

Föstudaginn 21. júní 1991.

Nr. 364/1989. Þýsk - íslenska hf.

(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)

gegn

Gjaldheimtunni í Reykjavík

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.)

og gagnsök.

Lögtak. Skattar.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Guðrún Erlendsdóttir, Bjarni K. Bjarnason, Hjörtur Torfason og Þór Vilhjálmsson og Gunnar M. Guðmundsson, settur hæstaréttardómari.

Aðaláfrýjandi hefur með stefnu 20. september 1989 skotið til Hæstaréttar úrskurði fógetaréttar Reykjavíkur, uppkveðnum 14. sama mánaðar, þar sem heimilað var lögtak í eignum hans að kröfu gagnáfrýjanda til tryggingar opinberum gjöldum gjaldársins 1985, að fjárhæð 45.255.197 krónur, ásamt kostnaði og dráttarvöxtum frá 1. febrúar 1988 til greiðsludags. Með stefnu 9. október 1989 hefur hann einnig skotið til Hæstaréttar lögtaksgerð í fasteign sinni að Lynghálsi 10 í Reykjavík, sem fram fór í fógetarétti Reykjavíkur 3. þess mánaðar á grundvelli úrskurðarins 14. september. Krefst aðaláfrýjandi þess, að hinum áfrýjaða úrskurði verði hrundið og lögtaksbeiðni gagnáfrýjanda synjað, en hin áfrýjaða lögtaksgerð felld úr gildi. Þá krefst hann og málskostnaðar úr hendi gagnáfrýjanda í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað umræddum úrskurði af sinni hálfu með stefnu 3. október 1989. Gerir hann þær dómkröfur aðallega, að úrskurðurinn verði staðfestur með þeirri breytingu, að gagnáfrýjanda verði dæmdur málskostnaður fyrir fógetarétti úr hendi aðaláfrýjanda, og jafnframt, að hin áfrýjaða lögtaksgerð verði staðfest. Til vara krefst hann þess, að úrskurðurinn verði staðfestur þannig, að lögtak nái fram að ganga fyrir gjöldum, að höfuðstól 33.670.994 krónur, ásamt kostnaði og dráttarvöxtum frá 1. febrúar 1988 til greiðsludags, auk þess sem gagnáfrýjanda verði dæmdur málskostnaður fyrir fógetarétti, og verði lögtaksgerðin staðfest til tryggingar þessum fjárhæðum. Til þrautavara krefst hann þess, að úrskurður-

inn verði staðfestur sem lögtaksheimild fyrir gjöldum, að höfuðstól 26.161.381 króna, ásamt kostnaði og dráttarvöxtum frá 1. febrúar 1988 til greiðsludags og gagnáfrýjanda dæmdur málskostnaður fyrir fögetarétti, en lögtaksgerðin verði staðfest til tryggingar þeim fjárhæðum. Í öllum tilvikum verði aðaláfrýjanda gert að greiða gagnáfrýjanda málskostnað fyrir Hæstarétti.

Aðilar málsins hafa lagt fyrir Hæstarétt nokkur ný gögn. Meðal annars hefur gagnáfrýjandi lagt fram endurrit af dómi sakadóms Reykjavíkur 5. desember 1990 í málinu nr. 664-665/1990: Ákæruvaldið gegn Olav Ómari Kristjánssyni og Guðmundi Þórðarsyni, er skotið var til Hæstaréttar 18. sama mánaðar sem máli nr. 482/1990.

I.

Aðaláfrýjandi, Þýsk-íslenska hf., rekur umboðs- og heildverslun í Reykjavík með byggingarvörur og aðrar vörur og hefur haft með höndum umfangsmikla starfsemi á þeim tíma, sem mál þetta tekur til. Hinn 2. júlí 1985 skilaði félagið skattframtali fyrir rekstrarárið 1984. Fylgdi því ársreikningur félagsins 1984 ásamt öðrum framtalsgögnum. Samkvæmt framtalinu voru skattskyldar tekjur á rekstrarárinu alls 23.062.563 krónur, en eignir í árslok 52.879.305 krónur. Skattstjóri lagði framtal þetta óbreytt til grundvallar við álagningu opinberra gjalda gjaldárið 1985. Álögð gjöld urðu samtals 9.631.820 krónur, og hefur félagið gert skil á þeim til gagnáfrýjanda.

Í nóvembermánuði 1985 hófst rannsóknardeild ríkisskattstjóraembættisins handa um athugun á bókhaldi og skattskilum aðaláfrýjanda í framhaldi af heimsókn starfsmanna deildarinnar í starfsstöð félagsins, er gerð var sem þáttur í yfirstandandi úrtakskönnun á vegum embættisins. Leiddi hún fljótlega í ljós, að skattskyldar tekjur og eignir væru stórkostlega vantaldar á fyrrnefndu framtali félagsins og miklar misfellur á bókhaldi þess. Lagt var hald á ýmis bókhaldsgögn og málið tekið til rannsóknar með aðstoð löggilts endurskoðanda, Friðbjörns Björnssonar, sem skattrannsóknarstjóri kvaddi til. Af hálfu félagsins var því lýst yfir í munnlegum og skriflegum erindum til skattrannsóknarstjóra, að fyrirsvarsmenn þess væru reiðubúnir til samstarfs og aðstoðar við rannsóknina. Létu þeir í té gögn og upplýsingar málinu til skýringar og óskuðu eindregið eftir því, að félagið fengi tækifæri til að leiðrétta

reikningsskil sín. Hinn 6. janúar 1986 lagði endurskoðandinn fram endurgerð reikningsskil miðað við árslok 1984. Sýndi það uppgjör stórfelldan undandrätt tekna og eigna. Voru gögn þessi afhent framkvæmdastjóra félagsins daginn eftir til athugunar. Tilkynnti hann þá skatransóknarstjóra, að löggiltur endurskoðandi, Helgi Magnússon, sem félagið hafði leitað til nokkru fyrr, myndi yfirfara gögnin, og óskaði eftir samstarfi við rannsóknardeild um frekari rannsókn málsins.

Hinn 12. apríl 1986 lagði stjórn félagsins síðan fram við ríkisskattstjóra nýtt og endurgert skattframtal fyrir gjaldárið 1985 ásamt nýjum ársreikningum fyrir rekstrarárið 1984 og fór þess á leit, að álögð opinber gjöld félagsins árið 1985 yrðu tekin til endurákvörðunar á grundvelli þessara gagna. Með erindinu fylgdi bréf til félagsstjórnarinnar frá Helga Magnússyni, sem samið hafði hin nýju reikningsskil fyrir félagið, og gerði hann þar nokkra grein fyrir þeim. Kvað hann þau vera byggð á fyrrnefndum reikningsskilum Friðbjörns Björnssonar, en á þeim hefði hann sjálfur gert ýmsar breytingar, sem skýrðar væru í bréfinu í einstökum atriðum. Hann tók fram, að reikningsskilin væru ekki endurskoðuð.

Á hinu nýja framtali voru hreinar tekjur ársins 1984 samkvæmt rekstrarreikningi 63.569.386 krónur. Þeim til viðbótar voru færðar til tekna leiðréttingar vegna byggingarkostnaðar að Lynghálsi 10 frá fyrri árum, að fjárhæð 2.231.917 krónur, og aðrar leiðréttingar, að fjárhæð 45.502.296 krónur, er sundurliðaðar voru í efnahagsreikningi sem eignamyndun af ýmsum toga. Voru framtaldar tekjur þannig alls 111.303.599 krónur. Hrein eign samkvæmt efnahagsreikningi í árslok 1984 var talin 111.032.368 krónur og skattskyldar eignir alls 142.531.002 krónur.

