

Miðvikudaginn 16. janúar 2019.

Nr. 18/2018.

**Ólafía Ólafsdóttir**

(Guðni Á. Haraldsson lögmaður)

**gegn**

**sýslumanninum á Suðurnesjum**

(Ólafur Helgi Árnason lögmaður)

Kærumál. Fjárnám. Óvígð sambúð. Skattur. Álag. Ábyrgð. Sjálfskuldarábyrgð. Refsiheimild. Stjórnarskrá. Mannréttindasáttmáli Evrópu.

*Kærður var úrskurður Landsréttar þar sem staðfest var fjárnám S í fasteign Ó til tryggingar kröfu um vangreidd opinber gjöld fyrrum sambúðarmanns hennar vegna tekjuáranna 2006 og 2007, en fyrir lá að þau höfðu verið samsköttuð fram til ársins 2012. Fyrir Hæstarétti laut ágreiningur aðila að ábyrgð sambúðarfólks á gjöldum maka sem það er samskattað með að því er varðar gjöld sem eiga rætur að rekja til álags á tekjuskattstofna samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Taldi Ó það ekki standast að hún bæri ábyrgð á þeim refsivíðurlögum sem fælist í beitingu álags á vantalda skattstofna sambúðarmaka síns og vísaði í þeim efnum til 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu. Um ábyrgð Ó á skattgreiðslum fyrrum sambúðarmaka hennar vísaði S til 116. gr. laga nr. 90/2003 sem mælti fyrir um slíka ábyrgð. Í dómi Hæstaréttar var forsaga 108. og 116. gr. laga nr. 90/2003 rakin og hvaða breytingum reglur um álagningu skatts á tekjuskattstofn og gagnkvæma ábyrgð hjóna á skattgreiðslum hefðu tekið í tímans rás. Vísað var til þess að samkvæmt 116. gr. laganna bæru hjón og samskattað sambúðarfólk gagnkvæma ábyrgð á sköttum hvors annars í formi sjálfskuldarábyrgðar. Beiting heimildar samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga fæli á hinn bóginn í sér refsikennd víðurlög eða refsiskatt sem yrði beitt gagnvart skattaðila án tillits til sakar hans. Með hliðsjón af 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu um skýrleika refsheimilda, auk þeirra viðmiða sem mótast hefðu í dómaframkvæmd Mannréttindadómstóls Evrópu að þessu leyti, var talið að löggjafanum hefði verið í lófa lagið að kveða á um það með afdráttarlausum hætti, ef ætlunin hefði verið að láta ábyrgð maka skattaðila einnig ná til afleiðinga af beitingu álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Það hefði löggjafinn ekki gert. Var því ekki fallist á með S að 1. mgr. 116. gr. laganna fæli í sér heimild til þess að Ó yrði látin bera fjárhagslegar afleiðingar þeirrar hlutlægu refsingar sem lögð var á fyrrum sambúðarmann hennar í formi álags á skattstofna samkvæmt 2. mgr. 108. gr. sömu laga. Þar sem ekki var unnt á grundvelli gagna málsins að staðreyna með óyggjandi hætti hverju gjaldskuld sambúðarmaka Ó næmi ef skattstofnar hans hefðu ekki sætt hækkun með álagi var umþrætt fjárnám S fellt úr gildi.*

#### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Þorgeir Örlygsson, Greta Baldursdóttir, Karl Axelsson, Markús Sigurbjörnsson og Viðar Már Matthíasson.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 5. júlí 2018 en kærumálgögn bárust réttinum 12. sama mánaðar. Kæruleyfi á grundvelli 4. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 2. mgr. 167. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, var veitt 21. ágúst 2018. Kærður

er úrskurður Landsréttar 22. júní 2018 þar sem staðfest var fjárnám sem varnaraðili gerði í fasteign sóknaraðila við Rafnkelsstaðaveg 11 í Garði 30. ágúst 2017 fyrir kröfu um opinber gjöld að höfuðstól 8.760.857 krónur. Sóknaraðili krefst þess aðallega að fjárnámið verði fellt úr gildi en til vara að því verði breytt á þann veg að það verði ekki látið ná til gjalda sem eigi rætur að rekja til beitingar 25% álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í báðum tilvikum krefst hún málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar fyrir Landsrétti og Hæstarétti.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

Samkvæmt ákvörðun Hæstaréttar var mál þetta munnlega flutt 9. janúar 2019.

## I

Í málinu er ágreiningur um gildi fjárnáms sem varnaraðili gerði í fasteign sóknaraðila 30. ágúst 2017 til tryggingar kröfu um vangreidd opinber gjöld fyrrum sambúðarmanns hennar vegna tekjuáranna 2006 og 2007. Munu sóknaraðili og sambúðarmaður hennar hafa verið samsköttuð fram til ársins 2012 en þá höfðu þau slitið samvistum. Með úrskurði 7. maí 2018 felldi Héraðsdómur Reykjaness fjárnámið úr gildi en Landsréttur staðfesti það á hinn bóginn með fyrrgreindum úrskurði. Ágreiningur málsaðila lýtur að ábyrgð sambúðarfólks á gjöldum maka sem það er samskattað með að því er varðar gjöld sem eiga rætur að rekja til álags á tekjuskattstofna samkvæmt 108. gr. laga nr. 90/2003. Telur sóknaraðili það ekki standast að hún beri ábyrgð á þeim refsiviðurlögum sem felist í beitingu álags á vantalda skattstofna sambúðarmaka síns og vísar í þeim efnunum til ákvæðis 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 7. gr. sammings um verndun mannréttinda og mannfrelsis, sbr. lög nr. 62/1994 um mannréttinasáttmála Evrópu. Um ábyrgð sóknaraðila á skattgreiðslum fyrrum sambúðarmaka hennar vísar varnaraðili til 116. gr. laga nr. 90/2003 sem mæli fyrir um slíka ábyrgð.

## II

Ákvæði um heimild eða skyldu til að bæta álagi á vantalda eða ranglega talda tekjuskattstofna, þegar ekki er talið fram innan tilskilinna fresta eða aðrir annmarkar eru á framtali, hafa lengi verið í íslenskum rétti. Hinu sama gegnir um ákvæði er varða ábyrgð maka á greiðslu skattskulda beggja og um endurgreiðslurétt þess maka sem skattskuld innir af hendi.

## 1

Í lögum um tekjuskatt frá 14. desember 1877 voru hvorki ákvæði um álagsgreiðslur né ábyrgð maka á skattskuldum. Í 25. gr. laganna sagði á hinn bóginn að sá sem á móti betri vitund skýrði rangt frá tekjum sínum til skattanefndar eða yfirsattanefndar skyldi greiða í

landssjóð sekt er væri fimmföld við gjald það sem undan væri dregið. Kæmist undandrátturinn ekki upp fyrr en eftir lát skattgreiðanda við skipti á búi hans skyldi af búinu greiða tvöfalt gjald við það sem undan væri dregið.

Í 1. gr. laga nr. 74/1921 um tekjuskatt og eignarskatt sagði að hver maður heimilisfastur hér á landi væri skyldur, með þeim takmörkunum sem settar væru í lögnum, að greiða skatt í ríkissjóð af tekjum sínum. Í 12. gr. laganna sagði að tekjur hjóna sem væru samvistum skyldu saman taldar til skattgjalds enda þótt séreign væri eða sératvinna, enda ábyrgðist bóndi skattgreiðslu. Rétt væri bónda eða erfingjum hans að krefjast endurgjalds af konu eða erfingjum hennar á þeim hluta skattsins er að réttum tölum kæmi á séreign hennar eða sératvinnu. Í V. kafla laganna sem hafði að geyma refsíákvæði var í 44. gr. mælt fyrir um skyldu þess er vanrækti að gefa lögboðna skýrslu um tekjur sínar og eignir til að „greiða skatt af hinni réttu upphæð, að viðbættum  $\frac{1}{4}$ .“ Í lögskýringargögnum kom fram að í V. kafla væri „safnað saman refsíákvæðum fyrir ýmisleg brot á lögnum. Eru þau töluvert strangari heldur en nú. Fyrst og fremst liggur sú refsing við því, að vanrækja að telja fram eignir sínar og tekjur, að skattgreiðandi missir rjett til að kæra yfir skattálagningunni, nema hann geti sannað, að skattmatið sje meir en  $\frac{1}{4}$  of hátt og fær þá að eins leiðrjettingu á því, sem oftalið er fram yfir  $\frac{1}{4}$ .“

## 2

Reglur um gagnkvæma ábyrgð hjóna á skattgreiðslum komu fyrst í lög við gildistöku laga nr. 6/1935 um tekjuskatt og eignarskatt. Þar sagði í 1. gr. að hver maður sem heimilisfastur væri hér á landi væri skyldur til, með þeim takmörkunum sem settar væru í lögnum, að greiða skatt í ríkissjóð af tekjum sínum. Samkvæmt 11. gr. laganna skyldu tekjur hjóna sem væru samvistum taldar saman til skattgjalds enda þótt séreign væri eða sératvinna, enda ábyrgðust bæði skattgreiðslu. Rétt væri því hjóna er skattgreiðslu annaðist eða erfingjum þess að krefjast endurgjalds af hinu eða erfingjum þess á þeim hluta skattsins er að réttum tölum kæmi á séreign eða sératvinnu þess hjóna er eigi innti af hendi skattgreiðslu. Í V. kafla laganna voru refsíákvæði og var í 46. gr. mælt fyrir um skyldu þess er ekki taldi fram eignir eða tekjur eða gerði það ekki fyrr en að liðnum framtalsfresti til að greiða „skatt af hinum réttu upphæðum, að viðbættum  $\frac{1}{4}$ .“ Sambærileg ákvæði um álag og ábyrgð maka voru í 1., 11. og 46. gr. laga nr. 46/1954 um tekjuskatt og eignarskatt, 1., 3. og 47. gr. laga nr. 70/1962 um tekjuskatt og eignarskatt og 1., 3. og 47. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt.

Með 9. gr. laga nr. 11/1975 um ráðstafanir í efnahagsmálum og fjármálum til þess að stuðla að jafnvægi í þjóðarbúskapnum og treysta undirstöðu atvinnu og lífskjara var nýrri málsgrein bætt við 25. gr. laga nr. 68/1971. Eftir þá viðbót sagði meðal annars svo í 5. mgr.

B-liðar 25. gr. laga nr. 68/1971: „Karli og konu, sem búa saman í óvígðri sambúð og átt hafa barn saman, er heimilt, að skriflegri beiðni beggja, að fara þess á leit við skattstjóra að hann sameini skattgjaldstekjur þeirra og skattgjaldseign til skattgjalds á nafni karlmannsins, enda séu þau þá bæði háð ákvæðum 2. og 3. málsl. 1. mgr. og 4. mgr. 3. gr. um ábyrgð skattgreiðslu.“

3

Í 1. mgr. 1. gr. laga nr. 40/1978 um tekjuskatt og eignarskatt sagði að skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra væri aflað og eignarskatt af öllum eignum sínum hvar sem þær væru hvíldi á þeim sem taldir voru upp í málsgreininni. Um skattskyldu hjóna voru ákvæði í 5. gr. og sagði þar að hjón væru sjálfstæðir skattaðilar og skyldi þeim ákveðinn tekjuskattur og eignarskattur hvoru í sínu lagi. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 40/1978 sagði að lagt væri til að í stað þeirra reglna er giltu um „hjónasköttun verði tekin upp takmörkuð sérsköttun hjóna. Er hér um verulega breytingu að ræða frá ákvæðum gildandi laga þar sem samsköttun hjóna er meginreglan“. Um 5. gr. frumvarpsins sagði að þar væri „kveðið á um þá meginreglu, að hjón skulu sérsköttuð. Hjón sem ekki eru samvistum skulu skattlögð sem tveir einstaklingar, en um hjón sem eru samvistum er að finna nánari ákvæði í 63. og 81. gr. frumvarpsins.“

Í 1. mgr. 63. gr. laga nr. 40/1978 voru ákvæði um hvernig hjón sem voru samvistum skyldu telja fram tekjur sínar. Þá sagði í 2. mgr. lagagreinarinnar að karl og kona „sem búa saman í óvígðri sambúð og eiga sameiginlegt lögheimili, eiga rétt á að telja fram og vera skattlögð sem hjón, sem samvistum eru, ef þau hafa átt barn saman eða konan er þunguð eða sambúðin hefur varað samfleytt í a.m.k. tvö ár, enda óski þau þess bæði skriflega við skattyfirvöld.“ Um þetta sagði í lögskýringargögnum að hér væri „sambúðarfólki veittur réttur til að vera skattlagt sem hjón ef það uppfyllir þargreind skilyrði. Hliðstætt ákvæði er í 5. mgr. B-liðs 25. gr. laga nr. 68/1971, sbr. 9. gr. laga nr. 11/1975. Skilyrðum samsköttunar er þó breytt og eru þau líkari skilyrðum 51. gr. almannatryggingarlaga en ákvæði núgildandi laga.“

Í 81. gr. laga nr. 40/1978 sagði að hjón sem væru samvistum, sbr. 5. gr., skyldu telja saman allar eignir sínar og skuldir og skipti ekki máli þótt um væri að ræða séreign eða skuldir tengdar henni. Eignarskattsstofni skyldi skipta að jöfnu milli þeirra og reikna eignarskatt af hvorum helmingi fyrir sig samkvæmt 83. gr. Karl og kona sem byggju saman í óvígðri sambúð og ættu sameiginlegt lögheimili ættu rétt á að telja fram og vera skattlögð sem hjón sem samvistum væru ef þau hefðu átt barn saman eða konan væri þunguð eða sambúðin hefði varað samfleytt í að minnsta kosti tvö ár, enda óski þau þess bæði skriflega við skattyfirvöld.

