

Fimmtudaginn 19. nóvember 1998.

Nr. 93/1998.

Friðrik Rúnar Friðriksson

(Sigurður Eiríksson hdl.)

gegn

Íslenska ríkinu

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Skattar. Málshöfðunarfrestur. Hæfi. Málshraði. Sérálit.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Arnljótur Björnsson, Garðar Gíslason, Haraldur Henrysson og Hjörtur Torfason.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 2. mars 1998. Hann krefst þess, að hrundið verði úrskurði yfirskattaneftndar 9. október 1996 í máli sínu og felldar verði niður með dómi ákvarðanir um opinber gjöld sín gjaldárin 1991 og 1992 ásamt viðbótarálagningu virðisaukaskatts vegna áranna 1990 og 1991 samkvæmt þeim úrskurði. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

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

Nokkur ný gögn hafa verið lögð fyrir Hæstarétt. Þeirra á meðal er bréf skattranssóknarstjóra ríkisins 22. október 1998 til áfrýjanda, þar sem honum var tilkynnt, að ekki yrði um frekari aðgerðir að ræða í máli hans, þannig, að fallið væri frá kæru til refsingar á hendur honum, og væri meðferð málsins hjá embættinu endanlega lokið. Bréfinu fylgdu bókhaldsgögn, sem skattranssóknarstjóri hafði undir höndum.

Mál þetta lýtur að skilum áfrýjanda á virðisaukaskatti af starfsemi sinni við húsasmíðar umgetin rekstrarár og álagningu opinberra gjalda á hendur honum vegna sömu ára. Er atvikum þess og málsástæðum aðila ýtarlega lýst í héraðsdómi. Eins og þar greinir, er ekki deilt um fjárhæðir virðisaukaskatts eða stofna til tekjuskatts og annarra opinberra gjalda, sem yfirskattaneftnd ákvarðaði í fyrrnefndum úrskurði sínum, heldur reisir áfrýjandi mál sitt á því, að framganga skattranssóknarstjóra ríkisins, ríkisskattstjóra og yfir-

skattanefndar við meðferð á skattamáli sínu eigi að leiða til ómerk-
ingar á úrskurðinum. Málið höfðaði áfrýjandi innan sex mánaða frá
birtingu úrskurðarins, og er á það fallist, að lögmæltur frestur hafi
ekki verið liðinn.

Samkvæmt 103. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt
má maður ekki taka þátt í rannsókn eða annarri meðferð máls,
hvorki skattákvörðun né kærur, ef honum hefði borið að víkja sæti
sem héraðsdómara í málinu. Í 2. mgr. 2. gr. stjórnssýslulaga nr. 37/
1993 segir, að gildi sínu haldi ákvæði annarra laga, sem hafa að
geyma strangari málsmeðferðarreglur en stjórnssýslulög mæla fyrir
um. Um hæfi ríkisskattstjóra og yfirkattanefndarmanna til að fara
með mál eiga því við reglur um sérstakt hæfi í 5. gr. laga nr. 91/1991
um meðferð einkamála.

Áskilnaður laga um úrskurð ríkisskattstjóra, er skattaðili vill ekki
una endurákvörðun hans, leiðir til vandaðri málsmeðferðar en feng-
in er, þar sem sjónarmiða skattþegns og tjáningarréttar hans er þá
gætt með markvissum hætti. Óhóflegar tafir á meðferð máls áfrýj-
anda hjá skattyfirvöldum valda því ekki einar saman, að ómerkja
beri árangur meðferðarinnar. Verður ekki séð, að þær hafi leitt til
þess, að endanleg niðurstaða yrði ótraustari en ella, svo að áfrýj-
anda væri til óhags. Ekki verður heldur séð, að vistun gagnanna hjá
skattrannsóknarstjóra hafi valdið áfrýjanda réttarspjöllum, er raski
gildi úrskurðar yfirkattanefndar.

Með þessum athugasemdum verður hinn áfrýjaði dómur staðfest-
ur um annað en málskostnað með skírskotun til forsendna hans að
öðru leyti.

Með hliðsjón af annmörkum á málsmeðferð skattyfirvalda þykir
rétt, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

Arnþjótur Björnsson og Haraldur Henrysson telja, að dæma beri
áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað í héraði og fyrir Hæsta-
rétti, samtals 400.000 krónur.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður um annað en
málskostnað.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 4. desember 1997.**I.**

Mál þetta var höfðað með stefnu, birtri 14. apríl sl. Málinu var úthlutað héraðsdómara 1. júlí sl. og tekið fyrir 15. september sl. Þá var aðalmeðferð málsins ákveðin 10. nóvember, og var málið dómtekið að henni lokinni.

Stefnandi er Friðrik Rúnar Friðriksson, kt. 141156-5009, Lambeyri, Lýtingsstaðahreppi, Skagafjarðarsýslu.

Stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru aðallega þær, að hrundið verði úrskurði yfirskattanefndar frá 9. október 1996 og felld verði niður með dómi viðbótarálagning opinberra gjalda á stefnanda gjaldárin 1991 og 1992 og viðbótarálagning virðisaukaskatts virðisaukaskattsárin 1990 og 1991, allt samkvæmt framangreindum úrskurði.

Til vara er þess krafist, að áfallnir dráttarvextir og viðbótarálögur virðisaukaskatts samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar frá 9. október 1996 verði felldir niður.

Til þrautavara er þess krafist, að aukaálagning opinberra gjalda og virðisaukaskatts vegna tekjuársins 1991 samkvæmt framangreindum úrskurði verði felld niður.

Þá er þess krafist, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt fram lögðum reikningi auk virðisaukaskatts á málskostnað.

Af hálfu stefnda er krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda og stefnda til dæmdur málskostnaður samkvæmt mati dómsins.

II.*Málavextir.*

Síðari hluta árs 1991 hóf rannsóknardeild ríkisskattstjóra athugun á bókhaldi, tekjuskráningu og virðisaukaskattsskilum stefnanda. Rannsókn málsins var ekki lokið af hálfu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra í árslok 1992, og færðist því meðferð þess til skattrannsóknarstjóra ríkisins samkvæmt bráðabirgðaákvæði VIII í 23. gr. laga nr. 111/1992 um breytingar í skattamálum.