Af hálfu ríkisskattstjóra var fallist á það með úrskurði 29. apríl 1986 að breyta álagningu gjalda á félagið gjaldárið 1985 og haga henni í samræmi við hið nýja framtal samkvæmt heimildum hans í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Við álagninguna var beitt 25% álagi á áður vantalda skattstofna með vísan til heimildar í 2. mgr. 106. gr. laganna. Með úrskurði 22. apríl 1986 hafði ríkisskattstjóri áætlað félaginu aukna sölu-skattsskylda veltu í ljósi hins nýja framtals, alls 12.500.000 krónur, og hækkað sölugjald félagsins vegna rekstraráranna 1981-1984 um

2.378.500 krónur á grundvelli hennar. Var sú fjárhæð dregin frá hreinum tekjum. Jafnframt var að beiðni félagsins dregið frá tekjum 25% framlag í varasjóð, 27.231.275 krónur, í stað lægra framlags til fjárfestingarsjóðs. Leiddi álagningin til eftirgreindra breytinga á gjöldum félagsins árið 1985:

	<i>Var</i>	<i>Varð</i>	<i>Mismunur</i>
Tekjuskattur	6.007.433	50.577.954	+ 44.570.521
Eignarskattur	502.353	1.538.723	+ 1.036.370
Eignarskattsauki	132.198	404.927	+ 272.729
Aðstöðugjald	2.077.420	1.465.840	— 611.580
Kirkjugarðsgjald	43.625	30.782	— 12.843

Samtals nam hækkun gjalda við breytingarnar 45.879.620 krónum, en lækkun 624.423 krónum. Er mismunurinn, 45.255.197 krónur, stofnfjárhæð aðalkröfu gagnáfrýjanda í máli þessu.

II.

Rannsóknardeild ríkisskattstjóra lauk hinn 28. júní 1986 við skýrslu um athugun sína á bókhaldi og skattskilum aðaláfrýjanda rekstrarárið 1984 og skattframtali félagsins gjaldárið 1985. Með bréfi skattannsóknarstjóra 30. sama mánaðar var skýrslan send rannsóknarlögreglu ríkisins og sakarefnum vísað til opinberrar rannsóknar á hennar vegum með vísan meðal annars til 108. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu aðaláfrýjanda var hin nýja álagning kærð til ríkisskattstjóra í samræmi við 1. mgr. 99. gr. laga nr. 75/1981, eins og heimilt var samkvæmt lokaákvæði 3. mgr. 101. gr. laganna. Í kærunni var því meðal annars haldið fram, að ríkisskattstjóra hefði borið að taka tillit til þess við álagninguna, að tekjur félagsins samkvæmt framtalinu 1985 væru að verulegum hluta orðnar til á árunum fyrir 1984.

Eftir að kæran kom fram, var Sigmundur Stefánsson, skattstjóri í Reykjanesumdæmi, settur til þess sem sérstakur ríkisskattstjóri að fara með kærumál aðaláfrýjanda hjá embættinu. Lauk hann upp úrskurði um kærana 30. október 1987, þar sem hann staðfesti álagninguna frá 29. apríl 1986 óbreytta. Taldi hann það ekki fara í bága við 60. gr. laga nr. 75/1981 að leggja skatt á áður dular

tekjur á því tekjuári, er þær kæmu í ljós, ef ekki væri sýnt fram á uppruna þeirra á fyrri árum með skýrri afmörkun af hálfu gjaldandans.

Í framhaldi af úrskurði þessum gaf ríkisskattstjóri út skattbreytingarseðil 2. nóvember 1987 á hendur aðaláfrýjanda, er sýndi hin breyttu gjöld ársins 1985, og sendi hann gagnáfrýjanda sem innheimtumanni ríkissjóðs í samræmi við fyrirmæli í 4. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu aðaláfrýjanda var þessum úrskurði skotið til ríkisskattanefndar með kæru 6. nóvember 1987, en settur ríkisskattstjóri lagði fram greinargerð 19. maí 1988. Var málið flutt skriflega fyrir nefndinni.

Með úrskurði 17. apríl 1989 vísaði ríkisskattanefnd kærumálinu frá vegna vanreifunar, og tók hún hvorki kröfur kæranda né ríkisskattstjóra til greina af þeim sökum. Er úrskurðurinn rakinn í heild í forsendum hins áfrýjaða úrskurðar fógetaréttar Reykjavíkur.

III.

Eftir að skattrannsóknarstjóri hafði vísað skattskilamáli aðaláfrýjanda til rannsóknarlögreglu ríkisins í júnílok 1986, sætti það rannsókn á hennar vegum fram til 9. febrúar 1987, er hún sendi málið til ríkissaksóknara, og síðan viðbótarrannsókn að ósk ríkissaksóknara, þar til málið var endursent honum 16. febrúar 1988. Að frumkvæði ríkissaksóknara voru og gerðar nokkrar athuganir og útreikningar í málinu síðla árs 1989.

Hinn 29. desember 1989 gaf ríkissaksóknari út ákæru á hendur tveimur fyrirsvarsmönnum aðaláfrýjanda, þeim Olav Ómari Kristjánssyni framkvæmdastjóra og Guðmundi Þórðarsyni héraðsdómslögmanni vegna þeirra skattskila félagsins, sem mál þetta er af risið. Var hinn fyrrnefndi framkvæmdastjóri og stjórnarformaður aðaláfrýjanda og jafnframt aðalhluthafi í félaginu, en hinn síðarnefndi var fjármálastjóri félagsins frá árinu 1982 þar til í ársbyrjun 1986 og í stjórn þess á sama tíma. Var ákærðu gefið að sök að hafa með skattframtali félagsins 2. júlí 1985, sem þeir undirrituðu fyrir þess hönd, staðið fyrir stórfelldum skattundandrætti á tekjum þess og eignum. Var undandrátturinn talinn varða við 1. og 6. mgr. 107. gr. laga nr. 75/1981, en auk þess var ákært fyrir brot á bókhalds-

lögum og almennum hegningarlögum. Máli samkvæmt ákærunni var einnig beint gegn félaginu sjálfu og þess krafist, að því yrði gert að greiða sektir á hendur ákærðu in solidum með þeim samkvæmt heimild í 5. mgr. 107. gr. laganna.

Ákæra í málinu var byggð á þeim gögnum, sem stjórnendur aðaláfrýjanda lögðu fyrir ríkisskattstjóra með framtali félagsins 12. apríl 1986, og var undandráttur tekjuskatts og eignarskatts talinn nema sömu fjárhæð og felst í lögtakskröfunni í máli þessu að frátöldu álaginu á vantalda skattstofna. Fjárhæðin var þó lækkuð ákærðu í vil um þann mismun, er fram kæmi við reiknaða skiptingu undandreginna skattstofna árin 1981-1984 eftir rekstrartekjum hvers árs vegna áhrifa af verðbreytingarfærslu, varasjóðstillagi, aðstöðugjaldi og skattskuld við árslok hverju sinni. Var saknæmur undandráttur þannig talinn nema 33.083.336 krónum.