Í XII. kafla laga nr. 40/1978 voru ákvæði um viðurlög og málsmeðferð. Þar var í 106. gr. mælt fyrir um heimild til að bæta 25% álagi á skattstofna ef framtalsskyldur aðili taldi ekki fram innan tilskilins frests, annmarkar voru á framtali eða einstaka liðir ranglega fram taldir. Um þetta sagði í lögskýringargögnum að greinin kæmi „í stað 47. gr. gildandi laga og fjallar um refsikennnd viðurlög (refsiskatt) þegar framtalsskyldur aðili telur ekki fram innan tilskilins frests, telur ranglega fram eða aðrir ágallar eru á framtalinu, vantar t.d. nauðsynleg fylgigögn. Greinin er ekki mikið breytt efnislega en framsetning hennar er til muna einfölduð. Aðalbreytingin frá gildandi lögum og fyrri gerð frumvarpsins er sú að skylduákvæðum er breytt í heimildarákvæði. Er það gert bæði vegna almennrar þróunar í þá átt í viðurlagakerfinu, t.d. varðandi upptöku eigna, og eins til þess að bæta réttarstöðu skattaðila lítið eitt. Álagi verður beitt án tillits til sakar og hefur skattaðili sönnunarbyrðina fyrir því, að honum verði ekki um kennt. Þykir því óeðlilegt að heimilt geti verið þrátt fyrir slíka sönnun að beita álagi. Er því fortakslaust tekið fyrir beitingu álags þegar svo stendur á, sbr. 3. mgr.“

Í lögum nr. 40/1978 eins og þau voru í öndverðu voru ekki ákvæði um gagnkvæma ábyrgð hjóna eða sambúðarfólks á skattgreiðslum hvors annars. Með 49. gr. laga nr. 7/1980 um breyting á lögum nr. 40/1978 var nýjum kafla, um innheimtu og ábyrgð, bætt við síðarnefndu lögin og varð hann XIII. kafla þeirra. Þar sagði í 1. mgr. 114. gr. að hjón, sbr. 63. og 81. gr., bæru óskipta ábyrgð á greiðslum skatta sem á þau væru lagðir og gæti innheimtumaður ríkissjóðs gengið að hvoru hjóna um sig til greiðslu á sköttum þeirra beggja. Rétt væri því hjóna er skattgreiðslur annaðist að krefjast endurgreiðslu af hinu hjóna á þeim hluta skatts er það hefði greitt umfram það sem að réttum hlutföllum kæmi í þess hlut miðað við tekjur og eign hvors um sig. Í 6. mgr. 114. gr. sagði að með ábyrgð samkvæmt 114. gr. væri átt við sjálfskuldarábyrgð.

Um áður nefnda 114. gr. sagði í lögskýringargögnum að greinin fjallaði „um ábyrgð á skattgreiðslum í ýmsum tilvikum og er að mestu efnislega óbreytt frá dreifðum ákvæðum í gildandi lögum. Í 1. málslíð 1. mgr. er lagt til að hjón beri ábyrgð á sköttum hvors annars og geti innheimtumaður gengið að hvoru hjóna til greiðslu á sköttum þeirra beggja. Þykir ekki verða komist hjá sameiginlegri ábyrgð hjóna, þrátt fyrir takmarkaða sérsköttun. Eru ástæður þess bæði efnislegar og framkvæmdalegar. Sérsköttun skv. lögum nr. 40/1978 er aðeins takmörkuð. Tekjur af eignum eru alltaf skattlagðar hjá því hjóna sem hærri hefur launatekjur eða skyldar tekjur, án tillits til þess hvort hjóna á þær eignir er tekjurnar gefa. Slíkar tekjur geta því hæglega verið skattlagðar hjá því hjóna sem ekki á eignirnar og væri það ótæk niðurstaða að innheimtumaður geti ekki gengið að hinum raunverulega eiganda til greiðslu þessara skatta. Hið sama á við um eignarskattinn en hann skiptist jafnt milli hjóna án tillits til

Þess hvaða eignir hvort hjóna um sig telst eiga. Gagnkvæm ábyrgð hjóna ætti einnig að geta minnkað kostnað við innheimtu og einfaldað framkvæmd verulega.“ Þá sagði meðal annars um 2. málslíð 1. mgr. 114. gr. að þar væri „kveðið á um rétt þess hjóna er skattgreiðslu annast eða erfingja þess til endurgreiðslu úr hendi hins hjóna eða erfingja þess. Í ákvæðinu felst að sín á milli skulu hjónin skipta tekjuskattsgreiðslunum í hlutfalli milli skattskyldra tekna hvors um sig.“

4

Í lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt sagði í 1. mgr. 1. gr. að skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra væri aflað og eignarskatt af öllum eignum sínum hvar sem þær væru hvíldi á þeim sem taldir voru upp í ákvæðinu. Í 5. gr. laganna sagði að hjón væru sjálfstæðir skattaðilar hvort um sig og skyldi þeim ákveðinn tekjuskattur og eignarskattur hvoru í sínu lagi. Í 1. mgr. 63. gr. laganna voru fyrirmæli um hvernig hjón sem væru samvistum skyldu telja fram tekjur sínar og í 3. mgr. greinarinnar sagði að karl og kona sem „búa saman í óvígðri sambúð og eiga sameiginlegt lögheimili, eiga rétt á að telja fram og vera skattlögð sem hjón, sem samvistum eru, ef þau hafa átt barn saman eða konan er þunguð eða sambúðin hefur varað samfleytt í a.m.k. tvö ár, enda óski þau þess bæði skriflega við skattyfirvöld.“ Um skattframtöl sagði meðal annars í 1. mgr. 91. gr. laganna að allir sem væru skattskyldir samkvæmt I. kafla laganna skyldu afhenda skattstjóra eða umboðsmanni hans skriflega skýrslu í því formi sem ríkisskattstjóri ákveði og samkvæmt 2. mgr. greinarinnar hvíldi framtalsskyldan á hverjum manni.

Í 106. gr. laga nr. 75/1981 voru ákvæði um álag á vantalda skattstofna orðrétt samhljóða ákvæðum 106. gr. laga nr. 40/1978, og í 114. gr. laga nr. 75/1981 voru ákvæði um ábyrgð hjóna á greiðslum skatta orðrétt samhljóða ákvæðum 114. gr. laga nr. 40/1978 eins og þeim var breytt með lögum nr. 7/1980. Engin ákvæði voru á hinn bóginn í lögum nr. 75/1981, eins og þau voru upphaflega samþykkt, um ábyrgð sambúðarfólks á skattskuldum hvors annars.

Með 16. gr. laga nr. 137/1996 var nýjum málslíð bætt við 1. mgr. 114. gr. laga nr. 75/1981, svohljóðandi: „Reglur þessarar málsgreinar um ábyrgð hjóna skulu gilda með sama hætti um samskattað sambúðarfólk og einstaklinga í staðfestri samvist.“ Um þessa breytingu sagði í lögskýringargögnum að hér væri lagt til „að kveðið verði afdráttarlaust á um að samskattað sambúðarfólk, sbr. 63. gr., og einstaklingar í staðfestri samvist beri ábyrgð á skattgreiðslum eins og gildir um hjón. Fyrr á þessu ári voru samþykkt lög um staðfesta samvist og var í þeim lögum kveðið á um að einstaklingar í staðfestri samvist skyldu bera réttindi og hafa skyldur sem hjón, m.a. í skattalegu tilliti. Í 114. gr. er eingöngu talað um sameiginlega skuldaábyrgð hjóna á skattskuldum, enda var ekki þegar það ákvæði var samið

gert ráð fyrir að sambúðarfólk utan hjónabands gæti verið samskattað. Í framkvæmd hefur verið litið svo á að sambúðarfólk, sem óskar samsköttunar, öðlist með því þau réttindi sem af lögunum leiðir eins og heimild til millifærslu persónuafsláttar, sem og takist á herðar þær skyldur sem samkvæmt lögunum eru lagðar á hjón, þar á meðal skuldaábyrgðina. Til að taka af allan vafa hér að lútandi er lagt til að hin sameiginlega skuldaábyrgð verði sérstaklega lögfest með sama hætti og gildir um hjón.“

## 5

Í 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 segir að skylda til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum hvar sem þeirra er aflað hvíli á þeim sem nánar eru þar taldir upp. Í 5. gr. laganna segir að hjón séu sjálfstæðir skattaðilar hvort um sig og skuli þeim ákveðinn tekjuskattur hvoru í sínu lagi. Í 1. mgr. 62. gr. laganna eru fyrimæli um hvernig hjón sem eru samvistum skuli telja fram tekjur sínar og í 3. mgr. lagagreinarinnar segir að einstaklingar í óvígðri sambúð eigi rétt á að telja fram og vera skattlagðir sem hjón sem samvistum eru enda óski þeir þess báðir skriflega við skattýfirvöld. Með óvígðri sambúð sé átt við sambúð tveggja einstaklinga sem skráðir séu eða skrá megi í Þjóðskrá samkvæmt 3. mgr. 7. gr. laga um lögheimili, enda eigi sambúðarfólk barn saman eða von á barni saman eða hafi verið samvistum í samfelld eitt ár hið skemmsta. Er ríkisskattstjóra heimilt að leita umsagnar Þjóðskrár Íslands þyki leika vafi á um að skráningarskilyrði séu uppfyllt. Í 80. gr. laga nr. 90/2003 segir að hjón sem séu samvistum, sbr. 5. gr., svo og tveir einstaklingar í sambúð sem óskað hafi samsköttunar samkvæmt 3. mgr. 62. gr., skuli telja saman allar eignir sínar og skuldir og skipti ekki máli þótt um sé að ræða séreign eða skuldir tengdar henni.

Samkvæmt 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003 eru allir sem skattskyldir eru samkvæmt I. kafla laganna framtalsskyldir og skulu afhenda ríkisskattstjóra skýrslu í því formi sem hann ákveður. Í 2. mgr. 90. gr. segir meðal annars að framtalsskyldan hvíli á hverjum manni og skuli framtöl undirrituð af þeim sem framtalsskyldan hvílir á og í 4. mgr. segir að skil á skýrslu í tölvutæku formi að fenginni heimild ríkisskattstjóra jafngildi undirritun skýrslunnar samkvæmt 2. og 3. mgr. Í XII. kafla laganna eru ákvæði um viðurlög og málsmeðferð og er í 2. mgr. 108. gr. mælt fyrir um heimild ríkisskattstjóra til að bæta álagi á vantalda skattstofna þegar annmarkar eru á framtali, sbr. 96. gr., eða einstakir liðir eru ranglega taldir fram og eru þau ákvæði efnislega samhljóða ákvæðum laga nr. 75/1981. Um ábyrgð á skattgreiðslum eru ákvæði í 116. gr. laga nr. 90/2003 efnislega samhljóða ákvæðum laga nr. 75/1981 með síðari breytingum um sama efni.

