

Samkvæmt þessu verður ekki fallist á sjónarmið gerðarþola, sem rakin eru hér að framan. Með skírskotun til framanritaðs lítur rétturinn svo á, að hin umrædda framtalsbreyting til hækkunar og þar af leiðandi gjaldahækkun hafi verið gerð eftir lögum og reglum og því beri að heimila framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar á ábyrgð gerðarbeiðanda. Með allan gang málsins í huga og þrátt fyrir úrslit þess þykir sanngjarnt, að málskostnaður sé látinn falla niður.

**Ályktarorð:**

Hið umbeðna lögtak má fram fara á ábyrgð gerðarbeiðanda. Málskostnaður falli niður.

Föstudaginn 6. október 1978.

Nr. 67/1977. **Rafröst h/f**

(Helgi V. Jónsson hrl.)

gegn

**Gjaldheimtunni í Reykjavík**

og gagnsök

(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.).

Skattar. Lögtaksgerð staðfest.

**Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Ármann Snævarr, Benedikt Sigurjónsson, Björn Sveinbjörnsson, Magnús Þ. Torfason og Þór Vilhjálmsson.

Hinn áfrýjaða úrskurð kvað upp Valtýr Guðmundsson, settur borgarfégeti í Reykjavík.

Aðaláfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 28. apríl 1977. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og synjað um hið umbeðna lögtak. Þá krefst hann málskostnaðar bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi hefur áfrýjað málinu með stefnu 3. maí

1977. Krefst hann staðfestingar hins áfrýjaða úrskurðar um framgang lögtaks svo og málskostnaðar bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Fyrir Hæstarétt hafa verið lögð nokkur ný gögn.

### I.

Á árinu 1975 lét skattstjórinn í Reykjavík fram fara athugun á bókhaldi aðaláfrýjanda fyrir árin 1972, 1973 og 1974. Hinn 10. október 1975 ritaði skattstjórinn aðaláfrýjanda bréf og skýrði honum frá því, að hann teldi bókhald hans ekki fullnægja kröfum laga nr. 51/1968. Þá væri grunsamlegt, að sjóðstaða væri neikvæð í hver mánaðarlok þessi þrjú ár nema í desembermánuðum. Væri því eigi unnt að leggja framtöl aðaláfrýjanda til grundvallar skattaákvörðun. Mundu því nettótekjur félagsins verða áætlaðar þannig: framtal 1973, 1.250.000 krónur, framtal 1974, 750.000 krónur og framtal 1975, 1.350.000 krónur. Var aðaláfrýjanda settur 10 daga frestur til að koma að andmælum og skýringum. Bréfinu fylgdi skýrsla um bókhaldsskoðun. Aðaláfrýjandi svaraði bréfi þessu 28. október 1975. Viðurkenndi hann, að bókhaldinu hefði verið ábótavant. Skýringu á hinni neikvæðu sjóðstöðu væri meðal annars að finna í því, að fengin hefðu verið einkalán, sem ekki hefðu verið bókfærð. Viðskiptamenn hefðu greitt inn á viðskipti, án þess að bókfært væri, og auk þess hefði blandast saman einkafé framkvæmdastjóra félagsins og fé félagsins.

Samkvæmt skattbreytingaseðlum 31. desember 1975 hækkaði skattstjórinn í Reykjavík tekjuskatt aðaláfrýjanda í samræmi við fyrrgreinda tekjuáætlun. Aðaláfrýjandi kærði álagningu þessa 12. janúar 1976 og áréttaði kæruna með bréfi 16. mars s. á. Hinn 17. maí 1976 úrskurðaði skattstjórinn í Reykjavík, að tekjur félagsins gjaldárið 1973 skyldu teljast 950.000 krónur, gjaldárið 1974 1.050.000 krónur og gjaldárið 1975 1.150.000 krónur. Samkvæmt því skyldi tekjuskattur aðaláfrýjanda 1973 hækka um 494.296 krónur, tekjuskattur hans 1974 skyldi hækka um 538.245 krónur og tekjuskattur 1975 um 591.079 krónur. Úrskurð þennan kærði aðaláfrýj-

andi til ríkisskattaneftndar 2. júní 1976. Ríkisskattaneftnd staðfesti úrskurð skattstjóra 26. nóvember 1976.

Í máli þessu krefst gagnáfrýjandi lögtaks til tryggingar fyrrgreindum skattahækkunum, samtals 1.623.620 krónum auk dráttarvaxta og kostnaðar.