Sakadómur í máli þessu var skipaður sakadómara og tveimur löggiltum endurskoðendum. Tók dómurinn sjálfstæða afstöðu til sakarefnisins á grundvelli allra málsgagna í samræmi við undirstöðureglu 1. mgr. 108. gr. laga nr. 75/1981 og meginreglur 75. gr. og 110. gr. laga nr. 74/1974 um meðferð opinberra mála. Meðal annars var það mat dómenda, að hið endurgerða framtal aðaláfrýjanda, sem á var byggt í ákæru, hefði verið reist á nægilega traustum grunni, þegar litið væri til alls þess, sem fram kæmi í málinu, og hefði niðurstaða þess un tölulegan útreikning á skattstofnum orðið eins nærri sanni og unnt var að komast eftir atvikum. Á hinn bóginn væri ljóst, að hinar undandregnu tekjur og eignir hefðu orðið til á árinu 1984 og næstu árum þar á undan, einkum vegna oftalinnar vörunotkunar og vantalinnar vörusölu. Með hliðsjón af þessu töldu dómendur rétt að reikna út, hve háa skatta félagið hefði átt að bera vegna rekstraráranna 1981-1984, sem ákæra tók til, ef framkomnum undandrætti væri dreift á þau ár. Í því skyni tók dómurinn ársreikninga og skattframtöl aðaláfrýjanda fyrir þessi ár til sjálfstæðrar skoðunar. Voru ársreikningarnir endurgerðir á grundvelli framkominna upplýsinga og leiðréttir í þeim efnum, er máli skiptu. Var niðurstaðan sú, að undandreginn tekjuskattur, eignarskattur og eignarskattsauki vegna þessara ára næmi samtals 28.305.061 krónu.

Með hliðsjón af sönnunarbyrði í sakamálinu framkvæmdu dóm-

endur síðan mat á því í ljósi hinna endurgerðu ársreikninga, hver skattundandrátturinn hefði getað orðið hið minnsta á þessu árabili (þ.e. miðað við þá dreifingu sölutekna og vörunotkunar, sem leiða myndi til lægstu álagningar tekjuskatts og eignarskatts). Að þessu virtu taldi dómurinn, að með framtalsgerð sinni gjaldárin 1982-1985, eins og aðaláfrýjandi hagaði henni, þar á meðal með fyrra ársreikningi fyrir rekstrarárið 1984, hefði félagið skotið undan ekki lægri fjárhæð en 26.161.381 krónu, þar af 24.332.128 krónum í tekjuskatti og 1.829.253 krónum í eignarskatti og eignarskattsauka.

Með dómi sínum fyrr í dag í málinu nr. 482/1990 hefur Hæstiréttur staðfest þessar niðurstöður sakadóms Reykjavíkur og gert ákærðu og félaginu að sæta refsiviðurlögum vegna undandrátta á tekjuskatti og eignarskatti, er nemi síðastgreindum fjárhæðum.

IV.

Í máli þessu er deilt um skyldu aðaláfrýjanda til greiðslu á opinberum gjöldum, sem á hann voru lögð til viðbótar fyrri gjöldum vegna gjaldársins 1985 og tekjuársins 1984, eins og fyrr er rakið, og um rétt gagnáfrýjanda til lögtaks þeirra vegna. Eru kröfur aðaláfrýjanda í málinu einkum á því byggðar, að álagning gjaldanna sé ólögmæt vegna þeirra aðferða, sem við hana var beitt, og jafnframt efnislega röng og óréttmæt að lögum. Meðal annars hafi umdeildir skattstofnar verið teknir til álagningar á einu gjaldári án tillits til þess, að þeir hefðu í reynd orðið til á mörgum tekjuárum.

Kröfum sínum til stuðnings vísar aðaláfrýjandi einkum til þess, að með úrskurði sínum 17. apríl 1989 um frávísun á kærumáli sínu hafi ríkisskattanefnd fellt úr gildi álagningu ríkisskattstjóra frá 29. apríl 1986 á umræddum gjöldum og ómerkt málsmeðferð hans.

Úrskurð ríkisskattanefndar verður að skýra í ljósi þess, hvernig kærumálið var lagt fyrir nefndina og hvert hlutverk hennar er að lögum. Samkvæmt 100. gr. og öðrum ákvæðum laga nr. 75/1981 hefur ríkisskattanefnd á hendi úrskurðarvald í skattamálum, en ekki álagningarvald nema eftir því, sem úrskurðarvaldinu tilheyrir. Störf sín að úrlausn mála byggir hún á þeim gögnum, sem málsaðilar leggja fyrir hana, sbr. 3. mgr. 100. gr. Telji hún mál ekki nægilega upplýst, getur hún beint því til aðila að afla frekari gagna eða upplýsinga málinu til skýringar, sbr. 7. mgr. 100. gr. Þessari heimild

er nefndinni ekki skylt að beita í öllum tilvikum, heldur getur hún einnig vísað kærumáli frá, ef henni virðist það vanreifað af hendi aðila og ekki tækt til efnislegrar umfjöllunar að svo komnu. Getur málsaðili þá eftir atvikum borið mál sitt aftur undir nefndina með nýjum gögnum eða rökstuðningi.

Í máli aðaláfrýjanda vísaði nefndin kröfum hans frá vegna vanreifunar. Í forsendum að þeirri niðurstöðu var tekið fram, að upphaflegt framtal hans árið 1985 og framtöl árána þar á undan hefðu verið ófullnægjandi að því leyti, að ársreikningar með framtölunum styddust ekki við fullnægjandi bókhald. Álagning opinberra gjalda árið 1985 og þau eldri gjaldár, sem kröfur aðaláfrýjanda um leiðréttingu tækju til, styddust því ekki við viðhlítandi framtalsgögn frá hans hendi. Úr þessum ágöllum hefði aðaláfrýjandi ekki bætt og ekki með þeim hætti, að því er tæki til krafna hans í kærumálinu, að unnt væri að taka þær til efnislegrar umfjöllunar.

Gagnvart ríkisskattstjóra sem aðila í kærumálinu tók nefndin fram, að endurákvörðun hans á opinberum gjöldum aðaláfrýjanda gjaldárið 1985 hefði einvörðungu verið byggð á hinu nýja skattframtali aðaláfrýjanda 1985, og lægi ekki annað fyrir en að hann hefði þá ekki haft undir höndum önnur gögn um málið. Voru báðar þessar staðhæfingar í samræmi við málflutning ríkisskattstjóra, sem hafði talið í eigin úrskurði, að skýrsla rannsóknardeildar um athugun á skattskilum aðaláfrýjanda hefði ekki þýðingu í málinu. Í framhaldi af þessu tók nefndin fram, að ríkisskattstjóra hefði verið rétt að fara fram á rannsókn af hálfu skattrannsóknarstjóra samkvæmt 2. málslíð 3. mgr. 102. gr. laga nr. 75/1981, áður en hann tók það fyrir að endurákværða gjöld aðaláfrýjanda, eða krefja skattrannsóknarstjóra að öðrum kosti um þá skýrslu rannsóknardeildar, sem um væri getið í gögnum kærumálsins. Á þessari ábendingu hnykkti nefndin með þeirri athugasemd, að aðaláfrýjandi hefði sjálfur lýst því yfir við afhendingu framtals síns og ársreiknings, að bókhald sitt væri ekki gallalaust, og gögn þessi hefðu sjálf borið með sér, að þau væru ekki reist á viðhlítandi grundvelli.

Í forsendum nefndarinnar að þessu leyti fólst ábending þess efnis, að ríkisskattstjóri ætti þess enn kost að skýra málið með rannsókn. Hins vegar verður úrskurðurinn ekki skilinn þannig, að viðtaka ríkisskattstjóra á hinu nýja framtali hafi verið heimildarlaus, eins

og á stóð, og endurákvörðun gjaldanna ógild. Til að láta það í ljós hefði nefndin þurft að kveða svo á berum orðum, að álagningin frá 29. apríl 1986 væri felld úr gildi. Í stað þess vísaði nefndin frá aðalkröfu aðaláfrýjanda, sem byggði á því, að honum gæfist kostur á að leiðrétta framtal sitt eða framtöl að eigin frumkvæði. Af því leiddi, að nefndin gat ekki sinnt þeirri kröfu ríkisskattstjóra, sem hann hafði gert til vara, að kæruúrskurður hans frá 30. október 1987 yrði staðfestur.