Eins og greinir í hinum kærða úrskurði er krafa sóknaraðila um ógildingu fjárnáms þess sem um ræðir í málinu reist á því að með gerðinni hafi sóknaraðili verið látin bera fjárhagslegar byrðar þeirrar refsingar sem lögð var á fyrrum sambúðarmann hennar með álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 og stangist það á við 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu. Um þetta vísar sóknaraðili til þess að með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015 hafi stofn til útreiknings á tekjuskatti sambúðarmannsins verið hækkaður um 25% í samræmi við heimild í 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 til viðbótar við þá breytingu sem leiddi af hækkun skattskyldra tekna hans.

Í fyrsta málslið 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 kemur fram að séu annmarkar á framtali, sbr. 96. gr. laganna, eða einstakir liðir ranglega fram taldir sé ríkisskattstjóra heimilt að bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna. Þegar álagi er beitt er því bætt við skattstofn og skattur reiknaður af samanlagðri fjárhæð beggja liða og myndar álagning á þeim grundvelli nýja skattskuld viðkomandi skattaðila. Í kafla II hér að framan er forsaga 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 rakin og þar kemur fram felur beiting heimildar samkvæmt ákvæðinu í sér refsikennd viðurlög eða refsiskatt sem svo er einnig nefndur í lögskýringargögnum. Verður álagi beitt gagnvart skattaðila án tillits til sakar hans, þar sem ekki skiptir máli hvort honum verður um kennt það sem aflaga fór. Hvíllir refsíábyrgð skattaðilans þannig á hlutlægum grunni. Hefur löggjafinn samkvæmt þessu með skýrum hætti lagt hlutlæga refsíábyrgð í formi álags á skattaðila þegar annmarkar eru á framtali hans eða einstakir liðir eru ranglega taldir fram.

Samkvæmt fyrri málslið 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar verður engum gert að sæta refsingu nema hann hafi gerst sekur um háttsemi, sem var refsiverð samkvæmt lögum á þeim tíma er hún átti sér stað, eða má fullkomlega jafna til slíkrar háttsemi. Í fyrri málslið 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu segir að engan skuli telja sekan um afbrot hafi verknaður sá eða aðgerðaleysi sem hann er borinn eigi varðað refsingu að landslögum eða þjóðarétti þá framin voru. Af viðmiðum sem mótast hafa í dómaframkvæmd Mannréttindadómstóls Evrópu leiðir að sú hækkun á tekjuskatti fyrrum sambúðarmanns sóknaraðila, sem leiddi af beitingu álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, fól í sér refsingu í skilningi 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. meðal annars dóm Mannréttindadómstóls Evrópu í máli Vä stberga Taxi Aktiebolag og Vulic gegn Svíþjóð frá 23. júlí 2002 og ákvörðun þess dómstóls um meðferðarhæfi kæru í máli Rosenquist gegn Svíþjóð frá 14. september 2004.

Eins og greinir meðal annars í dómi Hæstaréttar 27. janúar 2000 í máli nr. 442/1999 hafa reglur fyrri málsliðar 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og fyrri málsliðar 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu verið skýrðar á þann veg að undantekningar frá þeirri



meginreglu refsiréttar að refsíabyrgð verði aðeins byggð á sök brotamanns verði að vera skýrt orðaðar í lögum. Krafan um skýrleika refsheimilda útiloki þó ekki hlutlæga refsíabyrgð einstaklinga.

Í 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um ábyrgð á skattgreiðslum. Kemur þar fram að hjón og samskattað sambúðarfólk beri óskipta ábyrgð á greiðslu skatta sem á þau eru lagðir og geti innheimtumaður gengið að hvoru um sig til greiðslu á sköttum beggja. Í kafla II hér að framan er forsaga þessa lagaákvæðis rakin og hvaða breytingum reglur þar að lútandi hafa tekið í tímans rás. Af því sem þar kemur fram er ljóst að hjón og samskattað sambúðarfólk bera í formi sjálfskuldarábyrgðar gagnkvæma ábyrgð á sköttum hvors annars og hefur það ýmist verið orðað með þeim hætti að um ábyrgð á skattgjöldum, skattgreiðslum eða sköttum sé að ræða. Í 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 er á hinn bóginn ekki tekin afstaða til þess berum orðum hvort sjálfskuldarábyrgð þessi nái einnig til þeirrar hlutlægu refsingar, sem leggja má á annað hjóna eða sambúðarmaka með álagningu skatts á skattstofn sem sætt hefur hækkun í formi álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laganna. Þá eru lögskýringargögn engan veginn skýr um þetta atriði.

Við setningu þeirra reglna um gagnkvæma sjálfskuldarábyrgð hjóna og sambúðarfólks, sem fram koma í 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003, var löggjafanum í lófa lagið að kveða á um það með afdráttarlausum hætti, ef ætlunin var að láta ábyrgð maka skattaðila einnig ná til afleiðinga af beitingu álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laganna. Það gerði löggjafinn ekki. Var þó til þess brýn ástæða því hafi sú verið ætlunin hefðu fjárhagslegar afleiðingar þeirrar hlutlægu refsíabyrgðar sem felst í beitingu álags samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 í reynd verið færðar yfir á maka skattaðila. Samkvæmt þessu verður ekki litið svo á að 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 feli í sér heimild til þess að sóknaraðili verði látin bera fjárhagslegar afleiðingar þeirrar hlutlægu refsingar sem lögð var á fyrrum sambúðarmann hennar í formi 25% álags á skattstofna með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015. Breytir engu í þeim efnum þótt sóknaraðili hafi notið fjárhagslegs ávinnings af samsköttun sinni og sambúðarmannsins í formi vaxtabóta og millifærslu skattafsláttar. Þá fær það þessari niðurstöðu heldur ekki breytt þótt í 2. málslíð 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 sé mælt fyrir um rétt þess hjóna eða sambúðarmaka sem skattgreiðslur annast til að krefjast endurgreiðslu á þeim hluta skattsins sem það hefur greitt umfram það sem með réttu kemur í þess hlut. Er þá til þess að líta að endurgreiðsla í hverju tilviki er háð gjaldfærni þess sem álagi er beittur. Skortir samkvæmt þessu að lögum viðhlítandi heimildir til þess að sóknaraðila verði gert að greiða þá hækkun á skattskuld fyrrum sambúðarmanns síns sem leiðir af því að álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 var beitt með úrskurði ríkisskattstjóra.

Á grundvelli gagna málsins er ekki unnt að staðreyna með óyggjandi hætti hverju gjaldskuld sambúðarmanns sóknaraðila næmi ef skattstofnar hans hefðu ekki sætt hækkun með álagi samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Með hliðsjón af 95. gr. laga nr. 90/1989 og með vísan til annars þess sem að framan er rakið verður því að fallast á aðalkröfu sóknaraðila um að felld verði úr gildi fjárnám það sem varnaraðili gerði 30. ágúst 2017 í fasteign hennar.

S óknaraðili krefst málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar fyrir Landsrétti og Hæstarétti. Í ljósi niðurstöðu málsins hér fyrir dómi verður varnaraðila gert að greiða sóknaraðila málskostnað í héraði og kærumálskostnað fyrir Landsrétti og Hæstarétti. Með úrskurði héraðsdóms var varnaraðila gert að greiða sóknaraðila 400.000 krónur í málskostnað. Sóknaraðili undi þeirri ákvörðun og gagnkærði hana ekki til hækkunar þegar varnaraðili kærði úrskurðinn til Landsréttar sem felldi málskostnað í héraði og kærumálskostnað niður. Samkvæmt þessu verður ákvörðun héraðsdóms um fjárhæð málskostnaðar lätin standa óhöggud en varnaraðila verður því til viðbótar gert að greiða sóknaraðila kærumálskostnað fyrir Landsrétti og Hæstarétti. Er samanlögð fjárhæð málskostnaðar á öllum dómstigum ákveðin á þessum grunni eins og nánar greinir í dómsorði.

#### Dómsorð:

Fjárnám það sem varnaraðili, sýslumaðurinn á Suðurnesjum, gerði 30. ágúst 2017 í fasteign sóknaraðila, Ólafíu Ólafsdóttur, við Rafnkelsstaðaveg 11 í Garði, er felld úr gildi.

Varnaraðili greiði sóknaraðila samtals 2.000.000 krónur í málskostnað í héraði, fyrir Landsrétti og fyrir Hæstarétti.

#### Úrskurður Landsréttar 22. júní 2018.

Landsréttardómararnir Aðalsteinn E. Jónasson, Ásmundur Helgason og Hervör Þorvaldsdóttir kveða upp úrskurð í máli þessu.

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- 1 Sóknaraðili skaut málinu til Landsréttar með kæru 15. maí 2018. Kærumálgögn bárust réttinum 25. maí 2018. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjaness 7. maí 2018, í málinu nr. Y-5/2017, þar sem tekin var til greina krafa varnaraðila um að felld yrði úr gildi fjárnám, sem sóknaraðili gerði í fasteign hennar. Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989, um aðför.
- 2 Sóknaraðili krefst þess að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og breytt á þann veg að fjárnám, sem gert var 30. ágúst 2017 í fasteign varnaraðila við Rafnkelsstaðaveg 11 í Garði, verði staðfest. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði auk kærumálskostnaðar.

- 3 Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar. Þá krefst hún þess að sóknaraðila verði gert að aflýsa fjárnámsgerð hans í málinu nr. 2017-0201120 af fasteign hennar 15 dögum eftir uppkvaðningu úrskurðarins að viðlögðum 100.000 króna dagsektum. Varnaraðili krefst einnig kærumálskostnaðar.

#### Niðurstaða

- 4 Málavextir eru raktir í hinum kærða úrskurði. Eins og þar kemur fram lýtur ágreiningur aðila að gildi fjárnáms sem sýslumaðurinn á Suðurnesjum gerði 30. ágúst 2017 í fasteign varnaraðila til tryggingar kröfu um vangreidd opinber gjöld fyrrum sambúðarmanns hennar. Um aðfararheimild var í beiðni um aðför vísað til 9. töluliðar 1. mgr. 1. gr. og 2. mgr. 3. gr. laga nr. 90/1989, sbr. 1. mgr. og 5. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Í hinum kærða úrskurði er gerð grein fyrir röksemdum aðila í héraði. Í aðalatriðum eru kröfur þeirra reistar á sömu rökum fyrir Landsrétti með þeirri undantekningu sem gerð er grein fyrir í næstu málsgrein.
- 5 Í greinargerð sinni til Landsréttar byggir varnaraðili meðal annars á því að fyrrum sambúðarmaður hennar hafi ekki notið andmælaréttar áður en tekjuskattur hans var endurákvarðaður, enda hafi ríkissaksóknari sent tilkynningar til hans um meðferð skattamálsins á eldra lögheimili hans eftir að hann flutti af landi brott. Þessari málsástæðu var ekki hreyft í greinargerð varnaraðila í héraði en í tilkynningu til héraðsdóms 15. september 2017 var aðeins staðhæft að sambúðarmaðurinn fyrrverandi hefði ekki notið andmælaréttar í umrætt sinn án þess að það væri rökstutt frekar. Því kemur þessi málsástæða ekki til álita við úrlausn málsins samkvæmt 2. mgr. 163. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, sbr. 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 og 4. mgr. 150. gr. laga nr. 91/1991.
- 6 Í greiðsluáskorun sóknaraðila, sem birt var varnaraðila 4. febrúar 2017, kom fram að fyrrverandi sambúðarmaður hennar skuldaði opinber gjöld vegna gjaldáranna 2007 og 2008 og var því haldið fram að varnaraðili bæri ábyrgð á greiðslu skuldarinnar samkvæmt 116. gr. laga nr. 90/2003. Næmi höfuðstóll skuldarinnar 8.760.857 krónum en vextir 1.414.876 krónum, auk áfallandi dráttarvaxta til greiðsludags og annars kostnaðar. Bent var á að krafist yrði fjárnáms hjá varnaraðila eftir að 15 dagar væru liðnir frá birtingu greiðsluáskorunarinnar ef krafan væri þá ekki greidd eða samið um hana. Varnaraðili mótmælti kröfunni með bréfi 7. febrúar 2017. Beiðni sóknaraðila um aðför hjá varnaraðila barst Héraðsdómi Reykjaness 25. apríl 2017 í samræmi við 4. tölulið 1. mgr. 11. gr. laga nr. 90/1989. Þar er gerð grein fyrir framangreindri höfuðstólsfjárhæð skuldarinnar og dráttarvaxtakröfu til 18. apríl 2017 að fjárhæð 1.725.211 krónur, auk 15.000 króna kostnaðar vegna áritunar héraðsdóms. Aðför var heimiluð með áritun á aðfararbeiðnina 24. maí 2017. Aðfararbeiðnin barst því næst sóknaraðila 9. júní sama ár þar sem dráttarvextir voru reiknaðir til þess dags, 1.889.383 krónur. Þar hafði einnig verið bætt við

kröfu að fjárhæð 19.100 krónur í aðfarargjald í ríkissjóð og nam heildarfjárhæð kröfunnar því 10.684.340 krónum. Fjárfrafa sem krafist var fullnustu á með aðfararbeiðninni var því sundurliðuð í samræmi við áskilnað í niðurlagi 1. mgr. 10. gr. laga nr. 90/1989. Ekki verður á það fallist að annmarki hafi verið á aðfararbeiðninni sem hafi gefið tilefni til að synja því að fjárnám gæti náð fram að ganga á grundvelli hennar.

