

Þriðjudaginn 19. febrúar 1974.

Nr. 62/1973: Gjaldheimtustjórinn í Reykjavík
(Guðmundur Vignir Jóseppsson hrl.)

gegn

Hjálmar Styrkárson og gagnsök
(Guðmundur Skaftason hrl.).

Dómendur:

**hæstaréttardómararnir Benedikt Sigurjónsson, Ármann Snæ-
varr, Björn Sveinbjörnsson og prófessor Gaukur Jörundsson og
Magnús Thoroddsen borgardómari.**

Skattamál. Lögtaksgerð úr gildi felld.

Dómur Hæstaréttar.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 18. apríl 1973 og krafist þess aðallega, að lögtak verði framkvæmt hjá gagnáfrýjanda fyrir kr. 527.398.00 ásamt 12% ársvöxtum frá 7. júlí 1972 til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar úr hendi gagnáfrýjanda í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst aðaláfrýjandi þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur með þeirri breytingu, að gagnáfrýjanda verði dæmt að greiða sér málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 18. apríl 1973 og krafist sýknu af kröfum aðaláfrýjanda og málskostnaðar úr hendi hans í héraði og fyrir Hæstarétti.

Nokkur ný gögn hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

Í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra frá 27. maí 1971 er lýst athugunum, sem gerðar voru samkvæmt heimild í 3. málsg. 42. gr. laga nr. 90/1965, nú 3. mgr. 42. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 3. málsg. 16. gr. laga nr. 7/1972, á framtölum gagnáfrýjanda á árunum 1965, 1966, 1967 og 1968. Víkur sú skýrsla einkum að tvennu, byggingarstarfsemi gagnáfrýjanda á þessu tímabili og skuldum þeim, sem hann tilfærir á framtölum sínum. Eru skuldirnar bornar saman við gögn, er rannsóknardeild voru tiltæk. Í skýrslu þessari er greint frá athugunum, án þess að vefengd séu einstök atriði í fram-

tölum, þ. á m. hagnaður vegna sölu íbúða, og ekki er þar vikið að ályktunum um áhrif þeirra atriða, sem skýrslan fjallar um, á gjaldstofna gagnáfrýjanda á þessu árabili.

Sama dag og framangreind skýrsla er dagsett kom gagnáfrýjandi fyrir deildarstjóra í rannsóknardeild ríkisskattstjóra, sbr. 36. gr. laga nr. 90/1965, nú 36. gr. laga nr. 67/1971. Gerði hann þar grein fyrir því, að hann hefði ekki haft bókhald á þessum árum. Þá var hann spurður um tiltekna skuldir í bönkum, sem tilfærðar voru á framtali 1965, svo og víxla- og skuldabréfaeign, miðað við 31. desember 1965, og enn um tiltekna bifreið, sem skráð var á nafn hans. Við skýrslutöku þessa var gagnáfrýjandi ekki sakaður um að hafa skýrt rangt frá tilgreindum þáttum í framtölum sínum.

Í úrskurði ríkisskattanefndar 13. september 1971, sem síðar verður fjallað um nánar, er þess getið, að gagnáfrýjanda hafi verið send skýrsla rannsóknardeildarinnar með bréfi 27. maí 1971. Hafi honum þá jafnframt verið tilkynnt, „að eins og málið lægi fyrir, gæti orðið að hækka áður álögð opinber gjöld fyrir gjaldárin 1965 — 1968“, og hafi honum verið veittur kostur á „að koma að skýringum og gögnum, er hann kynni að óska“. Bréf þetta er eigi meðal gagna máls, en gagnáfrýjandi hefur eigi borið brögður á efni þess.

Hinn 15. júní 1971 ritar gagnáfrýjandi ríkisskattstjóra bréf í tilefni af ofangreindri skýrslu rannsóknardeildar um athuganir á framtölum hans. Gerir hann þar einkum grein fyrir skuldum þeim, sem skýrslan vísar að.