## II.

Fallast má á, að með bréfi skattstjórans í Reykjavík 10. október 1975 hafi verið fullnægt ákvæðum 37. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr. laga nr. 60/1973 um áskorun til skattþegns um að láta í té skýringar og gögn um framtöl sín, þó að eigi væri rétt að skrá þar þá þegar væntanlega tekjuáætlun. Verður því niðurfelling álagningarinnar ekki á þessum atriðum byggð.

Af gögnum máls kemur fram, að bókhald aðaláfrýjanda, sem er bókhaldsskyldur, var mjög ófullkomið og þannig úr garði gert, að það var eigi viðhlítandi grundvöllur undir skattframtölum hans. Var skattstjóranum því heimilt að víkja þeim til hliðar og áætla tekjuskattstofna, sbr. 37. gr. og 38. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 7. gr. laga nr. 60/1973. Tekjuskattstofnar þeir, sem áætlaðir voru, eru að vísu nokkuð háir, en þess ber að gæta, að með eru talin viðurlög samkv. 47. gr. laga nr. 68/1971. Þar sem eigi er sýnt fram á efnislega ágalla á áætlunum skattstjóra á tekjum aðaláfrýjanda um það árabíll, er hér skiptir máli, og áætlanirnar þykja eigi úr hófi, verður að leggja þær til grundvallar skattaákvörðunum þeim á aðaláfrýjanda, sem hér eru til úrlausnar.

Samkvæmt þessu ber að staðfesta hinn áfrýjaða úrskurð um framgang lögtaksins, en fjárhæðir hafa eigi sætt andmælum.

Eftir þessum málalokum ber að dæma aðaláfrýjanda til að greiða gagnáfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, sem ákveðst samtals 250.000 krónur.

## D ó m s o r ð :

Hin áfrýjaða lögtaksgerð er staðfest.

Aðaláfrýjandi, Rafröst h/f, greiði gagnáfrýjanda,

Gjaldheimtunni í Reykjavík, 250.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

### Úrskurður fógataréttar Reykjavíkur 18. apríl 1977.

Mál þetta, sem að loknum munnlegum málflutningi var tekið til úrskurðar hinn 6. þ. m., var þingfest hinn 18. febr. sl. En umboðsmaður gerðarpóla hafði hinn 13. jan. sl. skrifað Gjaldheimtunni í Reykjavík bréf, þar sem hann tilkynnti fyrirfram, að færi svo, að lögtaks yrði krafist vegna gjaldahækkanna, mundi hann taka til varna í málinu og yrðu mótmæli hans einkum reist á því, að fyrirmæla 37. gr. skattalaga hefði ekki verið gætt við álagningu hinna álögðu tekjuskattsskulda, sem eru skv. hækkunarúrskurðum og skattbreytingaseðlum alls kr. 1.623.630 og sundurliðast þannig milli ára:

	Áætlaður	
Gjaldár	tekjuviðauki	Tekjuskattur
1973	kr. 950.000	kr. 494.296
1974	— 1.050.000	— 538.245
1975	— 1.150.000	— 591.079
	<hr/>	<hr/>
	Kr. 3.150.000	kr. 1.623.620

Málsaðilja greinir ekki á um hina tölulegu hlið málsins, þ. e. að ofangreindur tekjuskattsauki sé réttur eftir skattstigum, miðað við hina áætluðu tekjuviðbót og stafi af henni. Gerðarbeiðandi, Gjaldheimtan í Reykjavík, krafðist lögtaks til tryggingar greiðslu téðs viðbótarskatts með bréfi, dags. hinn 16. febr. sl., en umboðsmaður gerðarpóla, Rafrastar h/f hér í borg, mótmælti enn framgangi gerðarinnar.

Gerðarbeiðandi gerir þær réttarkröfur, að rétturinn heimili framgang lögtaks í eignum gerðarpóla til tryggingar greiðslu gjaldskuldarinnar ásamt dráttarvöxtum, 2% á mánuði frá 25. maí 1976 til 1. des. sama ár og síðan 2½% á mánuði frá þeim degi til greiðsludags. Svo og krefst gerðarbeiðandi málskostnaðar úr hendi gerðarpóla að mati réttarins.

Samkvæmt ljósriti af gjaldheimtuseðli er gerðarþoli skuldfærður fyrir viðbótarálagningunni 25. maí 1976.