- 7 Í framangreindum mótmælum varnaraðila 7. febrúar 2017 kom ekki fram ósk um að koma fyrir dóm þegar aðfararbeiðnin yrði tekin fyrir á grundvelli 12. til 15. gr. laga nr. 90/1989. Þá tilkynnti hún ekki héraðsdómi um að hún hefði andmæli fram að færa gegn kröfum gerðarbeiðanda. Því var ekki nauðsynlegt að tilkynna henni um dómsmeðferðina samkvæmt 1. mgr. 14. gr. laga nr. 90/1989 áður en aðför var heimiluð.
- 8 Samkvæmt 1. mgr. 111. gr. laga nr. 90/2003 hefur sóknaraðili á hendi innheimtu skatta. Fjárfrafa sóknaraðila, sem hann hefur leitað fullnustu á með fjárnámi í eign varnaraðila, er krafa um tekjuskatt sem sóknaraðili byggir á að varnaraðili beri greiðsluábyrgð á samkvæmt 116. gr. sömu laga. Með vísan til niðurlags 2. mgr. 4. gr. laga nr. 90/1989 veldur það ekki vanhæfi sýslumanns og fulltrúa hans til að fara með aðfarargerð þó að sýslumaður hafi samkvæmt lögum á hendi innheimtu skatta og gjalda. Því ber að hafna málsástæðu varnaraðila sem á þessu er reist.
- 9 Eins og fram kemur í hinum kærða úrskurði voru opinber gjöld fyrrum sambúðarmanns varnaraðila endurákvörðuð með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015, þar sem tekjur hans tekjuárin 2006 og 2007 þóttu vantaldar. Sambúð þeirra var samkvæmt því sem fram kemur í þjóðskrá ekki slitið fyrr en árið 2012. Með vísan til forsendna hins kærða úrskurðar verður að leggja til grundvallar að varnaraðili og fyrrum sambúðarmaður hennar hafi óskað eftir því að vera samsköttuð gjaldárin 2007 og 2008 í samræmi við þágildandi 3. mgr. 62. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.
- 10 Ágreiningslaust er að varnaraðili og þáverandi sambúðarmaður hennar skiluðu sameiginlegum skattframtölum 2007 og 2008 og var skattafsláttur hans millifærður til lækkunar á opinberum gjöldum hennar. Með framangreindum úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015 var á því byggt að þáverandi sambúðarmanni varnaraðila hefði borið að standa skil á skatti hér á landi af þeim tekjum sem vantaldar höfðu verið í framtölum þeirra þessi gjaldár. Samkvæmt þessu verður að leggja til grundvallar að 2. mgr. 63. gr. laga nr. 90/2003 hafi ekki staðið í vegi fyrir því að þau væru samsköttuð umrædd gjaldár.
- 11 Varnaraðili reisir kröfu sína um ógildingu fjárnámsgerðarinnar meðal annars á því að ekki fái staðist að hún beri ábyrgð á greiðslu skuldar sem rekja megi til stjórnsýslumáls sem hún hafi ekki átt aðild að. Eins og meðferð málsins hafi verið háttáð hafi hún ekki notið andmælaréttar áður en ábyrgð hennar á fjárskuldbindingunni var slegið fastri.
- 12 Í athugasemdum við frumvarp það er varð að stjórnsýslulögum nr. 37/1993 kemur fram að skýra beri hugtakið „aðili máls“ í frumvarpinu rúmt þannig að ekki sé einungis átt við þá

sem eiga beina aðild að máli. Fari það eftir málsatvikum hverju sinni hvort maður teljist aðili að viðkomandi máli. Samkvæmt þessu geta komið upp tilvik þar sem meta þarf hvort efni sé til þess að annar en sá sem fyrirhuguð ákvörðun beinist að njóti aðilastöðu í viðkomandi stjórnslumáli. Ræðst það mat einkum af því hvort hann eigi verulegra, einstaklegra og lögvarinna hagsmuna að gæta af niðurstöðu málsins.

- 13 Um þetta álitafni liggur fyrir dómur Hæstaréttar Íslands frá 28. ágúst 2017 í máli nr. 426/2017. Verður að leggja þennan dóm til grundvallar úrlausn málsins. Þar er afdráttarlaust tekið af skarið um að maður eigi ekki aðild að máli, er lýtur að endurákvörðun skatta fyrrum sambúðaraðila viðkomandi sem sjálfstæðum skattaðila, þrátt fyrir óskipta ábyrgð þeirra á skattgreiðslum hvors annars. Af þessu leiðir jafnframt að aðskilin mál eru rekin á stjórnslustigi um endurákvörðun skatta hvors þeirra. Fyrir liggur að varnaraðili átti andmælarétt í máli um endurákvörðun skatta hennar, eins og lagt var til grundvallar í úrskurði yfirskattanefndar 19. október 2016 í tilefni af kæru varnaraðila. Að óbreyttri lagatúlkun náði þessi réttur hennar hins vegar ekki til máls um endurákvörðun á skatti fyrrum sambúðarmanns hennar. Varnaraðili bar lögákveðna sjálfskuldarábyrgð á greiðslu þeirra skatta samkvæmt 1. og 6. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003. Sóknaraðili var sem innheimtumaður skatta bundinn af álagningu skattsins og tók ekki stjórnvaldsákvörðun um skuldarábyrgð varnaraðila. Sóknaraðili var því ekki skylt að gefa varnaraðila færi á að tjá sig sérstaklega um málið á grundvelli 13. og 14. gr. stjórnslulaga áður en fullnustu var leitað á grundvelli laga nr. 90/1989. Í ljósi þess sem hér hefur verið rakið ber að hafna málsástæðum varnaraðila sem reistar eru á ætluðu broti á andmælarétti hennar.
- 14 Með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015 var gerð breyting á opinberum gjöldum fyrrum sambúðarmanns varnaraðila vegna tekjuáranna 2006 og 2007. Sú niðurstaða var reist á rannsókn, sem ætla verður að hafi hafist með tilkynningu til hans með bréfi skattrannsóknarstjóra 19. desember 2012. Samkvæmt 1. mgr., sbr. 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, var því heimilt að endurákvæða álagningu opinberra gjalda hans allt aftur til tekjuársins 2006, eins og gert var. Greiðsluáskorun, sem reist var á sjálfskuldarábyrgð varnaraðila á sköttum fyrrum sambúðarmanns hennar, var birt varnaraðila 4. febrúar 2017 og aðfarar krafist með beiðni til héraðsdóms 25. apríl sama ár. Í ljósi þess sem hér hefur verið rakið verður ekki á það fallist að krafan, sem sóknaraðili krefst staðfestingar á fjárnámi fyrir, sé niður fallin fyrir tómlæti. Krafa á grundvelli endurákvörðunar á skatti fyrrum sambúðarmanns varnaraðila stofnaðist með fyrrgreindum úrskurði ríkisskattstjóra og féll í gjalddaga tíu dögum síðar gagnvart þeim báðum, sbr. 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003. Fjögurra ára fyrningarfrestur kröfunnar var því ekki liðinn þegar fyrningu var slitið með aðfararbeiðni til héraðsdóms.

- 15 Varnaraðili reisir kröfu sína um ógildingu fjárnáms í fasteign hennar einnig á því að óheimilt sé að gera fjárnám fyrir kröfunni í heimili hennar. Hefur hún meðal annars stutt þá ályktun við lögjöfnun frá 1. mgr. 8. gr. laga nr. 32/2009, um ábyrgðarmenn. Þá telur hún fullnustugerðina vega að friðhelgi heimilis hennar sem varin sé af 1. mgr. 71. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 8. gr. mannréttinasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Er á því byggt af hennar hálfu að meðalhófs hafi ekki verið gætt við þá ráðstöfun, eins og atvikum er háttað.
- 16 Hvorki eru með lögum nr. 90/2003 né lögum nr. 90/1989 reistar skorður við því að fullnustu sé leitað í fasteign í eigu gerðarþola, sem ber sjálfskuldarábyrgð á sköttum fyrrum maka hans, þó að um heimili gerðarþola sé að ræða. Sjálfskuldarábyrgð varnaraðila á sköttum sambúðarmanns hennar stofnaðist með því að þau voru samsköttuð gjaldárin 2007 og 2008. Með vísan til gildistökuákvæðis 12. gr. laga nr. 32/2009 kemur þegar af þeirri ástæðu ekki til álita að lögjafna frá 1. mgr. 8. gr. laganna um þá ábyrgð hennar.
- 17 Samkvæmt 3. mgr. 71. gr. stjórnarskrárinnar má með sérstakri lagaheimild takmarka friðhelgi heimilis ef brýna nauðsyn ber til vegna réttinda annarra. Hliðstæðar takmarkanir eru heimilar samkvæmt 2. mgr. 8. gr. mannréttinasáttmála Evrópu. Augljósir almannahagsmunir krefjast þess að skattar séu innheimtir á jafnræðisgrundvelli í almannapágu. Þær takmarkanir á friðhelgi heimilis sem af því leiðir eru samkvæmt þessu reistar á réttindum annarra í skilningi 3. mgr. 71. gr. stjórnarskrárinnar og miða að almannaeiðli í skilningi 2. mgr. 8. gr. mannréttinasáttmála Evrópu. Lagaheimild stendur til þess að gera fjárnám í fasteign gerðarþola, sbr. 37. gr. laga nr. 90/1989, meðal annars til fullnustu á greiðslu skatts sem hann ber lögákveðna ábyrgð á. Samkvæmt 1. mgr. 38. gr. sömu laga skal þess gætt að ekki sé tekið meira fjárnámi en það sem sýslumaður telur að nægja muni til fullnustu kröfu gerðarbeiðanda. Ekki verður á það fallist að gengið hafi verið lengra við takmörkun á friðhelgi heimilis varnaraðila en nauðsynlegt var til að ná lögumarkmiði um að tryggja efndir á greiðslu skattsins. Af þessum sökum verður ekki á það fallist að fjárnám sýslumanns í máli þessu hafi farið í bága við tilgreind ákvæði stjórnarskrár eða mannréttinasáttmála Evrópu.
- 18 Varnaraðili vísar enn fremur til þess að með hinni umdeildu aðfarargerð hafi hún verið látin bera ábyrgð á refsingu fyrrum sambúðarmanns síns. Það stangist á við 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 7. gr. mannréttinasáttmála Evrópu. Um þetta vísar varnaraðili til þess að með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015 hafi stofn við útreikning á tekjuskatti skattaðilans verið hækkaður um 25%, í samræmi við heimild 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, til viðbótar við þá breytingu sem leiddi af hækkingu skattskyldra tekna hans. Þessi athugasemd lýtur því aðeins að þeim hluta umræddrar kröfu sem helgast af þessari álagsbeitingu.