Með úrskurðinum var kærumálinu þannig vísað frá ríkisskattaneftnd með venjubundnum hætti án röskunar á þeirri álagningu, sem um var deilt. Var þetta enn ljósara vegna þess, að nefndin fylgdi úrskurði sínum ekki eftir með tilkynningu til gagnáfrýjanda og ríkisskattstjóra um niðurfellingu eða breytingu gjalda, eins og henni hefði annars verið skylt samkvæmt 3. málslíð 9. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981.

Aðaláfrýjandi hefur ekki sýnt fram á það með öðrum rökum, að álagning ríkisskattstjóra hafi farið í bága við heimildir hans samkvæmt 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981. Umræddur úrskurður ríkisskattaneftndar og málsmeðferð ríkisskattstjóra stóðu því ekki í vegi, að lögtak yrði gert fyrir hinum álögðu gjöldum aðaláfrýjanda, eins og málið lá fyrir í héraði.

V.

Eftir að mál þetta var úrskurðað í fúgetarétti Reykjavíkur, hafa skattskil aðaláfrýjanda sætt dómmeðferð í refsímáli því, sem fyrir er að vikið og lokið er með dómi Hæstaréttar. Í málinu lögðu dómendur mat á þann undandrätt opinberra gjalda, sem greiðslukrafan í máli þessu er af risin, með tilliti til ákvörðunar á refsiviðurlögum á hendur fyrirvarsmönnum aðaláfrýjanda og féluginu sjálfu. Í héraði sætti sakamálið sókn og vörn, þar sem kostur var á að komast að efnislegum athugasemdum, er máli skiptu. Niðurstöður dómenda í héraði hafa sætt umfjöllun hér fyrir dómi, bæði í sakamálinu og í máli þessu.

Talið hefur verið samrýmast réttarfarslögum, að skorið sé úr um skattskyldu í fúgetaréttarmáli, þó að veruleg álitæfni séu á ferð. Er ekki ástæða til að víkja hér frá þessari venju. Samkvæmt því ber það undir dóminn að kveða á um skyldu aðaláfrýjanda til

greiðslu þeirra gjalda, sem hann er krafinn um, og skera úr um fjárhæð gjaldanna. Eins og málið liggur nú fyrir, er rétt að leggja til grundvallar hið sjálfstæða mat, sem fram hefur farið fyrir dómi, og ákveða gjöld aðaláfrýjanda vegna gjaldáranna 1982 til og með 1985 samkvæmt þeim endurreikningi, sem á er byggt í dómi Hæstaréttar í málinu nr. 482/1990. Hefur gagnáfrýjandi að sínu leyti gefið tilefni til þeirrar ráðstöfunar með varakröfum í málinu.

Samkvæmt þessu ber að hafna aðalkröfu gagnáfrýjanda í máli þessu og víkja til hliðar álagningu ríkisskattstjóra frá 29. apríl 1986 á viðbótargjöldum á hendur aðaláfrýjanda vegna gjaldársins 1985. Í hennar stað verða aðaláfrýjanda ákveðin breytt gjöld vegna gjaldáranna 1982 til og með 1985 eins og að neðan greinir, sbr. síðari málslið 11. mgr. 100 gr. laga nr. 75/1981. Er réttur til þeirrar gjaldbreytingar ekki fyrndur, sbr. 1. mgr. 97. gr. og 6. mgr. 108. gr. laganna, eins og á málum hefur verið haldið gagnvart aðaláfrýjanda. Gjöld þessi eru tekjuskattur, eignarskattur ásamt eignarskattsauka, aðstöðugjald og kirkjugarðsgjald, ákvörðuð samkvæmt álagningarreglum fyrir hvert áranna um sig.

Samkvæmt hinum endurgerðu ársreikningum 1981 - 1984 urðu gjöld aðaláfrýjanda þannig vegna þeirra tekjuára, sem reikningarnir fjalla um:

	<i>Tekjuár</i>	<i>Samtals</i>	
Tekjuskattur:	1981	7.161.053	
	1982	8.028.854	
	1983	3.338.446	
	1984	<u>12.205.151</u>	30.733.504
Eignarskattur:	1981	180.024	
	1982	389.492	
	1983	778.605	
	1984	<u>1.180.652</u>	2.528.773
Eignarskattsauki:	1984	310.698	310.698
Aðstöðugjald:	1981	360.540	
	1982	706.830	
	1983	1.623.600	
	1984	<u>1.914.890</u>	4.605.860

Kirkjugarðsgjald:	1981	8.292	
	1982	16.257	
	1983	37.343	
	1984	44.042	105.934

Rétt þykir við ákvörðun gjaldanna að beita heimild 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 og bæta 25% álagi við vantalda stofna tekjuskatts og eignarskatts aðaláfrýjanda, eins og gert var af hálfu ríkisskattstjóra og gagnáfrýjandi hefur gert kröfu um. Meðal annars er þá litið til þess hagræðis, sem aðaláfrýjandi hefur notið af síðbúinni álagningu viðbótargjalda miðað við þá vaxtaákvörðun, sem að neðan greinir. Að teknu tilliti til áhrifa álagsins á skattskuldir, verðbreytingarfærslu, aðstöðugjald, kirkjugarðsgjald og varasjóðsframlag verða gjöldin sem hér segir:

	<i>Gjaldár</i>	<i>Var</i>	<i>Verður</i>	<i>Breyting</i>
Tekjuskattur:	1982	127.710	8.919.388	
	1983	28.418	10.028.963	
	1984	237.815	4.738.162	
	1985	6.007.433	251.213	+ 31.536.350
Eignarskattur:	1982	16.524	220.900	
	1983	47.334	448.043	
	1984	311.809	849.733	
	1985	502.353	1.287.397	+ 1.928.053
Eignarskattsauki:	1985	132.198	338.789	+ 206.591
Aðstöðugjald:	1982	433.130	360.540	
	1983	809.510	706.830	
	1984	1.719.190	1.606.830	
	1985	2.077.420	1.901.560	— 463.490
Kirkjugarðsgjald:	1982	9.962	8.292	
	1983	18.619	16.257	
	1984	36.103	33.743	
	1985	43.626	39.933	— 10.085

Þrír fyrstu liðirnir svara til varakröfu gagnáfrýjanda í málinu, sem er samtals 33.670.994 krónur. Hana ber að lækka um samtölu síðustu tveggja liðanna, 473.578 krónur. Samkvæmt því á aðaláfrýjandi ógreidd gjöld til ríkissjóðs að fjárhæð samtals 33.197.419 krónur. Á gagnáfrýjandi lögtaksrétt fyrir þeim gjöldum. Ber að staðfesta hinn áfrýjaða úrskurð með þeim hætti, að lögtak nái fram að ganga á ábyrgð gagnáfrýjanda fyrir nefndri fjárhæð ásamt dráttarvöxtum eins og krafist er í málinu frá 1. febrúar 1988 til greiðsludags.

Jafnframt ber að staðfesta lögtaksgerð fógetaréttar Reykjavíkur 3. október 1989 í fasteign aðaláfrýjanda að Lynghálsl 10 í Reykjavík til tryggingar þessum fjárhæðum.

Eftir úrslitum málsins er rétt, að aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda 500.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

D ó m s o r ð:

Lögtak í eignum aðaláfrýjanda, Þýsk-íslenska hf., skal ná fram að ganga að kröfu gagnáfrýjanda, Gjaldheimtunnar í Reykjavík, og á hennar ábyrgð fyrir opinberum gjöldum aðaláfrýjanda, að fjárhæð 33.197.419 krónur, ásamt dráttarvöxtum af þeirri fjárhæð samkvæmt 1. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 frá 1. febrúar 1988 til greiðsludags.

Staðfest er lögtaksgerð 3. október 1989 í fasteign aðaláfrýjanda að Lynghálsl 10 í Reykjavík til tryggingar þessum fjárhæðum.

Aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda 500.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Úrskurður fógetaréttar Reykjavíkur 14. september 1989.

I.

Lögtaksmál þetta var tekið til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi 8. þ.m.

Sóknaraðili, Gjaldheimtan í Reykjavík, krefst þess, að heimilað verði lögtak hjá varnaraðila, Þýsk-íslenska hf., kt. 670976-0419, Lynghálsl 10 hér í borg, til tryggingar ógreiddum álögðum gjöldum gjaldársins 1985, kr. 45.255.197, ásamt kostnaði og dráttarvöxtum frá 1. febrúar 1988 til

greiðsludags. Krafa er gerð um dráttarvexti, reiknaða á hverjum tíma í samræmi við ákvæði 112. gr., sbr. 109. gr. laga nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt, 43. gr. laga nr. 73/1980 um tekjustofna sveitarfélaga, sbr. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987, og 4. gr. laga nr. 67/1989. Þá er og krafist málskostnaðar að mati réttarins.

Varnaraðili krefst þess, að synjað verði um umbeðið lögtak. Þá krefst hann málskostnaðar samkvæmt gjaldskrá lögmannafélagsins.

II.

Með beiðni 19. janúar 1988 fór sóknaraðili, Gjaldheimtan í Reykjavík, þess á leit, að gert yrði lögtak hjá varnaraðila, Þýsk-íslenska hf., til tryggingar greiðslu opinberra gjalda félagsins gjaldárið 1985. Áður hafði Jón Steinar Gunnlaugsson hrl. f.h. varnaraðila með bréfi 21. desember 1987 til gjaldheimtustjóra óskað eftir að halda uppi vörnum í lögtaksmáli, ef til innheimtu þessara gjalda kæmi. Málið var þingfest í fógetarétti 29. febrúar 1988.

Þar sem umboðsmenn aðila óskuðu eftir, að málinu yrði frestað, þar til úrskurður ríkisskattaneftndar í kærumáli vegna umdeildrar skattlagningar lægi fyrir, fór svo, að því var frestað koll af kolli til 20. júní 1989. Þá var endurrit af úrskurði ríkisskattaneftndar frá 17. apríl 1989 lagt fram í réttinum af umboðsmanni varnaraðila, en fógeti hafði fengið það fyrir hendur utan réttar frá sóknaraðila. Í sama þinghaldi krafðist umboðsmaður varnaraðila, að fógeti málsins viki sæti, en þeirri kröfu var hafnað. Með dómi Hæstaréttar 12. júlí 1989 var úrskurður fógeta staðfestur að þessu leyti.

Forsendum og aðdraganda þessa máls er lýst í úrskurði ríkisskattaneftndar nr. 309 frá 17. apríl 1989, en þar segir m.a.:

„A.

Kærandi taldi fram til skatts fyrir álagningu opinberra gjalda gjaldárið 1985. Var skattframtalið lagt óbreytt til grundvallar við ákvörðun gjaldanna. Hinn 14. apríl 1986 móttók ríkisskattstjóri bréf frá kæranda, dags. 12. apríl 1986. Er þar farið fram á við ríkisskattstjóra, að hann endurákvæðaði kæranda opinber gjöld nefnt gjaldár á grundvelli meðfylgjandi leiðrétts skattframtals árið 1985. Með framtalinu fylgdu skýringar löggilts endurskoðanda í bréfi, dags. 12. apríl 1986, á þeim liðum eldra framtals, sem breytt var við gerð nýs skattframtals. Bæði þar og í nefndri beiðni til ríkisskattstjóra er þess getið, að tilefni þess, að eldra framtal hafi verið leiðrétt, hafi verið það, að í nóvember 1985 hafi rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafið athugun á bókhaldi og skattskilum kæranda vegna rekstrar ársins 1984. Tekið er fram, að á „grundvelli ýmissa gagna, sem Rd. r. (svo)

aflaði sér, voru gerð ný reikningsskil fyrir árið 1984 og þau afhent Þýsk-íslenska hf. í janúar 1986”.

Hinn 29. apríl 1986 tók ríkisskattstjóri til meðferðar framangreinda beiðni kæranda og féllst á að taka hana til meðferðar með svofelldri greinargerð:

„Farið er fram á, að nýtt skattframtal gjaldanda gjaldárið 1985, sem fylgdi með bréfinu, verði lagt til grundvallar álagningu gjalda.

Málsatvik eru þau, að framtal gjaldanda 1985 var sent skattstjóra í júlímánuði 1985. Skattframtalið var lagt óbreytt til grundvallar álagningu gjalda. Í nóvember 1985 hóf rannsóknardeild ríkisskattstjóraembættisins rannsókn á bókhaldi og skattskilum gjaldanda m.a. vegna tekjuársins 1984, og framtalsskilum gjaldárið 1985. Í framhaldi af athugun rannsóknardeildarinnar hefur ríkisskattstjóra, sem fyrr segir, borist nýtt og endurgert framtal 1985, og er þess farið á leit, að á því verði byggð ný álagning 1985.

Fallist er á að breyta álagningu 1985, sbr. heimild ríkisskattstjóra þar að lútandi í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og haga henni í samræmi við nú framkomið framtal 1985. Beitt er 25% álagi á áður vantalda skattstofna, sbr. 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.“

B.

Með bréfi, dags. 22. maí 1986, var endurákvörðunin kærð til ríkisskattstjóra, og fylgdi kröfugerð í bréfi, dags. 9. júlí 1986. Eru þar gerðar ýtarlegar athugasemdir við meðferð skattannsóknarstjóra á máli þessu á frumstigi og reikningsskil þau, er gerð hafi verið fyrir 1984, sem afhent hafi verið kæranda og hann byggt hið leiðréttta skattframtal árið 1985 á. Þannig telur umboðsmaður kæranda, að eigi hafi verið farið eftir lagaákvæðum þeim, sem gilda um meðferð máls hjá rannsóknardeild ríkisskattstjóra, og nefnd reikningsskil, sem afhent hafi verið kæranda, séu með verulegum efnislegum annmörkum, sem leiddu til þess, að skattstofnar samkvæmt hinu leiðréttta framtali séu rangir og niðurstaða ríkisskattstjóra um fjárhæð endurákværðra gjalda vegna gjaldársins 1985 því röng. Skipti í því sambandi mestu máli mat vörubirgða í árslok 1984, tekjufærsla ógreiddra vorkaupa frá fyrri árum og ákvörðun fjárhæðar útistandandi viðskiptakrafna í árslok 1984. Gerir umboðsmaður kæranda grein fyrir því, hvernig með liði þessa hefði átt að fara í skattskilum kæranda, m.a. vegna gjaldársins 1985.

C.

Með úrskurði, dags. 30. október 1987, hafnaði settur ríkisskattstjóri í málinu kröfum um endurskoðun á ákvörðun sinni frá 29. apríl 1986. Eru forsendur hans svohljóðandi:

D.