Rannsóknin laut að tekjuskráningu í bókhaldi og tekjuskráningu vegna sjálfstæðrar starfsemi rekstrarárin 1990 og 1991, rekstrargjöldum, sem tilgreind voru í rekstrarreikningi vegna sjálfstæðrar starfsemi stefnanda rekstrarárið 1990 og virðisaukaskattsskýrslum og virðisaukaskattsskilum rekstrarárin 1990 og 1991. Þá tók rannsóknin til skattframtala stefnanda gjaldárin 1991 og 1992 fyrir rekstrarárin 1990 og 1991. Að beiðni skattrannsóknarstjóra gaf stefnandi skýrslu um ákveðna þætti rannsóknarinnar 8. júlí

1993. Rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins lauk með skýrslu, dags. 29. nóvember 1993.

Með bréfi, dags. 3. desember 1993, sendi skattrannsóknarstjóri ríkisskattstjóra framangreinda skýrslu. Í bréfinu kom fram, að svo virtist sem stefnandi hefði vantalið verulega rekstrartekjur sínar og virðisaukaskattsskylda veltu. Þá hefðu verið verulegir annmarkar á tekjuskráningu og vörslum tekjuskráningargagna stefnanda. Niðurstöður skattrannsóknarstjóra ríkisins voru þær, að vantaldar skattskyldar tekjur stefnanda næmu á skattframtali gjaldársins 1991 að lágmarki 3.529.809 kr. og á skattframtali gjaldársins 1992 að lágmarki 1.178.941 kr. Þá næmi vantalin virðisaukaskattur vegna virðisaukaskattsskila rekstrarársins 1990 að lágmarki 2.251.684 kr. og vegna rekstrarársins 1991 að lágmarki 288.861 kr. Auk þess væru gjaldfærslur oftaldar að lágmarki 1.267.770 kr.

Með bréfi, dags. 10. desember 1993, boðaði ríkisskattstjóri endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 1991 og 1992 með áætlun viðbótargjaldstofna að teknu tilliti til álags. Auk þess boðaði ríkisskattstjóri stefnanda áætlun skattskyldrar veltu tekjuárin 1990 og 1991 til viðbótar áður fram talinni veltu og hækkun virðisaukaskatts til samræmis við þá áætlun að viðbættu álagi.

Í bréfi stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 22. desember 1993, kom fram, að hann sæi að svo komnu máli ekki ástæðu til að gera athugasemdir við skýrslu skattrannsóknarstjóra. Þó mótmælti hann því, að reikningar yrðu strikaðir út, vegna þess að form þeirra væri gallað, en ljóst væri, að um væri að ræða kostnað vegna eigin rekstrar og að virðisaukaskattur hefði verið greiddur af söluaðilum.

Með bréfum, dags. 29. apríl 1994, var boðuð endurákvörðun framkvæmd. Um virðisaukaskatt taldi ríkisskattstjóri áætlunarforsendu koma til greina, þar sem bókhald stefnanda væri verulegum annmörkum háð, og áætlaði viðbótarskattsskylda veltu 4.000.000 kr. árið 1990 (hækkun útskatts 980.000 kr.), en 1.500.000 kr. árið 1991 (hækkun útskatts 367.500). Af áætlun ríkisskattstjóra leiddi, að virðisaukaskattur stefnanda rekstrarárin 1990 og 1991 að viðbættu álagi hækkaði um 3.009.952 kr. Ríkisskattstjóri taldi, að vantaldar tekjur hefðu að lágmarki verið 3.529.809 kr. vegna gjaldársins 1991 og vanfærður kostnaður 270.044 kr. Vegna gjaldársins 1992 voru vantaldar tekjur taldar hafa verið að lágmarki 1.178.941 kr. Taldi ríkisskattstjóri einnig forsendur til áætlunar um tekjuskatts- og útsvarsstofn, þar sem bókhald stefnanda væri verulegum annmörkum háð, og hækkaði þá gjaldstofna að viðbættu álagi samkvæmt 106. gr. laga nr. 75/1981 þannig, að gjaldárið 1991 næmi hækkun 4.375.000 kr. og gjaldárið 1992 1.875.000 kr. Ríkisskattstjóri lækkaði því yfirfæranlegt tap stefnanda um sömu fjárhæðir vegna þessara gjaldára.

Umboðsmaður stefnanda mótmælti endurákvörðun ríkisskattstjóra með kæru, dags. 27. maí 1994. Lutu mótmælin einkum að því, að ekki væri ástæða til að áætla gjaldstofna, heldur bæri að miða við niðurstöðu samkvæmt skýrslu skattrannsóknaðstjóra. Með kæruúrskurðum, dags. 16. september 1994, hafnaði ríkisskattstjóri kröfum stefnanda.

Lögmaður stefnanda skaut úrskurðum ríkisskattstjóra til yfirséðanefndar með kærum, dags. 3. október 1994. Yfirséðanefnd staðfesti með bréfi, dags. 12. október 1994, að kærur þessar hefðu borist og að afrit hefðu verið send ríkisskattstjóra sama dag, og var honum gefinn 45 daga frestur skv. 6. gr. laga nr. 30/1992 um yfirséðanefnd til að leggja fram nauðsynleg gögn og rökstuðning. Þá sagði í framangreindu bréfi yfirséðanefndar: „Samkvæmt 8. gr. sömu laga er frestur yfirséðanefndar til að úrskurða um kærur þrír mánuðir, eftir að henni hefur borist umsögn og greinargerð ríkisskattstjóra, enda sé rökstuðningur nægjanlegur að mati nefndarinnar; ella reiknast þriggja mánaða fresturinn frá þeim tíma, er nægjanlegur rökstuðningur barst eða lokagagnaöflun lauk.“

Þá ritaði lögmaður stefnanda ríkisskattstjóra bréf, dags. 24. nóvember 1994, og krafðist þess, að bókhaldsgögnum, sem stefnandi hafði afhent rannsóknaðila, yrði skilað eða að tilgreindar yrðu ástæður þess, að gögnunum væri haldið. Afrit bréfsins sendi lögmaðurinn skattrannsóknaðstjóra. Svar barst lögmanninum frá ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 2. desember 1994, þar sem tilkynnt var, að gögnin væru í vörslum skattrannsóknaðstjóra. 17. febrúar 1995 lagði ríkisskattstjóri fram kröfugerð í kærumálinu fyrir hönd gjaldkrefjanda. 28. febrúar sama ár ritaði skattrannsóknaðstjóri stefnanda bréf og var honum þar boðið að kynna sér gögnin, hvort sem væri á starfsstöð embættisins eða hjá skattstjórum Norðurlandsudmæmanna tveggja, eftir því sem stefnanda hentaði, og myndu gögnin verða flutt þangað, sem stefnandi kysi, honum að kostnaðarlausu. Með bréfi yfirséðanefndar, dags. 14. nóvember 1995, var stefnanda veittur sérstakur frestur til að koma að boðuðum gögnum og rökstuðningi. Lögmaður stefnanda ritaði yfirséðanefnd bréf og taldi þar boð skattrannsóknaðstjóra um aðgang að gögnum ekki fullnægjandi. Skattrannsóknaðstjóri gaf stefnanda enn kost á að kynna sér gögnin með bréfi, dags. 27. nóvember 1995. 12. desember 1995 var stefnanda enn gefinn kostur á að koma að gögnum og skila greinargerð í kærumálinu. Af því tilefni skilaði umboðsmaður stefnanda athugasemdum til yfirséðanefndar með bréfum, dags. 11. og 18. desember 1995.