Áð svo vöxnu tók ríkisskattanefnd mál þetta til úrskurðar að tilhlutan ríkisskattstjóra samkvæmt 4. málsgrein 42. gr. laga nr. 68/1971. Í úrskurði ríkisskattanefndar 13. september 1971 eru reifaðar athuganir rannsóknardeildarinnar á framtölum gagnáfrýjanda varðandi byggingarsarfsemi hans og framtaldar skuldir, en einnig sýnist vera tekið að nokkru tillit til skýringa gagnáfrýjanda, þótt þess sé ekki getið. Síðan segir svo í úrskurðinum:

„Af því, sem hér hefur verið rakið, og öðru því, sem fyrir liggur í málinu, er ljóst, að skattframtöl gjaldanda fyrir þau ár, sem hér um ræðir, eru miklum annmörkum háð. Gjald-

andinn hefur látið hjá líða að halda bókhald og halda saman gögnum um rekstur sinn til að sannreyna megi framtöl hans. Þykja framtölin því ekki það traust, að byggja megi á þeim álagningu opinberra gjalda á gjaldþegn. Verða gjaldstofnar því áætlaðir af nýju til álagningar.“

Samkvæmt þessu voru gjaldstofnar áætlaðir að nýju og hreinar tekjur ákvarðaðar og svo tekjuskattur í samræmi við þær breytingar. Með úrskurði sama dag hækkaði ríkisskattaneftnd með stoð í 8. gr. laga nr. 69/1970 tekjuútsvar gagnáfrýjanda fyrir sömu ár, miðað við hina áætluðu gjaldstofna. Eru gjaldahækkanir í heild sinni sundurliðaðar í hinum áfrýjaða úrskurði ásamt hækkun á kirkjugarðsgjaldi, sem leiddi af hækkun tekjuútsvars, sbr. 3. málsg. 26. gr. laga nr. 21/1963.

Svo sem greint er í úrskurði fógeta, kærði gagnáfrýjandi hinn 11. október 1971 gjaldahækkanir ríkisskattaneftndar, en með úrskurði 5. apríl 1972 hratt nefndin þeirri kæru. Segir þar í fyrsta lagi, að rannsókn sú, sem rannsóknardeild ríkisskattstjóra hófst handa um á árinu 1969, rjúfi frest samkvæmt 38. gr. laga nr. 68/1971 og fái því gjaldahækkun á gjaldári 1965 staðist. Í öru lagi er vikið að hlutdeild gagnáfrýjanda í byggingu íbúða að Safamýri 79 og Fellsmúla 15 og hversu umfangsmikil sú umsýsla hafi verið. Er sú ályktun dregin af eðli þeirrar starfsemi, að gagnáfrýjandi hafi verið bókhaldsskyldur samkvæmt 2. gr. laga nr. 62/1938 og hafi enda borið að geyma öll fylgiskjöl og önnur gögn varðandi framtöl sín, sbr. 83 gr. reglugerðar nr. 245/1963. Vanræksla hans í þessu efni og ónógar skýringar á framtölum valdi því, að heimilt sé að áætla honum gjaldstofna, og er því hrundið, að áætlun 13. september 1971 hafi verið óhófleg.

Frestur sá til breytingar á framtölum skattþegna, sem greinir í 38. gr. laga nr. 90/1965, var liðinn, að því er varðar skattárið 1964 (gjaldárið 1965), þegar ríkisskattaneftnd kvað upp úrskurð sinn 13. september 1971, en við það tímamark ber að miða rof frests. Ber því að staðfesta þá niðurstöðu fógetaréttar, að lögtak skuli eigi ná fram að ganga fyrir viðbótargjöldum af tekjum gagnáfrýjanda það ár.

Sýnt er, að ríkisskattaneftnd víkur í úrskurðum sínum 13.

september 1971 og 5. apríl 1972 til hliðar framtölum gagnáfrýjanda og áætlað honum hreinar tekjur að stofni til þau ár, sem úrskurðirnir taka til. Eru úrskurðir nefndarinnar einkum reistir á því, að skuldir gagnáfrýjanda séu oftaldar, og geri það framtölin öll tortryggileg og enn, að söluhagnaður af íbúð að Fells múla 15, sem gagnáfrýjandi tók þátt í að byggja og seldi síðar, hljóti að vera vantalin, en skortur á bókfærslu og bókfærslugögnum eigi að koma honum í koll.