- 19 Ekki er ágreiningur um að framangreind hækkun á tekjuskattsstofni fyrrum sambúðarmanns varnaraðila fól í sér refsingu í skilningi 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu í ljósi viðmiða sem mótast hafa í dómaframkvæmd Mannréttindadómstóls Evrópu. Hvorki framangreint ákvæði mannréttindasáttmálans né 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrárinnar stendur hins vegar í vegi fyrir því að ákveðið sé með lögum að annar en sakborningur beri greiðsluábyrgð á fésektum, en ýmis dæmi eru um það í löggjöf. Af fyrrgreindu ákvæði 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 er ljóst að 25% álag er lagt á tekjuskattsstofninn sem skattur viðkomandi reiknast af. Þá er skýrt kveðið á um óskipta greiðsluábyrgð sambúðaraðila á sköttum í 1. mgr. 116. gr. sömu laga, enda hafi þau verið samsköttuð. Krafan á hendur varnaraðila á því stoð í lögum og fer ekki í bága við tilgreind ákvæði stjórnarskrárinnar og mannréttindasáttmála Evrópu.
- 20 Af hálfu varnaraðila er einnig gerð athugasemd við að fjárhæð kröfunnar, sem fjárnám fór fram fyrir í eign varnaraðila, sé vanreifðuð og óljós. Lýtur þessi málsástæða meðal annars að höfuðstól kröfunnar, sem í aðfararbeiðninni kemur fram að nemi, 8.760.857 krónum. Sami höfuðstóll kemur fram í greiðslustöðuyfirliti yfir opinber gjöld varnaraðila sem fylgdi beiðninni, en þar er hann sundurliðaður eftir tegund og árum. Í greinargerð sóknaraðila í héraði var gerð grein fyrir því hvernig sú fjárhæð er reiknuð út í ljósi niðurstöðu ríkisskattstjóra 29. október 2015 um breytingar á opinberum gjöldum fyrrum sambúðarmanns varnaraðila, inneign varnaraðila er varð til við álagningu opinberra gjalda 2016 og kostnaði vegna aðfarargjalds. Ekki er efni til annars en að fallast á að unnt sé að gera fjárnám í eign varnaraðila fyrir þessum hluta kröfunnar.
- 21 Athugasemdir varnaraðila hvað þetta varðar lúta einnig að dráttarvaxtakröfu samkvæmt aðfararbeiðni að fjárhæð 1.889.383 krónur. Kveður varnaraðili óljóst af hvaða fjárhæð sé krafist dráttarvaxta og frá hvaða degi þeir reiknist. Hún vísar einnig til þess að sóknaraðili geti ekki átt kröfu um dráttarvexti á hendur sér fyrr en mánuði eftir að henni var birt greiðsluáskorun 4. febrúar 2017.
- 22 Svo sem rakið hefur verið stofnaðist krafa á hendur fyrrverandi sambúðarmanni varnaraðila með fyrrgreindum úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015. Samkvæmt 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 ber varnaraðili óskipta greiðsluábyrgð á þeirri kröfu með honum. Krafan á hendur þeim féll í gjalddaga tíu dögum síðar, eins og kveðið er á um í 6. mgr. 112. gr. sömu laga. Þar sem gjalddaginn var fyrir fram ákveðinn er sóknaraðila heimilt að krefja varnaraðila um dráttarvexti af kröfunni frá og með þeim degi samkvæmt 1. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu. Varnaraðili hefur ekki hnekkst útreikningi sóknaraðila á dráttarvaxtakröfunni.
- 23 Samkvæmt framansögðu hafa ekki verið færð rök fyrir því að fella beri fjárnám það sem sýslumaðurinn á Suðurnesjum gerði í fasteign varnaraðila úr gildi. Ber því að fallast á kröfu sóknaraðila um staðfestingu fjárnámsins.

24 Rétt er að málskostnaður í héraði og kærumálskostnaður falli niður.

Úrskurðarorð:

Fjárnám, sem sóknaraðili, sýslumaðurinn á Suðurnesjum, gerði í fasteign varnaraðila, Ólafíu Ólafsdóttur, 30. ágúst 2017, er staðfest.

Málskostnaður í héraði og kærumálskostnaður fellur niður.

### Úrskurður Héraðsdóms Reykjaness, mánudaginn 7. maí 2018

Mál þetta, sem barst dóminum 15. september 2017, var tekið til úrskurðar 10. apríl 2018. Sóknaraðili er Ólafía Ólafsdóttir, Rafnkelsstaðavegi 11, Garði. Varnaraðili er sýslumaðurinn á Suðurnesjum, Vatnsnesvegi 33, Keflavík.

Dómkröfur sóknaraðila eru þær að fjárnámssgerð sýslumannsins á Suðurnesjum, nr. 2017-020120, sem fram fór 30. ágúst 2017, þar sem gert var fjárnám í fasteign sóknaraðila við Rafnkelsstaðaveg 11, Garði, verði felld úr gildi. Sóknaraðili krefst þess að varnaraðila verði gert að aflýsa fjárnámssgerðinni 15 dögum eftir uppkvaðningu úrskurðar að viðlögðum 100.000 króna dagsektum. Þess er einnig krafist að frekari fullnustuaðgerðum verði frestað þar til fyrir liggur endanleg niðurstaða dómstóla í máli þessu. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar úr hendi varnaraðila.

Varnaraðili krefst þess að staðfest verði aðfarargerð nr. 2017-020120 frá 30. ágúst 2017 hjá sóknaraðila, þar sem gert var fjárnám í fasteign sóknaraðila við Rafnkelsstaðaveg 11, Garði. Þá er krafist málskostnaðar úr hendi sóknaraðila.

#### I.

Málsatvik eru þau að sóknaraðili og A hófu sambúð á árinu 1999. Samkvæmt upplýsingum úr Þjóðskrá var sambúðinni slitið í júlí 2012 en sóknaraðili kveður hins vegar að henni hafi lokið árið 2011.

Með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 19. ágúst 2015, var A tilkynnt boðun breytinga á opinberum gjöldum gjaldárin 2006 og 2007, vegna tekjuáranna 2007 og 2008, á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins. Í bréfinu segir að rannsókn hafi hafist 20. desember 2012 með því að gjaldanda, A, hafi verið tilkynnt símleiðis að hafin væri rannsókn á skattskilum hans vegna tekjuáranna 2006 til og með 2010. Samdægurs hafi verið send tilkynning á netfang gjaldanda og á [...]. Rannsóknin hafi síðar verið afmörkuð við tekjuárin 2006 og 2007. Þá kemur fram í bréfinu að í maí 2014 hafi gjaldandi verið boðaður í skýrslutöku en án árangurs. Hinn 29. ágúst 2014 hafi fengist upplýst að gjaldandi væri búsettur í Chile. Haft hafi verið samband við gjaldanda í tölvupósti sem hann hafi svarað. Gjaldandi hafi verið boðaður í skýrslutöku 11. desember 2014, en hann hafi ekki mætt. Einnig hafi gjaldandi verið send skýrsla skattrannsóknarstjóra, dags. 27. janúar 2015, með bréfi og í tölvupósti, og gefinn frestur til að tjá sig um hana en engin andmæli hafi borist. Þá kemur fram í bréfinu að í skattframtölum vegna tekjuáranna 2006 og 2007 hafi gjaldandi gert grein fyrir eignum og skuldum en engin grein hafi verið gerð fyrir tekjum. Á álagningarseðlum komi fram að gjaldandi og



sambýliskona hans hafi fengið vaxtabætur á rannsóknartímabilinu. Þá hafi skattaafsláttur verið millifærður til sambýliskonu hans. Gögn hafi legið fyrir um að gjaldandi starfaði á rannsóknartímabilinu sem skipstjóri á skipi sem hafi verið gert út af B hf., áður C hf., og verið við veiðar við strendur Míritaníu og Marokkó. Gjaldanda hafi verið sagt upp störfum í ágúst 2007. B ehf. hafi verið íslenskur umboðsaðili D Ltd. og félagið hefði keypt þjónustu íslensku sjómanna í gegnum erlendu félag, m.a. D Ltd. Ekki hafi verið haldið eftir staðgreiðslu af launum sjómanna hjá B hf. þar sem þeir hefðu verið á launum hjá erlendu félagi. Skattrannsóknarstjóri hefði reynt að afla gagna erlendis varðandi skattgreiðslur en engar upplýsingar hefðu borist. Samkvæmt yfirliti yfir bankareikninga gjaldanda og undirgögnum hefði D Ltd. greitt tólf innborganir inn á reikning gjaldanda á tímabilinu frá 2. febrúar 2006 til og með 8. janúar 2007. Það væri því niðurstaða skattrannsóknarstjóra að tekjur gjaldanda á tekjuárinu 2006 hafi verið 12.792.037 krónur, vegna starfa hans erlendis það ár. Á árinu 2007 hafi verið um að ræða tíu innborganir á tímabilinu frá 6. mars 2007 til og með 5. desember 2007. Það hafi því verið niðurstaða skattrannsóknarstjóra að tekjur gjaldanda á tekjuárinu 2007 hafi numið 8.210.944 krónum, vegna starfa hans erlendis það ár. Ríkisskattstjóri hefði því í hyggju að endurákvarða áður álögd opinber gjöld gjaldanda með vísan til 6. mgr. 103. gr., sbr. 96. gr., laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og nýta heimild í 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 og bæta 25% álagi á vantalda skattstofna gjaldanda. Boðaðar breytingar á tekjuskattstofni myndu leiða til þess að vaxtabætur fyrrverandi sambýliskonu gjaldanda, sóknaraðila í máli þessu, gjaldárið 2007, myndu falla niður. Auk þess myndi skattaafsláttur til gjaldanda frá maka falla niður, sem leiddi til gjaldahækkunar fyrrverandi maka.

Með bréfi ríkissaksóknara sama dag, 19. ágúst 2015, voru sóknaraðila tilkynntar fyrirhugaðar breytingar á opinberum gjöldum hennar sem leiddu beint af breytingum sem ríkisskattstjóri hygðist gera á skattframtölum fyrrverandi sambýlismanns hennar.

Með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015 var álagning opinberra gjalda A endurákvörðuð. Sama dag var sóknaraðila tilkynnt um breytingar á hennar gjöldum. Nánar tiltekið felldi ríkisskattstjóri niður millifærðan skattaafslátt frá maka gjaldárið 2007 að fjárhæð 348.343 krónur og gjaldárið 2008 að fjárhæð 385.800 krónur. Við þær breytingar hækkaði tekjuskattur sóknaraðila úr 19.827 krónum í 368.170 krónur, eða um 348.343 krónur gjaldárið 2007, og úr 948.164 krónum í 1.333.964 krónur, eða um 385.800 krónur gjaldárið 2008. Sóknaraðili kærði þá ákvörðun til yfirskattanefndar sem felldi hana úr gildi með úrskurði í máli nr. 219/2016. Í úrskurðinum kemur fram að við breytingu á álögdum gjöldum manns vegna hækkunar á tekjuskattstofni fyrrverandi maka hans eða öðrum breytingum á skattskilum síðarnefnds skattaðila bæri að gefa hinum fyrrnefnda aðila kost á að tjá sig um fyrirhugaðar breytingar, sbr. 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Í bréfi ríkissaksóknara til sóknaraðila, dags. 19. ágúst 2015, hefði verið misbrestur á leiðbeiningum um heimild sóknaraðila til að tjá sig um fyrirhugaðar breytingar og hefði lögmæltur andmælaréttur sóknaraðila því verið fyrir borð borinn. Var endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum sóknaraðila því felld úr gildi.

Hinn 4. febrúar 2017 var sóknaraðila birt greiðsluáskorun sýslumanns, dags. 10. janúar 2017, vegna skuldar A á opinberum gjöldum. Í áskoruninni var sóknaraðila bent á að samkvæmt 116. gr. laga nr. 90/2003 væri hún ábyrg fyrir skuldum hans og ef skuldin yrði ekki greidd eða samið um greiðslu hennar innan 15 daga yrði krafist fjárnáms hjá sóknaraðila samkvæmt 9. tölul. 1. mgr. 1. gr., sbr. 2. mgr. 3. gr., laga nr. 90/1989 um aðför, án frekari tilkynninga.

Sóknaraðili kveðst hafa mætt á embætti sýslumanns 6. febrúar 2017 og andmælt greiðsluáskoruninni. Sóknaraðili áréttaði mótmælti sín í bréfi til sýslumanns degi síðar, 7. febrúar.