Gerðarþoli gerir þær réttarkröfur, að synjað verði um fram-

gang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og honum úrskurðaður málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda að mati réttarins.

Málavextir eru þessir:

Með bréfi rannsóknadeildar skattstofunnar í Reykjavík, dags. hinn 10. okt. 1975, er gerðarþola tilkynnt um, að honum muni áætlaðar í hreinar tekjur árin 1972, 1973 og 1974 alls kr. 3.350.000. Samkvæmt framansögðu lækkaði skattstjóri svo áætlun þessa í kr. 3.150.000.

Í þessu bréfi skattstjóra segir m. a.:

„Tilfnið er, að bókhald félagsins fyrir umrædd ár var tekið til athugunar á skattstofunni í Reykjavík. Í meðfylgjandi bókhaldsskoðunarskýrslu kemur m. a. fram, að bókhald félagsins er fjarri því að uppfylla þær kröfur, sem gerðar eru í lögum nr. 51/1968 um bókhald. Þar að auki bendir allt til þess, að tekju-skráningu sé verulega ábótavant, þar eð sjóðsstaðan er neikvæð 33 mánuði af þeim 36 mánuðum, sem athuginin nær til. Um frekari rökstuðning vísast til meðfylgjandi bókhaldsskoðunarskýrslu.

Sýnt þykir, að ekki reynist unnt að fallast á framtöl félagsins sem grundvöll við álagningu opinberra gjalda umrædd ár, og munu því þar af leiðandi áætlaðar nettó-tekjur sem hér segir.“

Í niðurlagi bréfs þessa er svo gerðarþola veittur tíu daga frestur til þess að koma að skýringum sínum eða andmælum. Endurskoðandi gerðarþola gefur svo skýringar sínar með bréfi, dags. hinn 28. okt. 1975. Í bréfi þessu er það viðurkennt, að bókhald félagsins hafi verið gallað, en því mótmælt, að tekjur séu vanfærðar, og þess krafist, að áætlunin verði felld niður, þar eð hún sé óraunhæf, eins og það er orðað.

Síðan tilkynnir skattstjóri um viðbótarálagninguna með skattbreytingaseðlum, dags. hinn 31. des. 1975. Með bréfum, dags. hinn 12. jan. og 16. mars 1976, kærir svo endurskoðandi gerðarþola ákvörðun þessa, og skattstjóri fellir úrskurð í málinu hinn 17. maí 1976, þar sem fallist er á að miða ekki tekjuáætlunina við lægstu neikvæða sjóðstöðu hvers rekstursárs og áætlunin í heild lækkuð um kr. 200.000.

Með bréfi, dags. hinn 2. júní 1976, skaut svo umboðsmaður gerðarþola úrskurði skattstjóra til ríkisskattaneftndar, sem staðfesti niðurstöðu skattstjóra með úrskurði, dags. hinn 26. nóv. 1976.

Í greinargerð og málflutningi hefur umboðsmaður gerðarbeiðanda haldið því fram, að löglega hafi verið staðið að máli þessu af hálfu skattayfirvalda. Bókhaldi gerðarþola hafi verið svo ábóta-

vant, að það geti með engu móti verið grundvöllur skattframtalanna. Til dæmis sé engin einkaúttekt skráð, tekjur vanfærðar og engin viðskiptamanna- né sjóðbók haldin. Þar eð þessi grundvöllur skattframtalanna sé brostinn gersamlega, verði tekjuáætlunin vart rökstudd, en umboðsmaður gerðarþola hafi átalíð skattstjóra fyrir vantandi rökstuðning að tekjuáætluninni.

Umboðsmaður gerðarþola hefur í málflutningi sínum lagt aðaláhersluna á það, að í máli þessu hafi skattayfirvöld ekki uppfyllt áskorunarskyldu 37. gr. skattalaga, þ. e. að skattstjóri hafi ekki skorað á gerðarþola að láta í té gögn og skýringar á þeim atriðum skattframtalanna, sem ábótavant sé, heldur hafi skattstjóri tilkynnt gerðarþola, að tekjur hans hefðu verið áætlaðar, eins og nánar er tilgreint í rskj. nr. 9. Umboðsmaðurinn telur áætlunina ósanngiarna og hvorki sé áætlaður viðbótarsöluskattur né vara-sjóðstillag dregið frá áætlaðri tekjuviðbót, áður en tekjuskattur sé álagður.