Yfirséðanefnd lagði úrskurð á kæru stefnanda 9. október 1996, og var endurákvörðun ríkisskattstjóra þar breytt í allmörgum atriðum. Í úrskurðinum er meðal annars getið um, að endurákvörðun ríkisskattstjóra, að því

er varðaði opinber gjöld, hafi ekki leitt til þess, að stefnanda ákvarðaðist stofn til álagningar tekjuskatts og útsvars, heldur hafi verið um að ræða lækkun yfirfæranlegs rekstrartaps. Af þeim sökum væru ekki lagaskilyrði til beitingar álags samkvæmt 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981. Sá þáttur í endurákvörðun ríkisskattstjóra var því felldur úr gildi og áætlun auk þess lækkuð og rekstrartap á skattframtali 1991 talið hæfilega ákvarðað með 5.000.000 kr., en fallist á, að bókhaldi stefnanda hefði verið svo ábótavant vegna tekjuársins 1990, að skilyrði væru til áætlunar samkvæmt 96. gr. laga nr. 75/1981. Um gjaldárið 1992 (tekjuárið 1991) var hafnað að beita heimild til áætlunar, þar sem hliðstæð rannsókn á skattskilum stefnanda hefði ekki farið fram eins og vegna ársins á undan. Var því ekki talin fullnægjandi ástæða til að víkja skattframtali til hliðar það gjaldár með áætlun skattstofna og fallist á, að skattframtal stæði óhaggað, en með tekjuviðbót, að fjárhæð 1.178.941 kr., vegna tilboðsverka stefnanda fyrir stjórn verkamannabústaða í Seyluhreppi, sem ekki var ágreiningur um, að telja hefði átt til skattskyldra tekna það ár. Í úrskurðinum voru jafnframt gerðar margvíslegar breytingar á endurákvörðun ríkisskattstjóra á virðisaukaskatti. Að mati yfirskattanefndar var lækkun ríkisskattstjóra á innskatti stefnanda rekstrarárið 1991 eigi svo markviss sem skyldi, meðal annars vegna þess, að sá þáttur væri eigi nægilega rökstuddur. Af þeim sökum var endurákvörðun á virðisaukaskatti að verulegum hluta felld úr gildi, að því er varðaði lækkun innskatts.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Af hálfu stefnanda er vísað til þess, að ríkisskattstjóri hafi farið með málid á rannsóknarstigi frá síðari hluta árs 1991 og fram til 1. janúar 1993. Hann hafi komið fram í málinu sem rannsóknaraðili, úrskurðaraðili og málflytjandi fyrir yfirskattanefnd. Þetta sé næg ástæða til ómerkingar úrskurðar yfirskattanefndar, enda ósamrýmanlegt 4. og 6. tl. 3. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Þá gildi samkvæmt 103. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt sömu reglur um hæfi ríkisskattstjóra og um hæfi dómara.

Ríkisskattstjóri hafi fengið umrædda kæru til meðferðar 12. október 1994, en ekki skilað kröfugerð sinni fyrr en 17. febrúar 1995, rúmlega fjórum mánuðum síðar. Þetta sé næg ástæða til ómerkingar úrskurða ríkisskattstjóra og eftirfarandi úrskurðar yfirskattanefndar. Í þessu sambandi megi vísa til álits umboðsmanns Alþingis í máli nr. 1190/1994, en þar segir svo í lið V. . . : „Það er samkvæmt framansögðu niðurstaða mín, að yfirskattanefnd hafi borið í máli þessu að ganga eftir því við embætti ríkisskattstjóra, að það skilaði gögnum og kröfugerð til yfirskattanefndar. Með hliðsjón af

þeim drætti, sem þegar hefur orðið við afgreiðslu þessa máls, er þeim til-
mælum beint til yfirkattaneftndar, að hún taki kærnu A til afgreiðslu svo
fljótt sem unnt er. Loks eru það tilmæli mín til embættis ríkisskattstjóra, að
meðferð embættisins á kærnum skattaðila skv. 6. gr. laga nr. 30/1992 um yfir-
skattaneftnd verði endurskoðuð og þess gætt, að meðferð þeirra verði hagað
með þeim hætti, að tryggt verði, að hinn lögboðni frestur í 3. mgr. 6. gr. laga
nr. 30/1992 verði haldinn.“ Þessum tilmælum hefur ríkisskattstjóri ekki
sinnt í þessu máli.

Yfirkattaneftnd hafi fengið kröfugerð ríkisskattstjóra í hendur 17. febrú-
ar 1995, en ekki kveðið upp úrskurð sinn fyrr en 9. október 1996, tæplega
einu ári og níu mánuðum síðar. Þetta sé næg ástæða til ómerkingar á úr-
skurði yfirkattaneftndar. Hæstaréttardómur 1948, bls. 179, haggi ekki þeirri
niðurstöðu. Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur frá 18. 11. 1994 réttlæti ekki
heldur umræddan seinagang.

Frá því að rannsóknardeild ríkisskattstjóra hóf rannsókn málsins og þar
til úrskurður yfirkattaneftndar lá fyrir, liðu fimm ár og fjórir mánuðir. Þetta
stangast á við 1. mgr. 6. gr. laga nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evr-
ópu auk 9. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 vegna þess tíma, sem málið hafi
tekið, og sé næg ástæða til ómerkingar á úrskurði yfirkattaneftndar frá 9.
október 1996. Hæstaréttardómur frá 5. desember 1996 renni og stoð undir
þetta.

Vísað sé til niðurstaðna umboðsmanns Alþingis í máli nr. 1317/1994, þar
sem fundið sé að málsmeðferð. Þá sé vísað til þess, að sett hefur verið
reglugerð nr. 489 2. september 1996 um breytingar á reglugerð nr. 361/1995
um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra, en í þessum
gögnum kemur fram, að málsmeðferð í máli þessu er verulega áfátt og ætti
að valda ómerkingu á úrskurðum skattyfirvalda í máli þessu.

Ríkisskattstjóri hafi lagt hald á bókhaldsgögn stefnanda í júnímánuði
1991 vegna rekstrarársins 1990. Stefnandi hafi síðar sent bókhaldsgögn
rekstrarársins 1991, en fékk enga kvittun fyrir því frá skattyfirvöldum.
Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi ekki lokið fyrr en 29. nóvember 1993,
tveimur árum og fimm mánuðum síðar. Þessi dráttur á málinu sé óhæfi-
legur og næg ástæða út af fyrir sig til ógildingar á úrskurði yfirkatta-
neftndar.