Í úrskurðum ríkisskattaneðndar er eigi nema að litlu leyti gerð rökstudd grein fyrir því, á hverju tekjuhækkun hvors árs um sig er reist. Ýmis gögn hafa komið fram af hálfu gagnáfrýjanda um skuldir hans, og skýringar hans eru ekki teknar til rökstuddrar úrlausnar. Sá þáttur, sem lýtur að söluhagnaði gagnáfrýjanda, var ekki í upphafi skýrlega borinn undir hann. Enn er þess að geta, að byggingarstarfsemi sú, sem gagnáfrýjandi stóð að á þeim árum, sem hér um ræðir, þykir eigi hafa verið með þeim hætti, að hann hafi verið bókhaldsskyldur samkvæmt 2. gr. laga nr. 62/1938, og eru úrskurðirnir reistir á röngum grundvelli, að því er það atriði varðar.

Samkvæmt famansögðu eru úrskurðir ríkisskattaneðndar um gjöld gagnáfrýjanda gjaldárin 1966, 1967 og 1968 haldnir slíkum ágöllum, að þeir þykja eigi lögmæt undirstaða undir gjaldahækkanir þær, sem lögtakskrafa vegna gjalda þessara ára lýtur að. Ber því að fella lögtaksgerðina í heild sinni úr gildi og synja lögtaks. Rétt þykir, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði úrskurður er úr gildi felldur, og er synjað lögtaks.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Úrskurður fógætaréttar Reykjavíkur 2. mars 1973.

Mál þetta var þingfest föstudaginn 7. júlí 1972, og gerði umboðsmaður gerðarbeiðanda þá þær réttarkröfur, að fógæti heimili lögtak hjá gerðarþola, Hjálmarí Styrrkárssyni, Safamýri 79 hér í

borg, (nafnnúmer 4162—6208) til tryggingar ógreiddum eftirstöðvum opinberra gjalda, samtals að fjárhæð kr. 527.398.00 ásamt 12% ársvöxtum frá þingfestingardegi máls þessa til greiðsludags auk málskostnaðar að mati réttarins.

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

1965: tekjuskattur	kr. 61.839.00		
kirkjugarðsgjald	— 1.017.00		
tekjuútsvar	— 67.800.00	kr. 130.656.00	
1966: tekjuskattur	— 33.351.00		
kirkjugarðsgjald	— 522.00		
tekjuútsvar	— 34.800.00	— 68.673.00	
1967: tekjuskattur	— 78.819.00		
kirkjugarðsgjald	— 1.289.00		
tekjuútsvar	— 85.900.00	— 166.008.00	
1968: tekjuskattur	— 76.338.00		
kirkjugarðsgjald	— 1.267.00		
tekjuútsvar	— 84.456.00	— 162.061.00	
Samtals		kr. 527.398.00	

Gjöld þessi lagði ríkisskattanevnd á gerðarþola síðari hluta árs 1971 að undangenginni rannsókn á skattframtölum hans, sbr. 42. gr. laga nr. 90/1965 um tekju- og eignarskatt.

Umboðsmaður gerðarþola gerir þær réttarkröfur, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og að umbjóðanda sínum verði úrskurðaður hæfilegur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda eftir mati réttarins.

Þegar athuguð eru tildrög máls þessa og hinna umdeildu skattahækkana ríkisskattanevndar, þykir rétt að draga fram eftirfarandi atriði:

Á fundi ríkisskattanevndar hinn 13. september 1971 var tekin til endurskoðunar álagning tekjuskatts á Hjálmar Styrkársson, Safamýri 79, Reykjavík, (nafnnr. 4162—6208) gjaldárin 1965—1968.