Af hálfu kæranda var úrskurð ríkisskattstjóra skotið til ríkisskattaneftndar með kæru, dags. 6. nóvember 1987. Í framhaldi af henni birti umboðsmaður kæranda kröfugerð sína í bréfi, dags. 5. febrúar 1988, studda ýmsum gögnum. Gerir hann þar ýtarlegar athugasemdir við úrskurð ríkisskattstjóra, bæði viðvikjandi formlegri meðferð og efnislegri hlið málsins, m.a. með greinargerð um fjártölur. Í lokakafla bréfs síns lýsir hann svo samandregið kröfugerð sinni í málinu:

„Eins og fram kemur í yfirlýsingu Helga Magnússonar, löggilts endurskoðanda, og Ómars Kristjánssonar, sjá fskj. no. 4 og 6, beindist öll vinna þeirra að því að fá fram breytingar á mati vörubirgða og víxileignar, en að álitum umbjóðanda míns voru þessar eignir verulega oftaldar í ársreikningi Friðbjörns Björnssonar, enda féllst skattrannsóknarstjóri á verulega lækkun þessara eigna. Ekki var farið í sjálfstæða athugun af þeirra hálfu í aðra liði, enda ekki tími til. Ekki var hugað að áhrifum þess að dreifa gjöldum umbjóðanda míns á fleiri ár, enda var fylgt eindregnum ráðleggingum skattrannsóknarstjóra varðandi afgreiðslu þessa máls og því treyst, að hagsmunir umbjóðanda míns væru ekki fyrir borð bornir. Það var ekki fyrr en úrskurður ríkisskattstjóra lá fyrir, að fram komu efasemdir um, að tillögur skattrannsóknarstjóra hefðu tekið tillit til hagsmuna umbjóðanda míns. Var því farið að kanna þau lagaákvæði, sem hér skiptu máli, og var niðurstaða þeirra athugana sú, að sú aðferð, sem skattrannsóknarstjóri hafði lagt til, væri ekki lögum samkvæm og leiddi til mun hærri álagningar opinberra gjalda á umbjóðanda minn en efni stæðu til. Var því ákveðið að kæra úrskurð ríkisskattstjóra, enda var það alltaf hugsun umbjóðanda míns, að sú leið yrði valin við endurákvörðun opinberra gjalda, sem væri umbjóðanda mínum hagstæðust. Er því ekki rétt að túlka erindi umbjóðanda míns um endurákvörðun opinberra gjalda með þeim hætti, sem skipaður ríkisskattstjóri gerir í úrskurði sínum, þ.e., að beiðnin taki aðeins til ársins 1984 án tillits til fyrri ára. Verður þar að líta til þess, hvernig þetta erindi er til komið.

Umbjóðanda mínum er mjög umhugað um að geta bundið enda á þetta mál hið fyrsta, þar sem það hefur valdið honum ómældu tjóni, og er þar fyrst og fremst átt við áhrif þeirrar gifurlegu umfjöllunar, sem þetta mál hefur hlotið í fjölmiðlum. Þær fullyrðingar, sem sá fréttáflutningur byggist á, hafa aðeins getað komið frá skattyfirvöldum. Er því gerð sú krafa, að álagning verði í samræmi við 1. mgr. 60. gr. laga um tekju- og eignarskatt að teknu tilliti til 53. gr., þ.e., að skattframtölum gjaldáranna 1983 og 1984

verði breytt til samræmis við þær breytingar, sem gerðar hafa verið á skattframtali gjaldársins 1985, eins og gerð hefur verið grein fyrir í III. kafla. Af þeirri hækkun tekna, sem varðar gjaldárin 1983 og 1984, er farið fram á, að 25% verði lögð í varasjóð. Ljóst er, að ríkisskattstjóri telur þær tekjur, sem hann skattleggur á árinu 1984, mynda söluskattsskylda veltu rekstrarárin 1981-1984, og vekur furðu, að ríkisskattstjóri skuli ekki gæta samræmis í úrskurðum sínum. Telja verður það hlutverk skattyfirvalda að fá fram rétta gjaldstofna í hverju tilviki fyrir sig og að álagning eigi sér stað lögum samkvæmt. Af því, sem að framan hefur verið rakið, er ljóst, að í tilviki umbjóðanda míns hafa þessi atriði ekki verið höfð að leiðarljósi. Þessi krafa hefur engin áhrif á framtalsgerð gjaldáranna 1986 og 1987, eins og skipaður ríkisskattstjóri í máli þessu gefur í skyn í úrskurði sínum og fram kemur í 2. tl. á 1. bls. hér að framan.

Ef ríkisskattanevnd telur ekki forsendur til að fallast á ofangreinda kröfu, er til vara gerð sú krafa, að við endurákvörðun á opinberum gjöldum umbjóðanda míns verði ríkisskattstjóra gert skylt að gæta ákvæða 96. gr. laga um tekju- og eignarskatt, og vísast í því sambandi til II. kafla hér að framan.

Með vísan til 6. mgr. 100. gr. laga um tekju- og eignarskatt og þess, að skattyfirvöld greina með öðrum hætti frá tildrögum þess, að umbjóðandi minn fór fram á endurákvörðun opinberra gjalda, en hér hefur verið gert, og með vísan til þess, að umbjóðanda mínum hefur verið neitað um skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra um athugun á skattskilum hans og niðurstöðum þeirrar athugunar, er farið fram á munnlegan málflutning í máli þessu.“

E.

Með bréfi, dags. 19. maí 1988, hefur settur ríkisskattstjóri lagt fram kröfugerð sína í máli þessu fyrir hönd gjaldkrefjanda. Gerir hann þá kröfu, að aðalkröfu verði vísað frá ríkisskattanevnd, en verði eigi á það fallist, er gerð sú krafa, að hinn kærði úrskurður ríkisskattstjóra verði staðfestur með vísan til forsendna hans. Þá krefst ríkisskattstjóri þess, að varakröfu kæranda verði hafnað, þar sem hún eigi ekki við rök að styðjast. Til stuðnings kröfum sínum ítrekar ríkisskattstjóri það, að endurákvörðun hans á opinberum gjöldum kæranda gjaldárið 1985 hafi verið byggð á ósk kæranda sjálfs um hana og hún hafi verið byggð á leiðréttum ársreikningi ársins 1984 og leiðréttu skattframtali árið 1985, sem kærandi sjálfur hafi látið gera og lagt fyrir ríkisskattstjóra. Geti ekki skipt máli, hver hafi verið aðdragandinn að þeim leiðréttingum og framlagningu nýs skattframtals árið 1985 hjá ríkisskattstjóra. Mótmælir hann þeim fullyrðingum umboðsmanns kæranda, að rangt hafi verið frá þeim aðdraganda skýrt í tilkynningunni

um endurákvörðun gjalda eða í hinum kærða úrskurði. Því til áréttingar gerir hann nánari grein fyrir aðdragandanum og lætur gögn fylgja til upplýsingar. Þá gerir ríkisskattstjóri athugasemdir við það sjónarmið umboðsmanns kæranda, að hinn leiðrétti ársreikningur hefði í raun verið niðurstaða skattrannsóknarstjóra. Gerir ríkisskattstjóri í því sambandi að umtalsefni athugasemdir umboðsmannsins við eftirtalin atriði: birgðamat, vantalinn byggingarkostnað, vantalda söluskattsskylda veltu, víxileign og umboðslaun. Lýkur ríkisskattstjóri athugasemdum sínum um þessi atriði í kröfugerð kæranda með þessum orðum:

„Meinloka allrar þessarar röksemdafærslu sýnist sú, sbr. tilvitnuð orð kæruritarar, að það eitt, að tiltekið atriði sé athugað af skattrannsóknarstjóra eða sæti ábendingu hans, verði af þeim sökum hans niðurstaða í hinum leiðréttá ársreikningi, þó að augljóst sé af þeim málgögnum, sem kæruritari leggur sjálfur fram, að um sé að ræða niðurstöður, sem grundvallast á athugun og skoðun endurskoðanda kæranda, enda þótt hann sniðgangi eigi þær staðreyndir, sem aðrir hafa leitt fram. Í þessu sambandi má benda á, að Helgi Magnússon hafði liðlega þrjá mánuði frá uppgjöri Friðbjörns til þess að yfirfara málið, og í bréfi forstjóra kæranda, gagnaupptalningu 1, kemur reyndar fram, að hann hafi u.þ.b. mánuði fyrr falið Helga að yfirfara, stemma af og leiðréttá bókhald kæranda. Átti þetta að vinnast í einni lotu og niðurstöður að afhendast strax.