Ekki hafi verið gætt 3. mgr. 32. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra
mála. Þess var ekki gætt að bóka, að kærða væri óskyld að svara spurning-
um um sakarefnið. Samkvæmt framangreindri lagagrein hafi sakborningur
rétt til að neita að tjá sig um atlað sakarefni, og ber yfirheyranda að benda
honum á þann rétt við upphaf yfirheyrslu. Skýrsla, sem tekin var af stefn-

anda, hafi aðeins fjallað um tekjuárið 1990 og gjaldárið 1991. Álögur vegna tekjuársins 1991 séu því ekki lögmætar, og sé það rökstuðningur fyrir þrautavarakröfu stefnanda.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Stefndi mótmælir því, að ríkisskattstjóri eða starfsmenn embættisins hafi á einhverju stigi verið vanhæfir til meðferðar máls stefnanda eða að ætlað vanhæfi geti leitt til ógildis úrskurðar yfirskattaneftndar. Samkvæmt 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 geti ríkisskattstjóri ákvarðað skattaðila skattstofn og skatta að nýju, telji hann ástæður til að breyta ákvörðun skattstjóra um skattstofn eða skattálagningu. Ríkisskattstjóri hafi hliðstæða heimild til endurákvörðunar virðisaukaskatts samkvæmt 2. mgr. 39. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 101. gr. laga nr. 75/1981, sbr. og lokamálsgrein 49. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt lögum, sem giltu, er mál stefnanda var til meðferðar, gat skattaðili kært endurákvörðun ríkisskattstjóra til embættisins, sbr. 99. gr. laga nr. 75/1981 og 1. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988. Í því fólst, að ríkisskattstjóri varð krafinn um endurskoðun eigin ákvörðunar og skyldi taka afstöðu til erindisins með rökstuddum hætti. Í raun var um að ræða rýmk-aðan andmælarétt, þar sem stefnanda hafði áður verið gefinn kostur á að koma að andmælum, þ. e. með boðun endurákvörðunar. Í því sambandi sé rétt að geta þess, að frá 1. janúar 1997 gafst skattaðilum aðeins tækifæri til andmæla í eitt skipti, áður en kveðinn er upp úrskurður um endurákvörð-un, sbr. nú lög nr. 145/1995. Hvorki 4. né 6. töluliður 1. mgr. 3. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 hafi átt við, enda var um sama stjórnvaldshafa að ræða, þegar málið var til meðferðar hjá ríkisskattstjóra. Gætti hann and-mælaréttar stefnanda, er málið var þar til meðferðar.

Samkvæmt 6. gr. laga nr. 30/1992 sé ríkisskattstjóra falið að afla gagna og leggja fram kröfugerð fyrir hönd gjaldkrefjanda í tilefni kæru til yfirskatta-neftndar. Framangreind lagaákvæði geri því beinlínis ráð fyrir því, að ríkis-skattstjóri geti verið úrskurðaraðili á lægra stjórnsýslustigi og málflytjandi gjaldkrefjanda í tilefni kæru til yfirskattaneftndar. Stefndi mótmæli því, að sú tilhögun löggjafans leiði til þess, að skilyrði séu til þess að taka kröfur stefnanda til greina.

Samkvæmt bráðabirgðaaákvæði VIII í 23. gr. laga nr. 111/1992 um breyt-ingar í skattamálum skyldi meðferð þeirra mála, sem voru í rannsókn hjá rannsóknardeild ríkisskattstjóra og ólokið var 1. janúar 1993, flytjast til skattrannsóknarstjóra ríkisins. Skattrannsóknarstjóri ríkisins lauk rannsókn málsins með skýrslu, dags. 29. nóvember 1993. Annaðist það embætti meðal annars skýrslutöku af kæranda 8. júlí 1993. Stefndi mótmælir því, að ríkis-

skattstjóri hafi verið vanhæfur til meðferðar málsins vegna fyrri afskipta sinna af rannsókn þess, sbr. tilvísanir stefnanda í 6. tl. 1. mgr. 3. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og 103. gr. laga nr. 75/1981, enda hvíli rannsóknarskylda á stjórnvöldum, þ. á m. ríkisskattstjóra, sbr. 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Auk þess hafi stefnandi ekki sýnt fram á atvik, sem gætu bent til þess, að ríkisskattstjóri hefði ekki litið óhlutdrægt á málavöxtu eða hætta verið þar á. Stefndi bendir á, að atbeini skattrannsóknarstjóra að máli stefnanda varðaði aðeins upplýsingaöflun á sama hátt og ríkisskattstjóri hefði haft hana með höndum sjálfur eftir ákvæði 1. mgr. 96. gr. og 94. gr. laga nr. 75/1981. Skattrannsóknarstjóri hafði hins vegar ekki með höndum endurákvörðun gjalda í málinu.

Stefnandi hafi ekki bent á atvik eða ástæður fyrir því, að nefndarmenn yfirskattanefndar hafi við meðferð á kærumáli stefnanda verið vanhæfir eftir einhverjum ákvæða 3. gr. stjórnsýslulaga, og hafði enginn þeirra afskipti af máli stefnanda, áður en það kom til nefndarinnar, sbr. 4. tölulið 1. mgr. 3. gr. stjórnsýslulaga, sbr. 16. gr. laga nr. 30/1992.

Stefndi mótmælir því, að lög standi til þess, að fella beri úrskurð yfirskattanefndar úr gildi vegna tafa á afgreiðslu málsins, enda hafi tímamarka samkvæmt 97. gr. laga nr. 75/1981 verið gætt við endurákvörðun ríkisskattstjóra. Ákvæði 3. mgr. 6. gr. og 8. gr. laga nr. 30/1992 mæli fyrir um verklagsreglur, sem settar séu ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd. Sama eigi við um 9. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Verði ekki á framangreint fallist, telur stefndi, að umræddur afgreiðslutími geti ekki haft í för með sér ónýti úrskurðar yfirskattanefndar, þar sem verulegan hluta tímans meggi rekja til rannsóknar á stórfelldum annmörkum á skattskilum og tekjuskráningu stefnanda sjálfs. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi tekið alllangan tíma, en stefndi telur, að líta beri til þess, að málið var yfirgripsmikið. Stefndi mótmælir því, að meðferð málsins hjá embætti ríkisskattstjóra hafi tekið óeðlilega langan tíma miðað við umfang málsins. Að því er varðar meðferð málsins hjá yfirskattanefnd, bendir stefndi einkum á, að í samræmi við 3. mgr. 9. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 var stefnanda tilkynnt með bréfi nefndarinnar, dags. 12. október 1994, að fyrrsjáanlegt væri, að afgreiðsla málsins myndi teyfjast vegna mikils fjölda mála, sem væri til meðferðar fyrir yfirskattanefnd. Bendir stefndi einnig á, að yfirskattanefnd gaf stefnanda iðulega færi á að koma að athugasemdum og greinargerð vegna sérstakra mótmæla, sem hann hafði þá fyrst uppi, þegar ríkisskattstjóri hafði úrskurðað í máli hans og kæra til yfirskattanefndar komið fram. Sem fyrr segir, virðist stefnandi eða lögmaður hans á hinn bóginn ekki hafa nýtt sér færi á að skoða þau gögn, sem voru í vörsl-

um skattrannsóknarstjóra. Verði ekki annað ráðið af úrskurði nefndarinnar en málið hafi þar verið tekið til gagn Gerrar endurskoðunar og rannsóknar, þar sem ákvörðunum ríkisskattstjóra var breytt í veigamiklum atriðum til samræmis við kröfur stefnanda, eftir því sem efni stóðu til.

