnsýslulaga nr. 37/1993 koma hér ekki til greina, enda er sérstaklega kveðið á um í 2. gr. þeirra, að þau gildi ekki um aðfarargerðir.

Sóknaraðili byggir aðalkröfu sína einnig á því, að efnislegur grundvöllur skatthækkana skattstjórans í Reykjavík hafi verið rangur, er hann endurákvarðaði sóknaraðila opinber gjöld, og aðfarargerðin af þeim sökum ógildanleg.

Í málinu hefur verið lagt fram ljósrit af bókunum á stjórnarfundum sóknaraðila 25. mars 1987 og 12. apríl 1988. Á stjórnarfundi 25. mars 1987 kemur fram, að stjórnin hafi samþykkt að mynda sérstakan sjóð til þess að svara lífeyrisskuldbindingum félagsins og að gjaldfært framlag í sjóðinn skuli nema 15% af launum ársins. Jafnframt var bókað, að sjóðurinn skyldi færður meðal skulda í efnahagsreikningi. Á stjórnarfundi 12. apríl 1988 er m. a. bókað: „Forstjóri félagsins lagði fram tillögu um, að reglur um greiðslur eftirlauna fyrir starfsmenn Olíufélagsins hf. yrðu sami hundraðshluti og gildir í sambærilegum greiðslum til starfsmanna Samvinnubankans. Tillagan var samþykkt samhljóða."

Af ofangreindu er ljóst, að til þessa sjóðs var stofnað einhliða af hálfu sóknaraðila. Um var að ræða ákvörðun sóknaraðila gagnvart starfsmönnum sínum um hugsanlega greiðslu eftirlauna til þeirra, ákvörðun, sem var reist á reiknuðum lífslíkum hvers einstaks starfsmanns og bæði var óvíst um, hversu há yrði og hvort eða hvenær til hennar kæmi. Með hliðsjón af eðli þessara skuldbindinga verða þær ekki taldar falla undir rekstrarkostnað samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981. Í öðrum töluliðum 31. gr. laga nr. 75/1981 er sérstaklega getið um þær heimildir, sem til greina koma til frádráttar. Þar er þó ekki að finna ákvæði, er lúti að frádrætti vegna eftirlaunaskuldbindinga. Það er álit dómsins, að til þess að sá sérstaki kostnaður, sem í máli þessu er til umfjöllunar, verði frádráttarbær, þurfi skýra lagaheimild til. Slíka heimild er hvorki að finna í 31. gr. laga nr. 75/1981 né í öðrum ákvæðum þeirra laga. Í samræmi við ofangreint og með vísan til 76. gr. laga nr. 75/1981 er ekki heldur talið, að heimilt hafi verið að færa fjárhæðina sem skuld til frádráttar eignum.

Með skírskotun til óvissuþáttar eftirlaunaskuldbindingar sóknaraðila og þess, sem að framan var rakið um frádráttarbæran kostnað, á framangreind niðurstaða einnig við um eftirlaunaskuldbindingu þá, sem sóknaraðili gerði við framkvæmdastjóra sóknaraðila.

Sóknaraðili styður varakröfu sína því, að skattstjóri hafi ekki gætt tímamarka ákvæða 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt við endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda gjaldárin 1988, 1989, 1990 og 1991.

Í 95. gr. laga nr. 75/1981 kemur fram, að skattstjóri geti leiðrétt augljósar reikningsskekkjur og fjárhæðir einstakra liða framtals, ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals, ef telja má, að um óyggjandi upplýsingar sé að ræða. Í 96. gr. laganna er kveðið á um heimild til endurákvörðunar skatts að undangenginni upplýsingaöflun hjá viðkomandi. Í 1. mgr. 97. gr. er kveðið á um heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. og að heimildin nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, en í 2. mgr. 97. gr. laganna segir: „Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó eigi heimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára, sem næst eru á undan því ári, þegar endurákvörðun fer fram, þótt í ljós komi, að álagning hafi verið of lág."

Með hliðsjón af þeim gögnum, sem fylgdu skattframtölum sóknaraðila nefnd gjaldár, þar sem m. a. kom skýrt fram, að sérstakur sjóður hafði verið myndaður til að mæta skuldbindingum vegna eftirlaunaréttar starfsmanna sóknaraðila, tilgreindar fjárhæðir væru byggðar á tryggingafræðilegri úttekt og fjárhæðir væru framreiknaðar með hækkun á lánskjaravísitölu, verður að telja, að óyggjandi upplýsingar hafi verið fram komnar til þess, að skattstjóra væri unnt að haga álagningu í samræmi við 95. gr. laganna, hafi hann þá talið, að færsla sóknaraðila bryti í bága við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda. Engar athugasemdir voru þó gerðar af hans hálfu við færslu eftirlaunaskuldbindinga á skattframtölum sóknaraðila fyrr en árið 1993. Verður því að telja með skírskotun til ofangreinds og vísan til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, að skattstjóra hafi ekki verið heimilt að endurákvarða sóknaraðila skatt nema vegna opinberra gjalda gjaldáranna 1992 og 1993.

Samkvæmt ofangreindu er varakrafa sóknaraðila tekin til greina og fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1994/15139, sem fram fór að kröfu varnaraðila í fasteign sóknaraðila að Suðurlandsbraut 18, Reykjavík, breytt þannig, að hún nær einungis til opinberra gjalda vegna gjaldáranna 1992 og 1993.

Eftir þessum úrslitum og með vísan til 130. gr. laga nr. 91/1991 er rétt, að hvor aðili um sig beri sinn kostnað af málinu.

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

Ingveldur Einarsdóttir, settur héraðsdómari, ásamt meðdómsmönnunum Arngrími Ísberg héraðsdómara og Stefáni Svavarssyni dósent kveður upp úrskurð þennan.

Úrskurðarorð:

Aðfarargerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1994/15139 frá 8. september 1994 er breytt þannig, að hún nái til opinberra gjalda sóknaraðila vegna gjaldáranna 1992 og 1993.

Kröfu sóknaraðila um, að málskot úrskurðar til æðra dóms fresti fullnustugerðum, er hafnað.

Málskostnaður fellur niður.