Það er engum vafa undirorpið, að hin leiðréttá framtalsgerð er til komin vegna athugunar skattrannsóknarstjóra á bókhalds- og skattamálum kæranda. Hitt er jafnljóst, að hún er niðurstaða kæranda sjálfs. Það var hans endanlega mat eftir nokkurra mánaða athugun í kjölfar uppgjors Friðbjörns Björnssonar að leiðréttá framtalsgerðina með þeim hætti, sem hann gerði, og óska eftir endurákvörðun opinberra gjalda 1985 í samræmi við hina leiðréttá framtalsgerð.“

Þá mótmælir ríkisskattstjóri því, að annmarkar hafi verið við málsmeðferð við endurákvörðun hinna kærðu gjalda, og ítrekar m.a., sem um það greinir í hinum kærða úrskurði. Loks mótmælir ríkisskattstjóri því, að eldri gjaldár en gjaldárið 1985 séu til meðferðar í kærumáli þessu.

F.

Hinn 21. júní 1988 reit ríkisskattanefnd kæranda svohljóðandi bréf „(sjá rskj. 12)“:

Til þess að skila sókn sinni í málinu var umboðsmanni kæranda veittur viðbótarfrestur til 15. september 1988, síðan til 10. október 1988 og loks til 1. desember 1988. Með bréfi, dags. 3. ágúst 1988, fór hann fram á að fá afrit af þremur tilgreindum gögnum, sem lögð hefðu verið fram í málinu af ríkisskattstjóra, en kærandi hefði eigi áður haft undir höndum.

Hinn 1. desember 1988 barst greinargerð frá umboðsmanni kæranda ásamt tveimur fylgiskjölum. Er gerðar athugasemdir um þau atriði í kröfugerð ríkisskattstjóra, er lúta að frásögn hans af tilurð þess leiðréttta ársreiknings, er um ræðir í máli þessu. Er niðurstaða umboðsmannsins sú, að umsögn ríkisskattstjóra breyti ekki neinu því, sem fram hafi komið í rökstuðningi umboðsmannsins frá 5. febrúar 1988, heldur staðfesti frekar „það, sem þar kemur fram, að sá grundvöllur, sem endurákvörðun opinberra gjalda byggði á, sé niðurstaða athugunar skattranssóknarstjóra, en ekki umbjóðanda míns“. Er því áður gerðar kröfur ítrekaðar. Þá vekur umboðsmaður kæranda athygli á því, að ríkisskattstjóri hafi ekki lagt fram í kærumáli þessu skýrslu þá; „sem skattranssóknarstjóri lét gera og hann sendir rannsóknarlögreglu ríkisins“, en telja verði, „að þessi skýrsla sé grundvallargagn í máli þessu, þar sem í henni á að koma fram allt, sem varðar rannsókn skattranssóknarstjóra á skattskilum umbjóðanda míns, og niðurstöður þeirrar athugunar ásamt þeim gögnum, sem hann hefur byggt á. Það, að hún hefur ekki verið lögð fram, vekur grunsemdir um, að ríkisskattstjóri hafi einhverju að leyna í máli þessu“. Þá vekur furðu, að skýrslutaka, sem átt hafi sér stað hjá rannsóknarlögreglu ríkisins, skyldi ekki heldur hafa verið lögð fram í máli þessu. Hafi umbjóðandi sinn gert ítrekaðar tilraunir til að fá aðgang að gögnum þessum, en án árangurs.

Sóknarskjal umboðsmanns kæranda ásamt fylgiskjölum var sent ríkisskattstjóra. Af hálfu ríkisskattstjóra hafa komið fram andsvör í bréfi, dags. 17. janúar 1989. Rekur hann gang málsins og gerir enn athugasemdir við það, sem fram kemur hjá umboðsmanni kæranda varðandi málsmeðferð. Hann ítrekar það, sem áður er fram komið af sinni hálfu í málinu, og kröfu sína með svofelldum orðum: „Kærandi hefur gengið frá nýju skattframtali og ársreikningi fyrir gjaldárið 1985 og með formlegum hætti óskað eftir endurákvörðun opinberra gjalda í samræmi við þau gögn. Viðurkennt er af kæranda með hinni nýju framtalsgerð, að tekjur og eignir voru verulega vantaldar. Ekkert hefur komið fram, sem sýnir, að þeir meinbugir séu á leiðréttingunni, að á henni verði eigi byggð álagning opinberra gjalda. Verður því að telja kæranda bundinn af hinni leiðréttu framtalsgerð og honum beri að sæta þeirri álagningu, sem hún leiddi af sér. Hin kærða álagning er réttilega ákvörðuð í samræmi við gögn málsins og á sér ótvíráða lagastöð í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.“

G.

Fyrir liggur og raunar viðurkennt af hendi kæranda, að upphaflegt skattframtal kæranda árið 1985 svo og skattframtöl eldri ára hefðu verið ófullnægjandi með þeim hætti, að ársreikningar þeir, sem þeim framtölum

fylgdu, studdust ekki við fullnægjandi bókhald. Álagning opinberra gjalda gjaldárið 1985 og þeirra eldri gjaldára, sem umboðsmaður kæranda krefst leiðréttinga á, studdist því eigi við viðhlítandi framtalsgögn. Af hálfu kæranda þykir eigi hafa verið bætt úr ágöllum þessum og með þeim hætti, að unnt sé í kærumáli þessu að taka kröfur hans til efnislegrar umfjöllunar.

Ljóst er, að ríkisskattstjóri endurákrarði kæranda að nýju opinber gjöld 1985 með heimild í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt eingöngu á grundvelli nýs skattframtals kæranda 1985, en eigi liggur annað fyrir en ríkisskattstjóri hafi þá ekki haft önnur gögn undir höndum um mál þetta. Rétt hefði verið af ríkisskattstjóra, að hann færi fram á rannsókn skattrannsóknarstjóra á hinu nýja skattframtali kæranda árið 1985, áður en hann tók fyrir að endurákrarða gjöld kæranda, sbr. 2. ml. 3. mgr. 102. gr., sbr. og lokamálsgrein 96. gr., sem þar er vísað til, eða krefði skattrannsóknarstjóra um skýrslu um þá athugun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, er frá segir í tveimur bréfum, dags. 12. apríl 1986, sem fylgdu til skýringar hinu nýja skattframtali kæranda árið 1985, og frásögn ríkisskattstjóra sjálfs í tilkynningu um endurákvörðun, dags. 29. apríl 1986. Var það sérstaklega brýnt með tilliti til þess, að bókhald kæranda árið 1984 hafði ekki verið endurskoðað af löggiltum endurskoðanda og því lýst yfir í bréfi stjórnar kæranda, dags. 12. apríl 1986, að ágallar væru á bókhaldi hans rekstrarárið 1984 og eldri rekstrarára. Hið nýja framtal og ársreikningar voru og bersýnilega ekki byggðir á viðhlítandi grundvelli.

Með hliðsjón af framansögðu verða hvorki kröfur kæranda né ríkisskattstjóra teknar til greina og þeim vísað frá vegna vanreifunar.

Úrskurðarorð:

Málinu er vísað frá.“

III.