Ekki verður séð, að álit umboðsmanns Alþingis í framangreindu máli og reglugerð nr. 489/1996 styðji þá skoðun stefnanda, að málsmeðferð í máli þessu sé verulega áfátt og ætti að valda ómerkingu á úrskurðum skattfyrvalda. Stefndi telur, að skattfyrvöld hafi á öllum stigum málsins virt upplýsinga- og andmælarétt stefnanda og veitt honum fullnægjandi aðgang að gögnum, þá er beiðni kom fram. Því til stuðnings vísar stefndi til mála-vaxtalýsingar auk dómskjala nr. 6 – 9, 11, 19 og 22 – 26. Þá hafnar stefndi því, að af tilvitnaðri reglugerð verði dregnar ályktanir um málsmeðferð í þeim málum, sem voru til meðferðar fyrir gildistöku reglugerðarinnar.

Stefndi telur skattrannsóknarstjóra ekki hafa verið skylt að lögum að afhenda stefnanda þau gögn, sem til rannsóknar voru, þegar rannsókninni lauk, meðal annars vegna rannsóknarhagsmuna hugsanlegs refsímáls. Hafi verið óheimilt eftir 10. og 32. gr. reglugerðar nr. 361/1995, sem sett var 26. júní 1995, að afhenda gögn, fyrr en endurákvörðun og refsímáli væri að fullu lokið. Öll gögnin, sem voru í vörslum skattrannsóknarstjóra, höfðu þýðingu við þá rannsókn, sem fram fór í máli stefnanda. Því sé mótmælt, að lagt hafi verið hald á bókhaldsgögnin í þeim skilningi, sem stefnandi leggur til grundvallar. Voru þau látin í té af stefnanda sjálfum, svo sem skylt var eftir ákvæði 94. gr. laga nr. 75/1981. Ekki reyndi á heimildarákvæði 5. mgr. 102. gr. A sömu laga. Af hálfu skattrannsóknarstjóra var stefnanda, sem fyrr segir, gefinn kostur á að kynna sér öll gögn, sem rannsóknina vörðuðu. Stefnanda var að sjálfsögðu fullkunnugt um, hvaða gögn hann lét af hendi. Þótt ekki hefði verið gefin út kvittun fyrir móttæknum gögnum vegna rekstrarársins 1991, veldur það ekki ógildi á úrskurði yfirskattaneftndar, svo sem hann stendur um endurákvæðanir á sköttum vegna þess rekstrarárs. Stefndi dregur í efa, að stefnandi hafi ekki fengið staðfestingu fyrir móttöku gagna vegna rekstrarársins 1991. Um þetta atriði verður að líta til þess tvíþætta hlutverks skattrannsóknarstjóra að upplýsa mál og afla sönnunargagna vegna refsímáls og hins vegar upplýsingahlutverks hans vegna endurákvæðana á sköttum og gjöldum. Sem fyrr segir, hefur stefnandi ekki veðfengt rannsóknina að því leyti efnislega. Vegna þessa væri enn síður tilefni til ógildingar á úrskurði yfirskattaneftndar í máli stefnanda.

Stefndi mótmælir því, að skattrannsóknarstjóri ríkisins hafi ekki gætt áskilnaðar 3. mgr. 32. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra mála við skýrslutöku af stefnanda. Það sjónarmið stefnanda, að skýra beri síðari

málslið 3. mgr. 32. gr. með þeim hætti, að skylt sé að bóka orðrétt leiðbeiningar til skýrslugjafa, eigi sér hvorki stoð í lagaákvæðinu sjálfu né í lögskýringargögnum. Stefnandi hafi að öðru leyti ekki gert athugasemdir við efni umræddrar skýrslu. Verði ekki á framangreint fallist, telur stefndi, að ætlaður brestur á tilvitnaðri bókun eða að rangt hafi verið eftir stefnanda haft, geti ekki haft í för með sér ónýti úrskurðar yfirséttanefndar. Í fyrsta lagi sé það vegna þess, að fram til 1. janúar 1994 hafi skattrannsóknarstjóra ríkisins ekki verið skylt að gæta ákvæða laga um meðferð opinberra mála, sbr. 7. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981, sbr. 13. gr. laga nr. 122/1993, en í öðru lagi bendi stefndi á, að á stefnanda hvíldi sú skylda að láta skattyfirvöldum í té allar nauðsynlegar upplýsingar, sbr. 1. mgr. 94. gr. og 3. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981. Heimild til skýrslutöku sé einnig eftir ákvæði 2. töluliðar 2. mgr. 94. gr. sömu laga, og er þar ekki kveðið á um, að farið skuli eftir reglum laga nr. 19/1991 um skýrslur af grunuðum. Í þriðja lagi telur stefndi, að skyldu skattrannsóknarstjóra til að gæta ákvæða laga um meðferð opinberra mála, sem við eiga, verði að skoða í ljósi rannsóknarhagsmuna hugsanlegs opinbers máls, en brestur á, að þeim ákvæðum sé fylgt, varði ekki ógildi endurákvörðunar skatta og gjalda, þar sem um málsmeðferð að því leyti gildi reglur laga nr. 75/1981 og 50/1988 og reglur stjórnarsýslulaga þeim til fyllingar, sbr. að þessu leyti orðalag 7. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981. Af þessu leiði, að síðastgreint ákvæði eigi almennt ekki við, þegar skattrannsóknarstjóri tekur skýrslu af skattaðilum á grundvelli 2. mgr. 94. gr. laganna.

Stefndi mótmælir því enn fremur, að afmörkun skattrannsóknarstjóra ríkisins á efni umræddrar skýrslu (tekjuárið 1990) geti haft áhrif á gildi úrskurðar yfirséttanefndar. Í þessu sambandi beri að hafa í huga, að skattrannsóknarstjóri sinnir að lögum rannsóknum, en honum er ekki falin endurákvörðun gjalda.