Héraðsdómi Reykjaness barst aðfararbeiðni varnaraðila 25. apríl 2017 og hinn 24. maí 2017 var fjárnám heimilað hjá sóknaraðila vegna vangoldinna opinberra gjalda maka sóknaraðila.

Með boðun sýslumanns, dags. 16. ágúst 2017, sem var birt varnaraðila 25. s.m., var sóknaraðila tilkynnt að beiðni um fjárnám hjá henni yrði tekið fyrir hjá sýslumanni 30. s.m. Lögmaður sóknaraðila mætti við gerðina og mótmælti henni en fulltrúi sýslumanns ákvað að fjárnám færi fram í eignarhluta sóknaraðila í fasteigninni Rafnkelsstaðavegi 11, Garði, fnr. 209-5962 og fnr. 209-5961. Af hálfu sóknaraðila var því lýst yfir að fjárnámsgerðinni yrði skotið til héraðsdóms til ógildingar.

Hinn 15. september 2017 barst dóminum krafa sóknaraðila um að aðfarargerð sýslumanns yrði felld úr gildi og er sú krafa til úrlausnar hér.

## II.

Sóknaraðili byggir á því að fjárnámskrafa gerðarbeiðanda sé vanreifuð. Hvergi í fjárnámsgögnum komi fram hvernig höfuðstóll fjárnámsupphæðarinnar sé fenginn. Sóknaraðili sem gerðarþoli geti ekki varist fjárnámskröfunni þar sem hann geti ekki vitað hvernig fjárhæðin sé fundin út. Í fjárnámsgögnum komi hvergi fram hver sé nákvæmlega uppruni þeirrar tölu og hvernig hún sé fundin, t.d. með samlagningu eða á sambærilegan hátt líkt og krafa sé gerð um í 1. mgr. 10. gr. laga nr. 90/1989 um aðför. Eins og fjárnámskrafan sé sett upp fái sóknaraðili ekki betur séð en að hún sé í þeirri stöðu að þurfa að treysta því að upphæðin sé rétt en sóknaraðili telur að slíkt samræmist ekki kröfum um skýrleika aðfarargerða.

Þá telur sóknaraðili að aðrir hlutar kröfunnar séu verulega óskýrir. Í útreikningi á upphæð fjárnámsins komi fram að krafist sé fjárnáms vegna dráttarvaxta að upphæð 1.889.383 kr. Að mati sóknaraðila er þetta einnig vanreifað enda viti sóknaraðili ekki af hvaða upphæð sé verið að krefjast dráttarvaxta né frá hvaða degi. Sóknaraðila hafi fyrst verið birt greiðsluáskorun 4. febrúar 2017 og því ætti fyrst að hafa verið mögulegt að krefjast dráttarvaxta af höfuðstóli fjárnámskröfunnar frá og með einum mánuði frá þeim birtingardegi, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Sú upphæð sem sé tiltekin sem dráttarvextir sé því á engan hátt skýrð og sé sóknaraðila þar af leiðandi ekki mögulegt að verjast henni. Þennan óskýrleika á dráttarvaxtaútreikningi beri að meta með hliðsjón af öðrum óskýrleika á fjárnámskröfunni og ætti að varða frávísun á fjárnáminu í heild.

Þá byggir sóknaraðili á því að sé henni gert að greiða refsíalag sé það brot á mannréttindum hennar. Höfuðstólsupphæð sem henni sé gert að greiða sé byggð á hlutfalli af heildarskattfæti vantalinna skatta fyrrverandi sambýlismanns hennar að meðtöldu refsikenndu álagi upp á 25% skv. 2.

mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 29. október 2015, styðji þetta enda komi þar fram að stofn til tekjuskatts sé með álagi. Sóknaraðili geti á engan hátt persónulega borið ábyrgð á refsíábyrgð annarra einstaklinga vegna brota þeirra þegar sóknaraðili hefur sjálf ekki sýnt af sér neina saknæma háttsemi né brotið gegn lögum. Slíkt væri að mati sóknaraðila skýrt brot á 1. mgr. 69. gr. stjórnarskrá, sbr. lög nr. 33/1944 og 1. mgr. 7. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Álag samkvæmt 2. mgr. 102. gr. laga nr. 90/2003 séu refsikennds eðlis og sé ekki ætlað að standa straum af kostnaði eða töpuðum skatttekjum. Sóknaraðili vísar í þessu sambandi til dóma Mannréttindadómstóls Evrópu, í máli Bendenoun gegn Frakklandi frá 24. febrúar 1994 (12547/86) og A.P., T.P. og M.P. gegn Sviss frá 29. ágúst 1997 (19958/92), en í þeim málum hafi verið sérstaklega tiltekið að skattaálag teljist refsing ef það hefur almennt viðurlaga- og forvarnareðli en sé ekki ætlað að bæta tap vegna rangrar skatttöku. Að mati sóknaraðila hafa nýleg íslensk dómafordæmi um tvöfalda refsingu í skattamálum sýnt skýrlega fram á að álag samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 teljist refsikennd viðurlög, sbr. dóma Hæstaréttar frá 21. september 2017 í máli nr. 283/2016, 23. janúar 2014 í máli nr. 323/2013, 15. maí 2014 í máli nr. 465/2013, 22. maí 2014 í máli nr. 416/2013, 5. júní 2014 í máli nr. 538/2013 og 11. júní 2015 í máli nr. 550/2014. Í fjárnámsgögnum komi hvergi skýrlega fram hvort slíkt álag felist eða felist ekki í skattfæti sambýlismanns sóknaraðila vegna vantalinna skatttekna árin 2006 og 2007 og sé því innifalið til hækkunar á þeirri upphæð sem sóknaraðili þarf að greiða. Sóknaraðili geti því ekki tekið til varnar gagnvart þeim hluta kröfunnar. Telur sóknaraðili það til marks um það að fella eigi fjárnámið úr gildi í heild sinni.

Einnig byggir sóknaraðili á því að andmælaréttur og aðrar málsmeðferðarreglur stjórnarsýsluréttar hafi ekki verið virtar á stjórnarsýslustigi. Sóknaraðili telur að við skattrannsókn og málsmeðferð á stjórnarsýslustigi, í skattalegri málsmeðferð á endurákvörðun framtala fyrrverandi sambýlismanns hennar fyrir framtölin árin 2007 og 2008, hafi hún verið aðili málsins í samræmi við stjórnarsýslulög nr. 37/1993. Ef talið verði að sóknaraðili hafi borið beina og óskipta ábyrgð á skattskuldum sambýlismanns síns í samræmi við reglur 1. og 6. mgr. 116. gr., sbr. 3. mgr. 62. gr., skattalaga nr. 90/2003 telur sóknaraðili það fullljóst að hún hafi haft beina og verulega hagsmuni af úrlausn málsins, sérstaklega með tilliti til þess að fyrrverandi sambýlismaður hennar hafi verið búsettur erlendis og hreyft við litlum sem engum vörnum í málinu, t.d. hvað varðar skattalegt heimilisfesti eða að tekjuskattur hefði þegar verið greiddur í þeim löndum sem hann dvaldi árin 2006 og 2007.

Sóknaraðili telur að úrskurður yfirskattanefndar í máli nr. 219/2016 styðji framangreind rök enda hafi yfirskattanefnd fellt úr gildi endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum sóknaraðila sem breyttust í kjölfar breytingar á skattframtölum sambýlismanns hennar árin 2007 og 2008. Að mati sóknaraðila varðar þetta brot á málsmeðferðarreglum stjórnarsýsluréttar ógildingunni fjárnámsins í heild þar sem fjárkrafan byggist á ólögumætri stjórnvaldsákvörðun.

Til vara byggir sóknaraðili á því, ef hún getur ekki talist aðili máls í skattalegri meðferð á endurálagningu tekjuskatts sambýlismanns síns skattárin 2006 og 2007, að það sé vafalaust að sú valkvæða ákvörðun ríkisins að kjósa að nýta ábyrgð hennar skv. 1. mgr. 116. gr. skattalaga nr. 90/2003

til greiðslu á skuldum fyrrverandi sambýlismanns hennar teljist fullum fetum vera önnur sjálfstæð og ný stjórnvaldsákvörðun enda ákvörðun tekin af stjórnvaldi sem varði eingöngu réttindi hennar og skyldur, ekki fyrrverandi sambýlismaka, sbr. 2. mgr. 1. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Hefði því þurft að upplýsa hana um fyrirhugaða ákvarðanatöku um að stjórnvöld hygðust láta hana bera ábyrgð á skattskuldum fyrrverandi sambýlismanns hennar. Að slíkri tilkynningu gefinni hefði átt að gefa henni allar upplýsingar málsins sem aðila auk andmælaréttar til að tryggja að málið væri nægilega rannsakað. Sóknaraðili telur að úrskurður yfirséttanefndar í máli nr. 219/2016 styðji framangreind rök enda hafi yfirséttanefnd fellt úr gildi endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum sóknaraðila sem breyttust í kjölfar breytingar á skattframtölum sambýlismanns hennar árin 2007 og 2008. Að mati sóknaraðila varðar þetta brot á málsmeðferðarreglum stjórnsýsluréttar ógildingu fjárnámsins í heild þar sem fjárkrafan byggist á ólögmati stjórnvaldsákvörðun.

Sóknaraðili telur það ekki standast að hún geti verið gerð ábyrg fyrir skattskuldum annarra einstaklinga án þess að geta komið að neinum vörnum á stjórnsýslustigi né á neinn hátt geta komið að sínum sjónarmiðum í slíku stjórnsýsluferli, sbr. 96. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003, 13. gr. og 15. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og almennar óskráðar reglur stjórnsýsluréttar. Ábyrgð sambúðarmaka sé ekki sjálfgefin án rannsóknar eða andmæla. Áður en slík ábyrgð sé nýtt þurfi að rannsaka málið og standa eðlilega að því gagnvart ábyrgðaraðila, t.d. varðandi andmælarétt. Sóknaraðili sé á þessum tímapunkti t.d. ekki fyllilega kunnugt um hvaða varnir fyrrverandi sambýlismaður hennar hafi haft uppi í máli hans. Óskipt ábyrgð á skattskuldum fyrrverandi sambýlismaka skv. skattalögum nr. 90/2003 sé í eðli sínu þvingjandi stjórnsýsluúrræði gagnvart ábyrgðarmönnum en ekki einkaréttarlegt úrræði um ábyrgðarmenn skulda. Um einkaréttarlega ábyrgð skulda gildi aðrar reglur, t.d. lög um ábyrgðarmenn nr. 32/2009 þar sem ábyrgðarmönnum séu færð mun meiri réttindi en einstaklingar hafa þegar um ábyrgð á skattskuldum er að ræða. Að mati sóknaraðila varðar þetta brot á málsmeðferðarreglum stjórnsýsluréttar ógildingu fjárnámsins í heild þar sem fjárkrafan byggist á ólögmati stjórnvaldsákvörðun.

Þá byggir sóknaraðili á því að mál vegna vanskila á framtöldum tekjum í skattframtali fyrrverandi sambýlismanns sóknaraðila árin 2007 og 2008 virðist ekki vera nægjanlega rannsakað. Til dæmis virðist hluti þeirra tekna sem tiltekna séu á árunum 2006 og 2007 hafa verið vegna vinnu hins skattskylda árið 2005 og því hafi ekki mátt endurákvæða gjöld vegna þeirra, sbr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Sóknaraðili byggir einnig á því að það sé ósannað að ekki hafi verið haldið eftir staðgreiðslu af launum fyrrverandi sambýlismanns sóknaraðila hjá erlendum skattyfirvöldum. Það hafi á engan hátt verið rannsakað. Sóknaraðili eigi því ekki með vísan til 22. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda að bera ábyrgð á þeim gjöldum. Að mati sóknaraðila varðar þetta brot á málsmeðferðarreglum stjórnsýsluréttar ógildingu fjárnámsins í heild þar sem fjárkrafan byggist á ólögmati stjórnvaldsákvörðun.