Málið var tekið upp að tilhlutan ríkisskattstjóra samkvæmt 42. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt. Með bréfi, dags. 27. maí 1971, var gjaldanda send skýrsla rannsóknardeildar og

jafnframt tilkynnt, að eins og málið lægi fyrir, gæti orðið að hækka áður álögð opinber gjöld fyrir gjaldárin 1965—1968, og var honum gefinn kostur á að koma að þeim skýringum og gögnum, er hann kynni að óska.

Samkvæmt rskj. nr. 9, sem er skýrsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra um athugun á skattframtölum Hjálmars Styrkárssonar, Safamýri 79, Reykjavík, gjaldárin 1965, 1966, 1967 og 1968, var gerðarþoli kallaður fyrir deildarstjóra ríkisskattstjóra hinn 27. maí 1971. Þar er honum tjáð, að hann hafi verið kvaddur til skýrslugjafar vegna athugunar rannsóknardeildar á skattframtölum hans gjaldárin 1965, 1966, 1967 og 1968. Gerðarþola voru sýnd skattframtöl hans fyrir áðurnefnd gjaldár, og kannaðist hann við undirskrift sína undir þau og segir framtal gjaldár 1965, sem er óundirritað, vera rétt.

Aðspurður, hvort hann hafi haldið bókhald yfir byggingarframkvæmdir, sem hann stóð í þessi ár, þ. e. einkum byggingu Fellsmúla 15, segir gerðarþoli, að svo hafi ekki verið. Í lok hvers árs hafi farið fram uppgjör á grundvelli reikninga, sem safnað hafi verið saman á árinu, en síðan hafi gögnum verið fleygt, þegar þeirra var ekki talin þörf lengur.

Með bréfi, dags. 27. maí 1971, var gjaldanda send skýrsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra og jafnframt tilkynnt, að eins og málið lægi fyrir, gæti orðið að hækka áður álögð gjöld fyrir gjaldárin 1965 til 1968, og var honum gefinn kostur á að koma að þeim skýringum og gögnum, er hann kynni að óska. Þessu svaraði gjaldandi með bréfi, dags. 15. júní 1971, samanber réttarskjal nr. 16.

Eins og áður hefur komið fram í máli þessu, eru hinar umdeildu gjaldahækkanir byggðar á úrskurði ríkisskattaneftndar, uppkveðnum hinn 13. september 1971.

Með bréfi umboðsmanns gerðarþola til ríkisskattaneftndar, dagsettu 11. október 1971, eru umræddar gjaldahækkanir kærðar og þess krafist aðallega, að þær verði felldar niður, en til vara, að þær verði lækkaðar verulega, sbr. rskj. nr. 21. Með úrskurði, dagsettu 5. apríl 1972, staðfestir ríkisskattaneftnd áður úrskurðaðar gjaldahækkanir sínar frá 13. september 1971.

Í munnlegum málflutningi sínum lagði umboðsmaður gerðarbeiðanda höfuðáherslu á það, að hin umdeilda hækkun opinberra gjalda á gerðarþola væri í alla staði lögmæt og lögum samkvæm, enda hefði hann vanrækt bókhaldsskyldu sína, fargað gögnum sínum, sem honum bar þó lagaleg skylda til að geyma, og ekki á neinn

hátt gefið fullnægjandi skýringar við athugasemdum þeim, er lagðar voru fyrir hann að lokinni rannsókn rannsóknardeildar ríkisskattstjóra á framtölum hans, enn fremur mótmælti hann því, að nokkuð af hinum umdeildu skattahækkunum væru fyrndar.

Í munnlegum málflutningi sínum telur umboðsmaður gerðarpóla, að skattayfirtöld hafi farið út fyrir ramma 38. gr. laga um tekju- og eignarskatt, en þar mæli svo fyrir, að eigi skuli reikna gjaldanda skatt lengra aftur í tímann en 6 ár. Eigi því álagning þessi að falla niður af þessari ástæðu einni saman. Þá telur hann hvergi sannað í málinu, að umbjóðandi sinn hafi á umræddu tímabili undandregið tekjur eða eignir, og þar sem umbjóðandi sinn sé ekki bókhaldsskyldur, sé mjög óvarlegt að slá því föstu, að skuldir þær, er tilgreindar séu á framtölum gerðarpóla, séu ekki réttar, þótt hann geti ekki fært fullar sönnur á þær að svo löngum tíma liðnum. Varla sé raunsætt að reikna með því, að óbókhaldsskyldir aðilar geymi gögn sín fjölda ára.