Stefndi bendir á það, að þegar málalíbúnaður stefnanda sé virtur í heild, verði að líta til þess, að yfirséttanefnd hafi gert veigamiklar breytingar á endurákvörðunum ríkisskattstjóra, og verði að telja niðurstöðu nefndarinnar stefnanda mjög hagstæða. Sérstaklega vísar stefndi til þess, að þar sem vafi lék á um áreiðanleika rannsóknar skattrannsóknarstjóra með tilliti til gagna og upplýsinga, sem síðar varð grundvöllur endurákvörðunar ríkisskattstjóra um virðisaukaskattsskil rekstrarársins 1991, breytti nefndin ákvörðunum til samræmis við upplýsingar, sem óvefengdar voru af stefnanda og ótvíræðar. Ekki voru talin skilyrði til að fella niður álag samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988, enda komu ekki fram gildar ástæður til niðurfellingar. Beitti nefndin því álagi varðandi vantalinn virðisaukaskatt, og

hefur stefnandi ekki borið við sérstökum ástæðum í máli þessu til niðurfellingar á því. Þá kemur fram í úrskurði nefndarinnar gagnrýni á rannsókn skattrannsóknarstjóra á lækkun innskatts 1990. Ógilti nefndin rannsóknina að mestu um þann þátt, en staðfesti niðurstöðu ríkisskattstjóra um hækkun virðisaukaskatts. Nam hækkun virðisaukaskatts vegna þessarar lækkunar innskatts samtals 263.950 kr. vegna ársins 1990.

Varðandi opinber gjöld var álag felld niður, áætlunarforsendur um gjaldárið 1991 staðfestar sökum stórfelldra annmarka á bókhaldi, en mati á fjárhæð yfirfæranlegs rekstrartaps breytt stefnanda í vil. Gjaldárið 1992 var hafnað að áætla skattstofna og tekjuframtal stefnanda staðfest með viðbót, að fjárhæð 1.178.941 kr., sem sætti ekki mótmælum, og yfirfæranlegu rekstrartapi þannig breytt stefnanda verulega í vil.

Í ljósi framanritaðs bendir stefndi sérstaklega á, að vegna meðferðar gagna í málinu af hálfu skattyfirvalda hafi stefnandi ekki fært fram rök fyrir því, hvernig brestur, sem hann telur hafa orðið á málsmeðferð, hafi leitt til þess, að hann fengi ekki komið að skýringum, sem ella hefðu breytt ákvörðunum skattyfirvalda og yfirskattanefnd tók ekki sérstakt tillit til. Stefnandi vefengdi ekki efnisinnihald skýrslu skattrannsóknarstjóra og dró ekki í efa, að tekjuskráningu sinni hefði verið ábótavant að því marki, sem þar var lýst. Engin tilefni eru því til að ógilda úrskurð yfirskattanefndar eða fallast á kröfur stefnanda að öðru leyti.

Varakrafa stefnanda sé án rökstuðnings sérstaklega, og vísast til þess, sem að framan greinir. Stefndi tekur fram, að dráttarvexti ber að greiða af vangoldnum virðisaukaskatti, sbr. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 og 28. gr. laga nr. 50/1988. Stefndi telur, að sýkna beri af varakröfu stefnanda, komi hún til efnismeðferðar.

Prautavarakrafa stefnanda sé einnig án sérstaks rökstuðnings, og sé hún óljós. Vísar stefndi enn fremur hér til framangreindra málsástæðna. Í prautavarakröfu sinni virðist stefnandi víkja að breytingum á virðisaukaskatti vegna rekstrarársins 1991 og breytingum, sem urðu á yfirfæranlegu rekstrartapi gjaldárið 1992 (tekjuárið 1991). Um þennan þátt málsins er sérstaklega vísað til niðurstöðu yfirskattanefndar, þar sem hafnað var áætlunum og einkum lagðar til grundvallar óumdeildar upplýsingar um tekjur til viðbótar framtölum.

Af hálfu stefnda er einkum bent á þrjú atriði, sem leiða ættu til frávisunar ex officio, annaðhvort málsins í heild eða hluta krafna stefnanda, sbr. 4. mgr. 100. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Í fyrsta lagi verður að telja málið höfðað að liðnum lögmæltum fresti samkvæmt 6. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988. Í öðru lagi sé sá hluti kröfu stefn-

anda, sem varðar viðbótarálagningu opinberra gjalda (tekju- og útsvarsstofn), í ósamræmi við úrskurð yfirsattaneftndar, sem krafist er ógiltlingar á. Í úrskurðarorði yfirsattaneftndar er kveðið á um lækkun yfurfæranlegs rekstrartaps tiltekin gjaldár, en ekki mælt fyrir um viðbótarálagningu gjaldárin 1991 og 1992. Af þeim sökum telur stefndi, að vísa beri frá dómi þeim hluta krafna stefnanda, sem varðar viðbótarálagningu opinberra gjalda, enda ræður kröfugerðin ekki ákveðnu sakarefni til lykta um þann þátt og er óraunhæf, sbr. d-lið 80. gr. laga nr. 91/1991. Verði ekki fallist á, að þetta atriði valdi frávisun, telur stefndi, að sýkna beri af þessum kröfum.

Í þriðja lagi er sérstaklega á það bent, að báðar varakröfur stefnanda eru án nokkurrar reifunar eða útskýringa, og ekki er getið, af hvaða ástæðum og með vísan til hvaða réttarreglna taka eigi þær til greina. Telur stefndi þetta andstætt meginreglum einkamálaréttarfars og ákvæðum 25. gr. og d- og e-lið 1. mgr. 80. gr. laga nr. 91/1991. Telur stefndi, að vísa beri varakröfum stefnanda frá dómi.

III.

Niðurstæða.

Í 6. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. lög nr. 30/1992 um yfirsattaneftnd, segir, að ágreining um skattskyldu og skatthæð megi bera undir dómstóla, enda hafi áður verið um hann úrskurðað af yfirsattaneftnd. Það skal þó gert innan sex mánaða, frá því að yfirsattaneftnd úrskurðar í málinu. 9. október 1996 úrskurðaði yfirsattaneftnd kæru stefnanda frá 3. október 1994 á úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 16. september 1994, samanber endurákvarðanir frá 29. apríl 1994, vegna álagningar opinberra gjalda gjaldárin 1991 og 1992 og ákvörðunar virðisaukaskatts árin 1990 og 1991. Endurrit úr úrskurðarbók yfirsattaneftndar, þar sem niðurstöðu nefndarinnar var að finna, var sent stefnanda með bréfi 1. nóvember 1996. Þar var jafnframt tekið fram, að frestur til að bera ákvörðun yfirsattaneftndar undir dómstóla væri sex mánuðir, „frá því að úrskurður nefndarinnar er tilkynntur yður“.