Þá telur sóknaraðili að hún hafi átt rétt á því að koma að sjónarmiðum sínum áður en héraðsdómur áritaði aðfararbeiðnina og heimilaði aðför. Sóknaraðili vísar í því sambandi til 14. gr. laga nr. 90/1989 um aðför og þess að þá hafi legið fyrir hjá sýslumanni mótmæli hennar gegn gerðinni. Varnaraðila hafi því borið að leggja þau andmæli fram við héraðsdóm. Á engum tímupunkti hafi hún verið upplýst um þann rétt að hún gæti, að framkominni aðfararbeiðni, mótmælt henni fyrir héraðsdómi. Þannig séu líkur á því að héraðsdómur hefði leyft henni að koma að sjónarmiðum sínum og eins víst að hin umdeilda aðfarargerð hefði ekki náð fram að ganga. Þessi galli á meðferð málsins, sem megi alfarið rekja til varnaraðila, eigi í raun að leiða til ógildingar á aðfarargerðinni.

Einnig byggir sóknaraðili á vanhæfi fulltrúa sýslumanns við fjárnámsgerðina. Fulltrúi sýslumanns hafi bæði verið fulltrúi gerðarbeiðanda við gerðina og eins fulltrúi þess stjórnvalds sem tók gerðina fyrir og ákveðið að verða ekki við þeim kröfum sem gerðarþoli setti fram í upphafi gerðarinnar. Þannig hafi hann verið beggja vegna borðs. Hann hafi hafnað því að víkja sæti og hafnað mótmælum sem lutu að hans eigin aðfararbeiðni. Sóknaraðili hafi því ekki notið óháðrar málsmeðferðar í skilningi 1. mgr. 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu og málsmeðferðin sem slík verið andstæð öllum grunnreglum stjórnarsýsluréttar um vanhæfi og eins ákvæði um 70. gr. stjórnarskrár, sbr. lög nr. 33/1944. Ljóst sé að sóknaraðili hafi verið í ómögulegri stöðu að reyna að færa fram varnir gagnvart gerðarbeiðanda þegar það hafi verið gerðarbeiðandi sjálfur sem hafi tekið afstöðu til varna hennar um fjárnámið. Þá hafi fulltrúi sýslumanns þurft að taka sjálfstæða afstöðu til þeirra mótmæla sem fram voru sett en það hafi hann ekki gert. Að mati sóknaraðila varðar þetta óréttlæti á málsmeðferð fjárnámsgerðarinnar ógildingu fjárnámsins í heild.

Sóknaraðili telur jafnframt að forsendur samsköttunar hafi ekki verið til staðar. Ekki liggi fyrir að sóknaraðili hafi ótvírætt óskað eftir því að hún yrði samsköttuð með fyrrverandi sambýlismanni sínum. Skattayfirvöld hafi auk þess ekki mátt samskatta sóknaraðila með fyrrverandi sambýlismanni hennar nema fyrir lægi upplýst samþykki um slíkt. Skattayfirvöldum hafi borið að upplýsa sóknaraðila um það hvað slík samsköttun gæti haft í för með sér, eins og ábyrgð á öllum skattskuldum sambýlismaka. Þá hafi skattayfirvöld átt að skattleggja sóknaraðila sem einstakling með vísan til 2. mgr. 63. gr. skattalaga nr. 90/2003, þar sem sambýlismaður sóknaraðila hafi einungis starfað erlendis árin 2006 og 2007.

Þá byggir sóknaraðili á því að krafa gerðarbeiðanda, sem hafi orðið til vegna tekna árána 2006 og 2007, sé fallin niður sökum tómlætis varnaraðila. Strax á árinu 2012 hafi átt að tilkynna henni að til stæði að rannsaka skattamál fyrrverandi sambýlismanns hennar, sbr. 14. gr. og 20. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Það eigi sérstaklega við í þessu máli þar sem sambúð þeirra hafi þá verið lokið. Það sé fyrst í febrúar 2017 sem henni hafi verið birt greiðsluáskorun vegna þeirra gjalda. Gera verði þá kröfu til varnaraðila að hann komi slíkum upplýsingum um hugsanlega kröfu á framfæri við ábyrgðarmenn eins fljótt og vera má. Sambúð sóknaraðila og gjaldanda hafi lokið á árinu 2011 og um það hafi skattayfirvöldum verið kunnugt. Hún hafi því mátt ætla að hún bæri ekki ábyrgð á skuldum fyrrverandi sambýlismanns síns tíu árum eftir að til þeirrar skuldar var stofnað. Sóknaraðili hafi mátt vænta þess

að þegar sambúð hennar og gjaldanda lauk að hún væri þá laus úr ábyrgð. Ríkisskattstjóra hafi alla vega borið að upplýsa sóknaraðila strax á árinu 2012 að skattrannsókn væri hafin. Á árinu 2015 hafi ríkisskattstjóri tilkynnt um breytingu á hennar gjöldum. Það hafi svo verið fyrst í febrúar 2017 sem hún hafi verið krafín um greiðslu á gjöldum hans og refsiviðurlögum. Á þeim tíma og í ljósi úrskurðar yfirskattanefndar hafi hún haft réttmætar væntingar til þess að ætla að ábyrgð hennar væri niður fallin.

Sú staðreynd að skattrannsókn hafi hafist á árinu 2012 og sóknaraðili fyrst krafín um fjárhæðina á árinu 2017 segi í raun allt sem segja þurfi. Sóknaraðili vísar í þessu sambandi til dóms Hæstaréttar Íslands í máli nr. 257/2010.

Fyrir liggir að embætti héraðssaksóknara hafi felld niður mál sitt á hendur fyrrverandi sambylismanni sóknaraðila á þeirri forsendu að ekki hafi verið gætt að þeim tímaramma sem gildi í rannsókn slíkra mála, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 283/2016, sbr. og dóm Mannréttindadómstóls Evrópu í máli Jóns Ásgeirs Jóhannessonar frá 18. maí 2017. Það í raun sýni að ekki hafi verið gætt að eðlilegum málshraða í máli þessu.

Sóknaraðili telur einnig að ekki megi gera aðför í heimili ábyrgðarmanns miðað við aðstæður. Hafa verði í huga að sóknaraðili sé 57 ára gömul. Lögjafna verði út frá 1. mgr. 8. gr. laga um ábyrgðarmenn nr. 32/2009, þó að lögin gildi ekki um ábyrgð á skattgreiðslum. Ábyrgð sóknaraðila á skattskuldum maka hvíli á 1. og 6. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 á grundvelli sjálfskuldaraábyrgðar. Sjálfskuldaraábyrgð teljist til persónulegrar ábyrgðar skv. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 32/2009 um ábyrgðarmenn og á grundvelli slíkrar persónulegrar ábyrgðar megi ekki gera aðför í fasteign þar sem ábyrgðarmaður býr eða fjölskylda hans samkvæmt einkaréttarlegum skuldbindingum hans. Engin rök standi til þess að þessi réttur einstaklinga ætti að standa utan skattskulda vegna ábyrgðar ef horft er til skýringa við 8. gr. Í athugasemdum við 8. gr. með greinargerð að frumvarpi að lögum nr. 90/2003 segi: „Markmiðið með þessari reglu er að sporna gegn þeirri þróun að einstaklingar missi algerlega fótanna í sinni efnahagslegu tilveru vegna þess eins að þeir hafi ábyrgst skuldbindingar annarra sem síðar hafi fallið á þá.“

Þá telur sóknaraðili að horfa verði til 1. mgr. 71. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. lög nr. 33/1944 um friðhelgi heimilis, með hliðsjón af 1. mgr. 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu um friðhelgi heimilis, sbr. lög nr. 62/1994. Gera verði ýtrustu kröfur til ríkisins þegar gera á aðför í heimilum vegna skattskulda sem gerðarþolar stofnuðu ekki til heldur bera ábyrgð á. Í því máli sem hér ræðir hafi sóknaraðili borið óafvitandi ábyrgð á slíkri skuldbindingu sem sé fyrst innheimt tíu árum eftir að til hennar stofnaðist, sex árum eftir að hún sleit samvistum við hinn skattskylda, fimm árum eftir að stjórnvöldum var fyrst kleift að gera henni vart við að hún kynni að bera slíka ábyrgð og tæpum tveimur árum eftir að hinn skattskyldi var fyrst krafín skuldarinnar. Þessi innheimta virðist á engan hátt vega réttindi og skyldur ábyrgðaraðila, t.d. að skylda sóknaraðila varði einungis ábyrgð að því leyti sem hún hlaut réttindi á viðkomandi árum, þ.e. persónuafslátt frá sambúðarmanni árin 2006 og 2007, og þessi ábyrgð virðist á engan hátt taka mið af málshraðaviðmiðum eða meðalhófi. Í dómi Mannréttindadómstóls Evrópu í máli Rousk gegn Svíþjóð frá 25. júlí 2013 (27183/04) megi sjá skýr

viðmið í niðurstöðu dómsins um að við túlkun 1. mgr. 8. gr. mannréttindasáttmálans verði að hafa í huga meðalhóf við mat á nauðsyn þess að fjárnám sé gert í heimili einstaklings. Í máli sóknaraðila virðist ekkert mat eiga sér stað á nauðsyn eða réttlætingu slíkrar ráðstöfunar. Ekkert mat virðist eiga sér stað á eignastöðu fyrir samband við hinn skattskylda, þróun eignastöðu á meðan þau voru samsköttuð og þróun eignastöðu eftir sambúðarslit þeirra. Vera kann að öll eignamyndun í fasteigninni sem fjárnám hefur verið tekið í hafi myndast eftir sambúðarslit. Sóknaraðili telur að fjárnám í heimili sóknaraðila tíu árum eftir myndum skattskuldar vegna ábyrgðar hjá fyrrverandi sambúðarmanni vegna sambands sem slitnaði fyrir meira en fimm árum geti ekki talist réttmætt, hófsamt né eðlilegt og er að mati sóknaraðila ekki í samræmi við fyrrgreind mannréttindaákvæði. Að mati sóknaraðila varðar þetta ógildingu eða frávísun á fjárnámsgerð í heild sinni.

Að lokum byggir sóknaraðili á því að krafa varnaraðila sé of há. Sóknaraðili telur að rannsókn á skattskilum sambúðaraðila hafi raunverulega ekki hafist fyrr en árið 2013. Geri þetta það að verkum að ekki sé hægt að krefjast greiðslu fyrir meintar vantaldar skattskyldar tekjur á árinu 2006, sbr. 1. og 3. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Byggir sóknaraðili á því að fyrstu bréfaskriftir í málinu virðast eiga sér stað rétt fyrir áramótin 2013, þ.e. 20. desember 2012. Í 2. mgr. 15. gr. reglugerðar um framkvæmd og eftirlit skattrannsóknna nr. 373/2001 segi: „Skrá skal upphafsdag rannsóknar í gerðabók skattrannsóknarstjóra ríkisins, sbr. 40. gr. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins um rannsókn á máli skattaðila skal m.a. koma fram hver sé upphafsdagur rannsóknar.“ Um sé að ræða skýra skyldu til að skrá upphafsdag niður. Sóknaraðili hafi ítrekað óskað eftir endurriti úr gerðabók en engin svör fengið. Telur sóknaraðili að meta verði slíkan vafa sér í hag á þann veg að skattrannsókn sambylismanns hennar hafi í fyrsta lagi hafist í byrjun árs 2013 sem geri það að verkum að ekki sé hægt að horfa til tekna ársins 2006 við endurálagningu skatta hans sem leiði til samsvarandi lækkunar á höfuðstól fjárnámskröfu í fasteign sóknaraðila, sbr. 1. og 3. mgr. 95. gr. 1. nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Þess er krafist að meðan ágreiningsmál þetta er óleyst þá verði réttaráhrifum þeirrar aðfarargerðar er fram fór þann 30. ágúst 2017 frestað. Sóknaraðili vísar um það til samkomulags sem lögmaður hennar hafi gert við fulltrúa gerðarbeiðanda, Árna Hauk Björnsson. Einnig vísar sóknaraðili til 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989.

### III.

Varnaraðili mótmælir öllum málsástæðum og lagarökum sóknaraðila. Þá telur varnaraðili að dómkrafa sóknaraðila um aflýsingu fjárnáms felist í þeirri dómkröfu að fjárnámsgerð verði felld úr gildi og geti því vart verið sérstök dómkrafa.