Af hálfu sóknaraðila er haldið fram, að ákvörðun ríkisskattstjóra frá 29. apríl 1986 um að endurákrarða varnaraðila gjöld 1985 hafi verið í alla staði rétt. Umboðsmaður sóknaraðila telur, að þessi ákvörðun hafi verið tekin samkvæmt eindreginni ósk varnaraðila þá og hún byggð að öllu leyti á nýju framtali varnaraðila og meðfylgjandi ársreikningi, en enginn tölulegur ágreiningur sé um niðurstöður samkvæmt framtalinu. Hann telur, að ríkisskattstjóri hafi fulla heimild samkvæmt 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt til að ákrarða varnaraðila opinber gjöld, eins og gert var, og engin þörf eða skylda hafi kallað á að uppfylla skilyrði 96. gr. sömu laga, þar sem um nýja álagningu samkvæmt óbreyttu framtali varnaraðila hafi verið að ræða. Hann segir, að engin lagaskilyrði eða venja sé fyrir því, að ársreikningar, sem skattyfirvöld leggi til grundvallar álagningu, séu endurskoðaðir af löggiltum endurskoðendum, og því

hafi skortur á slíkri endurskoðun ekki verið til fyrirstöðu álagningu, eins og þó ætla mætti af forsendum úrskurðar ríkisskattaneftndar. Hann segir, að ríkisskattaneftnd hafi ekki tekið af skarið í afstöðu til málsins, eins og henni að hans mati sé skylt, heldur hafi hún hlaupist undan þeim vanda að ástæðulausu. Ekki kveðst hann þó óska eftir því, að slíkt formsatriði verði látið ráða niðurstöðu um efni máls.

Umboðsmaður sóknaraðila telur, að ríkisskattstjóri hafi átt um tvennt að velja við álagningu á varnaraðila, eftir að hið nýja framtal barst honum, annars vegar að ákveða varnaraðila gjöld, eins og gert var, eða hins vegar að áætla honum skattstofna. Hann telur, að síðarnefnda álagningaraðferðin hefði samkvæmt eðli máls orðið varnaraðila þungbærari. Raunar telur hann, að ekkert bendi til, að komist verði nær álagningu á varnaraðila, sem sé í samræmi við tiltæk bókhaldsgögn varnaraðila, en í þeirri, sem gerð var, enda hafi ársreikningur með framtalinu verið samkvæmt niðurstöðu úr skoðun endurskoðenda á vegum skattyfirvalda og varnaraðila. Hann telur, að varnaraðila hafi að sjálfsögðu verið heimilt að kæra álagninguna, en eins og aðdragandi hennar var, hafi hún ekki með nokkru móti getað komið honum í opna skjöldu, og engan veginn hefði hann getað búið við, að álagningu samkvæmt framtalinu yrði skipt milli ára aftur í tímann. Hann mótmælir því eindregið, að stjórnarmenn varnaraðila hafi verið þvingaðir á nokkurn hátt með ólögmætum hætti til að leggja fram það framtal, sem var grundvöllur umdeildrar álagningar, og vísar á bug aðdróttunum um, að embættismenn skattyfirvalda hafi af illum hvötum og ólögmætum staðið að málum.

Af hálfu varnaraðila er haldið fram, að ekki liggi fyrir lögmæt álagning 1985 á hann. Umboðsmaður varnaraðila segir, að berlega megi lesa þá niðurstöðu úr forsendum úrskurðar ríkisskattaneftndar. Hann segir, að kröfu ríkisskattstjóra um staðfestingu á endurákvörðun hans á opinberum gjöldum varnaraðila gjaldárið 1985 hafi verið hafnað af ríkisskattaneftnd á þeim forsendum, að ekki hafi réttilega verið að henni staðið samkvæmt lögum, og jafnframt hafi nefndin í forsendum sínum bent á, hvernig, eins og á stóð, hefði átt að standa að álagningu. Hann segir, að með þessum úrskurði hafi æðsta stjórnvald í skattamálum ómerkt umdeilda álagningu og þegar af þeirri ástæðu geti dómstólar ekki tekið kröfu sóknaraðila til greina. Hann kveðst geta fallist á skoðun sóknaraðila, þ.e., að úrskurðarorð nefndarinnar séu ekki í rökrænu samhengi við forsendur úrskurðarins, en raunar geti þau ekki breytt yfirlýsingu nefndarinnar í forsendum.

Umboðsmaður varnaraðila heldur fram, að fyrsta og síðasta lagaskylda skattyfirvalda sé að komast að rétttri niðurstöðu um álagningu og engar vanhugsaðar yfirlýsingar skattaðila geti breytt þar nokkru um. Framtal það, sem lagt var til grundvallar umdeildri álagningu, telur hann, að for-

ráðamenn varnaraðila hafi undirritað og samþykkt á sínum tíma undir óeðlilegri og jafnvel ólögmætri þvingun af hálfu skattyfirvalda, og væri honum ef til vill unnt að sýna fram á það, ef réttarfar fógætaréttarins leyfði vitnaleiðslu, en þó væri ekki örgrannt um, að lesa mætti úr skjölum málsins ýmislegt, sem styddi þá staðhæfingu. Hann telur, að gögn málsins sýni a.m.k., að einhvers konar samningsleið hafi verið farin varðandi framtalið, sem álagningin byggist á. Við þá samningsgerð, fullyrðir hann, að skatt-rannsóknarstjóri þáverandi hafi haft öll ráð forráðamanna varnaraðila í hendi sér og þvingað fram niðurstöður, sem gáfu embætti hans hagstæða tölu í útreikningi um afköst. Hann telur, að ársreikningur sá, sem lagður er til grundvallar, sé ekki byggður réttilega á bókhaldsgögnum, allt sé óstaðfest og raunar órannsakað, enda megi lesa þá skoðun í forsendum ríkisskattaneftndar. Hann segir, að með þeirri aðferð, sem beitt var við umdeilda álagningu, hafi allt verið fært til verri vegar fyrir varnaraðila, t.d. hafi nokkurra ára hugsanlegum rekstrarhagnaði verið dembt á eitt ár í beinni skattlagningu, en söluskatti á veltu skipt milli ára til að ná hærri álagi, en allt um það hafi þó versta afleiðingin verið sú að vera þannig sviptur tækifæri í skattakerfinu til að koma góðri skipan á framtals- og skattamál sín og fá réttmætar leiðréttingar.

IV.

Úrskurður ríkisskattaneftndar frá 17. apríl 1989 um frávisun máls breytir ekki gildi ákvörðunar ríkisskattstjóra frá 29. apríl 1986 um gjöld varnaraðila gjaldárið 1985. Ríkisskattaneftnd hefur með öðrum orðum ekki hrundið ákvörðun ríkisskattstjóra, en lögmæti hennar er hér til umfjöllunar að svo miklu leyti sem varðar framgang umkrafinnar lögtaksgerðar.

Óumdeild ástæða þessa máls er, að bókhald varnaraðila hafði ekki verið með réttum hætti um nokkurt skeið. Á því ber hann fulla ábyrgð, og ekki verður betur séð en hann hafi haft tíma og tækifæri til að koma því í það horf, að viðunandi væri miðað við aðstæður. Framtal hans frá 12. apríl 1986 er með formlega réttum hætti og niðurstöður álagningar samkvæmt því óumdeildar tölulega. Þá verður og ekki séð, að ríkisskattstjóri hafi skort lagaheimild til að endurákvarða varnaraðila gjöld samkvæmt framtalinu. Sóknaraðila verður því ekki neitað um það tryggingarúrræði, sem felst í að leita lögtaks í eignum varnaraðila, á meðan greiðsluskulda varnaraðila virðist ótvíræð nú samkvæmt framansögðu. Þessi ályktun skerðir þó að sjálfsögðu í engu rétt varnaraðila til málshöfðunar um endurgreiðslu, fari svo, að hann greiði sóknaraðila með fyrirvara, eða til að leita réttar síns samkvæmt 12. gr. laga nr. 29/1985.

Þykir því að verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar að kröfu sóknaraðila og á ábyrgð hans.

Vegna þeirra vafaatriða, sem fram hafa komið, verður málskostnaður ekki dæmdur.

Ú r s k u r ð a r o r ð:

Lögtak skal ná fram að ganga eftir kröfu sóknaraðila og á hans ábyrgð. Málskostnaður fellur niður.