Stefnandi höfðaði mál það, sem hér er til meðferðar, með birtingu stefnu 14. apríl 1997. Af hálfu yfirsattaneftndar var stefnanda ekki tilkynnt um úrskurðinn, og vissi hann því ekki, að hann hafði gengið, fyrr en honum var birtur hann með bréfi, dags. 1. nóvember 1996. Eins og hér stendur á, hófst sex mánaða málshöfðunarfrestur þann dag, enda verður lögboðinn kæru- frestur ekki stytur með því að láta hjá líða að tilkynna um uppkvaðningu úrskurðar yfirsattaneftndar. Verður málinu því ekki vísað frá dómi af þeim sökum, að málshöfðunarfrestur hafi verið liðinn, þegar mál þetta var höfð-

að. Þar sem aðalkrafa stefnanda telst að öðru leyti fullnægja áskilnaði 80. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, þykja ekki efni til að vísa henni frá dómi.

Í máli þessu styður stefnandi mál sitt því, að málsmeðferð skattrannsóknarstjóra ríkisins, ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar eigi að leiða til ómerkingar á úrskurði yfirsattanefndar í máli hans. Um tölulegan ágreining er hins vegar ekki að ræða í málinu.

Verða nú málsástæður stefnanda teknar til úrlausnar í þeirri röð, sem hann setur þær fram.

Samkvæmt ákvæðum 5. mgr. 39. gr. laga nr. 50/1988 ákvarðaði ríkisskattstjóri 29. apríl 1994 að gera stefnanda að greiða viðbótarvirðisaukaskatt fyrir tímabilin maí til desember 1990 og öll tímabil ársins 1991. Enn fremur ákvarðaði hann að nýju með heimild í 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt áður álögð opinber gjöld stefnanda fyrir gjaldárin 1991 og 1992. Stefnandi kærði endurákvarðanir þessar til ríkisskattstjóra með kæru, dags. 27. maí 1994, skv. heimild í 99. gr. laga nr. 75/1981 og 29. gr. laga nr. 50/1988. Við þá málsmeðferð, sem hér hefur verið lýst, var í öllum tilvikum farið eftir þágildandi lögum, enda var það lögmælt kæruleið vegna ákvarðana skattýfirvalda á skattstofnum, að kæra mátti mál til hlutaðeigandi skattstjórnvalds.

Ríkisskattstjóri úrskurðaði um kærurnar með úrskurðum, dags. 16. september 1994. Með kærum, dags. 3. október 1994, skaut stefnandi úrskurðum ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar skv. 3. gr. laga nr. 30/1992, sbr. og 2. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988, sem úrskurðaði í máli stefnanda 9. október 1996.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 30/1992 skulu ágreiningsmál um ákvörðun skatta, gjalda og skattstofna, þar með talin rekstrartöp, úrskurðuð af sérstakri óháðri nefnd, yfirsattanefnd. Í tilefni kæru til yfirsattanefndar skal ríkisskattstjóri afla gagna og leggja fram kröfugerð fyrir hönd gjaldkrefjenda, sbr. 6. gr. laganna. Að mati dómsins veldur það ekki vanhæfi ríkisskattstjóra, að hann komi fram gagnvart yfirsattanefnd fyrir hönd gjaldkrefjanda, svo sem hann gerði í máli stefnanda, þótt hann hafi úrskurðað í máli á fyrri stigum.

Stefnandi hefur ekki sýnt að öðru leyti fram á vanhæfi ríkisskattstjóra eða starfsmanna embættis hans. Er því ekki fallist á með stefnanda, að ómerkja beri úrskurð yfirsattanefndar af þeim sökum. Þá þykja önnur atvik varðandi hæfi ekki eiga við, enda er því ekki haldið fram af hálfu stefnanda, að nefndarmenn yfirsattanefndar hafi við meðferð á kærumálinu verið vanhæfir skv. 3. gr. stjórnýslulaga nr. 37/1993 og 103. gr. laga nr. 75/1981.

Í málinu liggur fyrir, að verulegur misbrestur var á því, að nauðsynlegs málshraða og lögmætra fresta hafi verið gætt við meðferð kærums stefnanda hjá skattyfirvöldum. Þannig liðu rúmlega tvö ár, frá því að rannsóknardeild ríkisskattstjóra hóf rannsókn málsins, þar til rannsókn lauk með skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins, dags. 29. nóvember 1993. Skýrslan var send ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 3. desember 1993. 10. desember 1993 boðaði ríkisskattstjóri stefnanda endurákvarðanir á grundvelli skýrslunnar og gerði honum jafnframt kost á því að kynna sér efni hennar og gera skriflegar athugasemdir við hana og fyrirhugaðar breytingar.

Stefnandi sendi ríkisskattstjóra skriflegar athugasemdir með bréfi, dags. 22. desember 1993, og rúmum fjórum mánuðum síðar, 29. apríl 1994, endurákvarðaði ríkisskattstjóri gjaldstofna og virðisaukaskatt stefnanda.

Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 eru settir tímafrestrir á heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. sömu laga. Í 9. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 eru samsvarandi tímafrestrir á heimild til endurákvörðunar virðisaukaskatts. Endurákvarðanir ríkisskattstjóra í máli stefnanda voru innan þessara tíma marka.

Afgreiðsla málsins til og með endurákvörðun ríkisskattstjóra laut ekki ákveðnum lögmætum frestum að öðru leyti, heldur gildi um hana sú grundvallarregla stjórnarsýsluréttar, sem lögfest var með 9. gr. laga nr. 37/1993 og gildi tók 1. janúar 1994, að ákvarðanir í málum skuli teknar svo fljótt sem unnt er.

Stefnandi kærði breytingar ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 27. maí 1994. Ríkisskattstjóri kvað upp kæruúrskurði í málinu þremur og hálfum mánuði síðar, 16. september 1994. Var þá komið fram yfir lögmæltu fresti, sem voru tveir mánuðir samkvæmt 99. gr. laga nr. 75/1981 og 30 dagar samkvæmt 29. gr. laga nr. 50/1988.

Með bréfum, dags. 3. október 1994, kærði stefnandi úrskurði ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar. Yfirsattanefnd staðfesti móttöku á kærnum með bréfi, dags. 12. október 1994, og sendi sama dag kærur stefnanda til ríkisskattstjóra, sbr. 6. gr. laga nr. 30/1992. Kröfugerð ríkisskattstjóra í málinu barst yfirsattanefnd í bréfi, dags. 17. febrúar 1995, rúmum fjórum mánuðum eftir að málið var sent embætti ríkisskattstjóra. Í 3. mgr. 6. gr. laga nr. 30/1992 segir, að ríkisskattstjóri skuli hafa lagt rökstuðning í málinu fyrir hönd gjaldkrefjanda fyrir yfirsattanefnd innan 45 daga, frá því að honum barst endurrit kæru.