Fógeti reyndi sættir í málinu, en án árangurs.

Í upphafi 38. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt segir svo: „Hver sá, sem skýrt hefur frá tekjum sínum eða eignum lægri en vera ber og því greitt minni skatt en honum ber skylda til, skal greiða eftir á skattupphæð þá, sem undan var dregin. Þó skal eigi reikna skatt gjaldanda að nýju lengra aftur í tímann en 6 ár...“ Samhljóða ákvæði voru í 38. gr. laga nr. 90/1965 um tekjuskatt og eignarskatt. Samkvæmt gögnum málsins kom gerðarþoli í máli þessu fyrir deildarstjóra rannsóknardeildar ríkisskattstjóra hinn 27. maí 1971 til skýrslugjafar vegna athugunar rannsóknardeildarinnar á skattframtölum hans gjaldárin 1965, 1966, 1967 og 1968. Sama dag er honum send skýrsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra og honum jafnframt tilkynnt, að eins og málið lægi fyrir, gæti orðið að hækka áður álögð opinber gjöld hans fyrir gjaldárin 1965—1968, og var honum gefinn kostur á að koma að þeim skýringum og gögnum, er hann kynni að óska. Skattahækkunar þær, er úrskurðar er krafist um í máli þessu, ákvarðaði ríkisskattanefnd á fundi sínum þann 13. september 1971. Skattár er almanaksár, og næsta ár telst gjaldár, skattálagning árið 1965 er miðuð við eignir og skuldir gjaldanda, eins og þær voru við upphaf 1. janúar það ár og tekjur og gjöld skattársins 1964. Rétturinn fær því ekki annað séð en að skattayfirtöld hafi ekki gætt þeirra takmarka, er ákveðin eru í 38. gr. laga um tekju- og eignarskatt, en þar segir, að ekki skuli reikna skatt gjaldanda að nýju lengra aftur í tímann en 6 ár. Rétturinn verður því

að líta svo á, að skattahækkun sú, er lögð var á gerðarpóla fyrir árið 1965, sé ekki lögum samkvæmt og því ekki lögtakshæf. Þegar litið er á gögn málsins í heild og munnlegan málflutning þess, virðist gerðarþoli ekki hafa getað gefið skattayfirvöldum fullnægjandi skýringar á athugasemdum þeim, er þau hafa gert við skattframtöl hans árin 1966, 1967 og 1968. Enda hefur hann að eigin sögn fargað sjálfur gögnum þeim, er hann hefur stuðst við í framtölum sínum ofangreind ár, þótt honum hefði átt að vera ljóst mikilvægi þess að geyma slík gögn, þar sem hann hefur starfað sem skrifstofumaður ýmissa fyrirtækja og jafnvel setið í stjórn hlutafélags.

Rétturinn fær ekki séð, að skattayfirvöld hafi gengið það langt í hækkunum opinberra gjalda á gerðarpóla fyrir gjaldárin 1966, 1967 og 1968, að þau hafi farið út fyrir heimildir þær, er skattalög leyfa, þegar svo stendur á sem í máli þessu.

Samkvæmt framangreindu þykir verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir árið 1966, kr. 68.673.00, fyrir árið 1967, kr. 166.008.00, og fyrir árið 1968, kr. 162.061.00, eða samtals kr. 396.742.00 ásamt 12% ársvöxtum frá þingfestingardegi máls þessa hinn 7. júlí 1972 til greiðsludags. Allt á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Eftir atvikum máls þykir rétt að láta málskostnað falla niður.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð á fram að ganga fyrir kr. 396.742.00 ásamt 12% ársvöxtum frá 7. júlí 1972 til greiðsludags. Allt á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Málskostnaður falli niður.