Það er upplýst og viðurkennt í máli þessu, að bókhald gerðarþola þessi þrjú ár hafði verið til athugunar hjá rannsóknadeild skattstofunnar í Reykjavík, svo og er það viðurkennt af hálfu gerðarþola, að bókhaldið hafi verið gallað. Þegar hinir verulegu ágallar komu fram á bókhaldinu, skrifaði skattstjóri gerðarþola bréfið á rskj. nr. 9 og lét bókhaldsskoðunarskýrsluna á rskj. nr. 8 fylgja til skýringar og rökstuðnings þeirri fyrirætlun skattstjóra að áætla gerðarþola viðbótartekjur, eins og fram kemur í bréfinu. Í lok bréfs þessa er gerðarþola bent á, að vilji hann koma að andmælum sínum eða skýringum, þá verði svarið að hafa borist skattstofunni innan tíu daga, auðkennt: Rannsóknadeild. Enginn ágreiningur er um það, að gerðarþoli, sem er hluta-félag, sé bókhaldsskyldur, sbr. 1. tölul. A liðs 2. gr. laga um bókhald nr. 51/1968.

Bókhaldsskoðunarskýrslan á rskj. nr. 8 ber það með sér, svo ekki verður um villst, að verulegir annmarkar hafa reynst á bókhaldinu öll þrjú árin, sem um er deilt. Þegar bókhald félaga með takmarkaðri ábyrgð er svo úr garði gert, þykir það á engan hátt geta þjónað sínum tilgangi, þ. e. sem upplýsingatæki um rekstur og efnahag félagsins og stjórnunartæki þess. Af þessu leiðir, að bókhaldið getur ekki verið grundvöllur skattframtalanna.

Samkvæmt þessu verður að telja, að skattstjóra hafi bæði verið rétt og skylt, sbr. 37. gr. skattalaga, að áætla gerðarþola hreinar tekjur eftir að hafa lokið athuguninni á bókhaldinu.

Varðandi það atriði, að söluskattsviðauki og varasjóðstillag hafi ekki verið dregið frá tekjuviðbótinni, áður en tekjuskattur var álagður, er það að segja, að orðið nettótekjur í áætlun skattstjóra verður að skilja svo, að þar sé átt við hreinar tekjur til skatts hjá félaginu, þ. e. tekjur, þegar búið er að draga söluskattinn og varasjóðstillagið frá.

Um það, hvort skattayfirvöld hafi beitt röngum aðferðum við endurákvörðun viðbótartekna og þar með tekjuskattsins, ber að hafa í huga, að fyrsta skref máls þessa var, þegar skattstjóri tók bókhald gerðarpola til athugunar. Að henni lokinni tilkynnir skattstjóri gerðarpola, hvernig fyrirhugað sé að áætla honum tekjur, jafnframt sem bókhaldsskoðunarskýrsla er látin fylgja tilkynningunni og gerðarpola veittur frestur til andsvara. Gerðarpoli notar tækifæri sitt til skýringar og andmæla, og síðan kveður skattstjóri upp úrskurð í málinu, rskj. nr. 13, og síðan ríkisskattanefnd, rskj. nr. 15.

Ekki síst með hliðsjón af bókhaldsskoðuninni verður að telja, að aðferðir skattayfirvalda, svo sem að framan greinir, rúmist innan formreglu skattalaga í þessu falli, þ. e. áskorunarskyldu skattstjóra skv. 37. gr.

Samkvæmt þessu verður ekki fallist á það sjónarmið umboðsmanns gerðarpola, að aðferðir skattstjóra séu ekki í samræmi við greind fyrirmæli 37. gr.

Enda þótt hinar áætlðu viðbótartekjur, og þar af leiðandi tekjuskattsviðauki, verði að teljast verulegar, þykja þær eigi svo úr hófi, að rétt sé af hálfu dómstóla að hnekkja ákvörðun skattayfirvalda, enda hefur gerðarpoli ekki sýnt fram á nein efnisatriði, sem eru í ósamræmi við heildarniðurstöðu málsins. Samkvæmt þessu þykir verða að hafna kröfu umboðsmanns gerðarpola um, að synjað verði um framgang lögtaks. Þrátt fyrir þessi úrslit málsins þykir sanngjarnt, að málskostnaður sé látinn falla niður.

Ályktarorð:

Hið umbeðna lögtak má fram fara á ábyrgð gerðarbeiðanda. Málskostnaður falli niður.