Með bréfi, dags. 28. desember 1994, sendi stefnandi yfirsattanefnd skrá yfir skjöl, sem hann boðaði, að hann myndi leggja fram í málinu. Jafnframt

áskildi hann sér rétt til framlagningar gagna og greinargerðar, áður en málið yrði afgreitt. Með bréfi, dags. 14. nóvember 1995, gaf yfirsattanefnd stefnanda færi á að koma áður boðuðum gögnum og greinargerð að í málinu og veitti til þess 30 daga frest. Stefnandi lagði fram viðbótargögn og athugasemdir í bréfi til yfirsattanefndar, dags. 11. desember 1995. Jafnframt gerði hann þá athugasemd, að ljósrít af kröfugerð ríkisskattstjóra hefði ekki fylgt bréfi yfirsattanefndar frá 14. nóvember 1995, eins og þar kom fram. 12. desember 1995 sendi yfirsattanefnd stefnanda kröfugerð ríkisskattstjóra í málinu og gaf honum kost á því að tjá sig um hana og skila skriflegri greinargerð innan 30 daga frá dagsetningu bréfsins. 18. desember 1995 sendi stefnandi yfirsattanefnd frekari greinargerð. 9. október 1996 úrskurðaði yfirsattanefnd í málinu og tilkynnti stefnanda niðurstöðuna með bréfi, dags. 1. nóvember 1996.

Skv. 8. gr. laga nr. 30/1992 skal yfirsattanefnd hafa lagt úrskurði á kærur, þremur mánuðum eftir að henni hefur borist umsögn og greinargerð ríkisskattstjóra. Með lögum nr. 31/1995, sem tóku gildi 1. janúar 1996, var gerð sú viðbót við 1. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992, að ef umsögn og greinargerð ríkisskattstjóra berst ekki fyrir lok frests skv. 3. mgr. 6. gr., skuli þriggja mánaða fresturinn reiknast frá lokum þess frests. Yfirsattanefnd kvað upp úrskurð sinn 9. október 1996, tæpum tuttugu mánuðum eftir að greinargerð ríkisskattstjóra barst nefndinni og tuttugu og tveimur og hálfum mánuði frá lokum frests ríkisskattstjóra til að skila umsögn og greinargerð í málinu.

Þrátt fyrir það að stefnandi kunni að hafa tafið afgreiðslu málsins hjá yfirsattanefnd að einhverju leyti, er engu að síður ljóst, að yfirsattanefnd fór verulega fram úr lögmaeltum frestum við afgreiðslu málsins. Þannig liðu tæpir tíu mánuðir frá síðustu greinargerð stefnanda til yfirsattanefndar, þar til úrskurður gekk í málinu.

Dómurinn telur, að almennt valdi tafir á afgreiðslu mála hjá skattstjórnvöldum ekki ógildi ákvarðana þeirra, þótt frá því geti verið undantekningar. Dómurinn telur, að þrátt fyrir það að farið hafi verið fram yfir þá lögmaeltu fresti, sem gerð hefur verið grein fyrir hér að framan, leiði það ekki til ómerkningar á úrskurði yfirsattanefndar.

Ríkisskattstjóri lagði hald á bókhaldsgögn stefnanda síðari hluta árs 1991 vegna rekstrarársins 1990. Er ágreiningslaust, að ríkisskattstjóri hafði samkvæmt lögum viðtækar rannsóknarheimildir, þ. á m. heimildir til að leggja hald á bókhaldsgögn í þágu rannsóknar skattamála í lengri eða skemmri tíma, eftir því sem aðstæða krefði. Stefnandi telur, að bókhaldsgögnum sínum hafi verið haldið lengur en efni voru til.

Stefndi telur, að samkvæmt 10. gr. og 32. gr. reglugerðar nr. 361/1995 um skatransóknir o. fl., sem sett var 26. júní 1995, hafi skatransóknarstjóra

verið óheimilt að afhenda gögnin, fyrr en endurákvörðun skatta eða gjalda og/eða ákvörðun um höfðun refsímáls væri að fullu lokið. Er því mótmælt, að lagt hafi verið hald á bókhaldsgögn umfram þau, sem þýðingu höfðu við rannsókn þá, sem fram fór í máli stefnanda. Fyrir liggur, að stefnanda var boðinn aðgangur að gögnum þessum hjá skattrannsóknarstjóra eða þeim skattstjóra, sem næstur væri heimili stefnanda. Stefnandi hefur því ekki sýnt fram á, að haldlagning bókhaldsgagna hans hafi á nokkurn hátt getað valdið honum þeim réttarspjöllum, að varði ógildingu úrskurðar yfirskatta-nefndar.

Stefnandi telur, að ekki hafi verið gætt ákvæða 3. mgr. 32. gr. laga nr. 19/1991 um meðferð opinberra mála.

8. júlí 1993 gaf stefnandi skýrslu á heimili sínu fyrir lögfræðingi skattrannsóknarstjóra ríkisins. Í upphafi skýrslunnar kemur fram, að stefnanda hafi verið gert kunnugt um tilefni skýrslutökunnar, sem sé athugun skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum hans gjaldárið 1991 vegna rekstrarársins 1990. Síðan segir: „Hann er áminntur um sannsögli, og gætt er ákvæða 32. gr. laga um meðferð opinberra mála. Hann óskar ekki eftir að hafa með sér réttargæslumann.“

Skýrsla þessi var tekin samkvæmt heimild í 94. gr. laga nr. 75/1981 og 38. gr. laga nr. 50/1988, eins og fram kemur í niðurlagi hennar. Í skýrslunni er bókað, svo sem áður greindi, að gætt hafi verið ákvæða 32. gr. laga nr. 19/1991. Verður við það að miða, að stefnanda hafi verið efnislega kynnt réttarstaða sín samkvæmt ákvæðinu og að fullyrðing stefnanda um hið gagnstæða teljist ósönnuð.

Samkvæmt því, sem hér hefur verið rakið, ber að sýkna stefnda af aðalkröfu í máli þessu. Vara- og þrautavarakröfur stefnanda eru án sérstaks rökstuðnings í stefnu og fullnægja þannig ekki ákvæði 80. gr. laga nr. 91/1991. Teljast þær því vanreifðar, og ber að vísa þeim frá dómi.

Stefnandi greiði stefnda 350.000 kr. í málskostnað.

Dóm þennan kvað upp Valtýr Sigurðsson héraðsdómari ásamt meðdómsmönnum Allani Vagni Magnússyni héraðsdómara og Sigurði P. Sigurðssyni, löggiltum endurskoðanda.

D ó m s o r ð :

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af aðalkröfu stefnanda, Friðriks Rúnars Friðrikssonar, í máli þessu.

Vara- og þrautavarakröfu stefnanda er vísað frá dómi.

Stefnandi greiði stefnda 350.000 kr. í málskostnað.