Þannig mótmælir varnaraðili því að fjárnámskraftan sé vanreifðuð. Aðfararbeiðni hafi verið árituð af Héraðsdómi Reykjaness 24. maí 2017 um að aðför væri heimiluð til fullnustu skuldar vegna vangoldinna opinberra gjalda A, eins og fram komi greinilega í aðfararbeiðninni. Þar komi einnig fram höfuðstóll kröfunnar og dráttarvextir eins og þeir voru þá. Þessi krafa snúi að skuld fyrrverandi sambylismanns sóknaraðila og reiknist út frá skuld hans eftir endurákvörðun ríkisskattstjóra. Komi það fram á greiðslustöðuyfirliti hvernig skuldin skiptist í höfuðstól og vexti.

Úrskurður ríkisskattstjóra frá 29. október 2015 kveði á um álagningu gjalda og fjárhæðin sé samtals 8.759.146 krónur. Með álagi samkvæmt úrskurðarorðum, þ.e. 2,5% álagi í samræmi við 1. mgr. 122. gr. laga nr. 90/2003, sé fjárhæðin 8.977.452 krónur.

Þetta megi sjá í eftirfarandi töflu:

	2007	2008	
tekjuskattur	3.448.996 ISK	1.949.187 ISK	
2,5 % álag á tekjuskatt	86.225 ISK	48.730 ISK	
útsvar	2.030.577 ISK	1.303.487 ISK	
2,5% álag á útsvar	50.764 ISK	32.587 ISK	
Gjald í framkvæmdarsjóð aldraðra	6.314 ISK	7.103 ISK	
Vaxtabætur	13.482 ISK	0 ISK	
Samtals	5.636.358 ISK	3.341.094 ISK	8.977.452
ISK			

Frá þessari fjárhæð hafi verið dregin inneign er varð til við álagningu opinberra gjalda 2016 hjá sóknaraðila. Inneign hafi verið notuð til að lækka kröfuna með skuldajöfnuði. Gildisdagur þeirrar færslu sé sá dagur sem hún hefði annars fengið greitt út, þ.e. 1. júlí 2016. Ekki sé kunnugt um að sóknaraðili hafi mótmælt þeim skuldajöfnuði og ekki komi neitt fram um slík andmæli í greinargerð sóknaraðila. Hafi sóknaraðili því samþykkt greiðsluskyldu sína. Samtals hafi þetta verið að fjárhæð 235.695 krónur sem dragist frá. Loks hafi lagst við kostnaður, 19.100 krónur, vegna aðfarargjalds í ríkissjóð vegna fjárnámsbeiðni á hendur aðalskuldara. Samtals nemi þetta því 8.760.857 krónum, sem sé höfuðstóll aðfararbeiðinnar. Héraðsdómur Reykjaness hafi staðfest þá aðfararbeiðni með áritun.

Varnaraðili kveður að það sé ekki í fyrsta sinn sem því sé haldið fram að álag sé refsikennd viðurlög. Samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 megi ríkisskattstjóri bæta 25% álagi við áætlaða eða vantalda skattstofna ef annmarkar eru á framtali. Varðandi mat á því hvort álag sé refsikennd viðurlög vísar varnaraðili til dóma Hæstaréttar Íslands í málum nr. 283/2016 og 550/2014.

Í því tilviki sem hér er til umfjöllunar hafi verið annmarkar á skattframtölum sóknaraðila og fyrrverandi sambýlismanns hennar. Þar hafi verið vantaldir skattstofnar fyrrverandi sambýlismanns sóknaraðila og því heimilt og í samræmi við löginn að bæta álagi við vantalda skattstofna. Sóknaraðili hafi skilað inn skattframtölum ásamt fyrrverandi sambýlismanni og beri því fulla ábyrgð á þeim upplýsingum sem þar komu fram í samræmi við 90. gr. laga nr. 90/2003 og beri einnig ábyrgð á greiðslu skatts í samræmi við 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003. Á þeim grunni sé heimilt að innheimta, þ.m.t. gera fjárnám, hjá sóknaraðila fyrir vangreiddum sköttum fyrrverandi sambýlismanns hennar, sbr. 9. tölulið 1. mgr. 1. gr. og 2. mgr. 3. gr. laga nr. 90/1989. Sóknaraðili beri óskipta ábyrgð á



greiðslu skatta, þ.m.t. álags, sem á voru lagðir vegna sameiginlegra skattframtala, sbr. 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003.

Hvað varðar málsástæður sóknaraðila um að andmælaréttur og aðrar reglur stjórnisýsluréttar hafi verið brotnar vísar varnaraðili til dóms Hæstaréttar Íslands í máli nr. 426/2017. Málsatvik þar hafi um margt verið þau sömu og í því máli sem hér er til umfjöllunar. Þar komi fram í niðurstöðu héraðsdóms að þar sem um endurálagningu hafi verið að ræða gagnvart fyrrverandi sambýlismanni sem sjálfstæðum skattaðila sem ekki hafi falið í sér gjaldabreytingu gagnvart sóknaraðila hafi sóknaraðili ekki verið aðili þess stjórnisýslumáls. Hér eigi hið sama við. Sóknaraðili hafi ekki verið aðili að þeirri endurákvörðun sem átti sér stað vegna skattskila fyrrverandi sambýlismanns hennar. Breyti þar engu hvort gjaldandi sjálfur láti sig málið varða eður ei.

Samskattað sambýlislífólk skili inn sameiginlegu skattframtali, sbr. 80. gr. laga nr. 90/2003, og sé hver og einn gjaldandi ábyrgur fyrir eigin framtalsskilum. Því skuli ákveðinn tekjuskattur hvor í sínu lagi, sbr. 5. gr. laga nr. 90/2003, en ábyrgðin sé þó sameiginleg og samkvæmt 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 beri sambúðaraðili ábyrgð á vangoldnum sköttum hins. Regla 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 sé afdráttarlaus hvað þetta varðar.

Varnaraðili telur að það sé rangt hjá sóknaraðila að ábyrgð „sambúðarmaka“ sé ekki sjálfgefin. Lögin séu skýr og afdráttarlaus auk þess sem sóknaraðili hafi notið skattalegs hagræðis af samsköttun með fyrrverandi sambýlismanni. Komi skýrt fram í úrskurði yfirs kattaneftar í máli nr. 219/2016 að sóknaraðili hefði notið vaxtabóta og millifærðs skattaafsláttar. Í úrskurðinum hafi verið talið að slíkur misbrestur hafi verið á leiðbeiningum ríkisskattstjóra um heimild sóknaraðila til að tjá sig um fyrirhugaðar breytingar að lögmaeltur andmælaréttur sóknaraðila hefði verið fyrir borð borinn. Þess vegna hafi endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum sóknaraðila verið felld úr gildi. Því verði að skoða breytingar á gjöldum fyrrverandi sambýlismanns sóknaraðila sem sjálfstætt mál sem sæti þeim reglum sem um það gilda og sóknaraðili eigi ekki aðkomu að því máli, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands í máli nr. 426/2007 og nr. 66/2006. Ekki fáist séð að tilvísun sóknaraðila til 14. gr. laga nr. 90/1989 breyti neinu hér um enda segi þar að „gerðarþoli“ þurfi að hafa tilkynnt héraðsdómara um að hann hafi andmæli fram að færa gegn kröfum gerðarbeiðanda.

Um meint vanhæfi fulltrúa sýslumanns bendir varnaraðili á að í 1. mgr. 23. gr. laga nr. 90/1989 komi fram að ekki verði af aðför nema gerðarbeiðandi sé viðstaddur eða annar maður, sem að lögum er heimilt að koma fram fyrir hans hönd. Undantekningu frá þessari reglu sé að finna í 2. mgr. 23. gr. laga nr. 90/1989 en þar segi að víkja megi frá fyrirmælum 1. mgr. eftir ákvörðun sýslumanns, ef um aðför er að ræða til fullnustu kröfu skv. 9. tölul. 1. mgr. 1. gr. laganna, þ.e. krafna um skatta og önnur samsvarandi gjöld, sem innheimt eru samkvæmt lögum af innheimtumönnum ríkissjóðs, sveitarfélögum eða sameiginlegum gjaldheimtum ríkis og sveitarfélaga. Ljóst sé að framkvæmd þessa fjárnáms hafi verið í samræmi við fyrrgreind lagaákvæði. Skýringar á þeirri framkvæmd komi fram í greinargerð með ákvæðinu og skýra forsögu þess nánar.

Fulltrúi sýslumanns hafi bókað mótmæli eftir sóknaraðila auk þess sem gerðinni hafi verið skotið til héraðsdóms og engin ástæða til að ætla að þessi framkvæmd samkvæmt lögnum hafi haft nokkur áhrif á niðurstöðu fjárnámsgerðarinnar. Dómstólaleiðin sé sóknaraðila fær og hafi sóknaraðili valið að leita til dómstóla og því haft tækifæri til að koma sínum andmælum og málsástæðum á framfæri.

Varnaraðili telur óljóst hvort sóknaraðili haldi því fram í greinargerð sinni að hún hafi ekki óskað eftir því að vera samsköttuð með fyrrverandi sambýlismanni. Engu að síður liggi fyrir að sóknaraðili hafi notið skattalegs hagræðis af þeirri samsköttun án þess að mótmæla því þegar álagningarseðlar vegna gjaldáranna 2007 og 2008 bárust sóknaraðila. Sóknaraðili hefur ekki lagt fram viðkomandi skattframtöl eða álagningarseðla til að sanna að um ranga skattalega meðferð hafi verið að ræða og ekki heldur útskýrt hvers vegna núna fyrst komi fram athugasemd vegna samsköttunar hennar og fyrrverandi sambýlismanns.

Þá telur varnaraðili að sú málsástæða sóknaraðila að um sé að ræða tómlæti af hálfu skattfyrvalda sé haldlaus. Lög og dómur er varða skattrannsóknir og álagningu liggi fyrir og skattfyrvöldum sé veittur frestur til að skoða framtöl aftur í tímann og endurákværða gjöld. Ekki sé um að ræða refsímál líkt og lesa megi út úr greinargerð sóknaraðila. Það að refsímál hafi verið fellt niður hafi ekki þýðingu fyrir innheimtu álagðra gjalda. Vísa megi til dóms Hæstaréttar Íslands í máli nr. 426/2017 varðandi þessa málsástæðu.

Varnaraðili telur jafnframt að aðför sé heimil í eignum sóknaraðila. Líkt og sóknaraðili bendi réttilega á gildi lög um ábyrgðarmenn ekki um ábyrgð á skattgreiðslum auk þess sem sóknaraðili hafi notið verulegs skattalegs hagræðis af samsköttun með fyrrverandi sambýlismanni. Megi t.d. greina í úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 219/2016 að fyrrverandi sambýlismaður sóknaraðila hafi ekki talið fram neinar tekjur á skattframtölum árin 2007 og 2008, og því hefði allur ónotaður persónuafsláttur hans gengið upp á móti opinberum gjöldum sóknaraðila við álagningu viðkomandi ár. Engar takmarkanir komi fram í lögnum um með hvaða hætti innheimta megi fara fram eða í hvaða eignum megi gera fjárnám þegar innheimt er.

Varnaraðili mótmælir því einnig að krafan sé of há. Eins og fram komi í bréfi ríkisskattstjóra, dags. 19. ágúst 2015, um boðun breytinga á opinberum gjöldum gjaldárin 2006 og 2007, hafi rannsókn hafist 20. desember 2012 með tilkynningu símleiðis auk skriflegrar tilkynningar. Það sé því rangt hjá sóknaraðila að rannsókn hafi hafist 2013. Beri að miða við upphafstímamark rannsókna. Það sé staðfest með tilkynningu skattrannsóknarstjóra um skattrannsókn, með bréfi, dags. 19. desember 2012, til A.

Þá segir varnaraðili að ekkert í gögnum málsins bendi til að umrædd þing- og sveitarsjóðsgjöld hafi verið lögð á með ólögætum hætti eða að aðilar hafi ekki talið fram sameiginlega þau skattár sem um er deilt og því telur varnaraðili að beiting 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 sé fyllilega lögæt.

Sóknaraðili hafi verið samskattaður með fyrrverandi sambýlismanni sínum og sóknaraðili þurfi að sanna með haldbærum rökum að skattframtal frá árunum 2007 og 2008 hafi ekki verið réttilega útfyllt varðandi samsköttun.

Varnaraðili bendir á að í 80. gr. laga nr. 90/2003 segi m.a. að tveir einstaklingar í sambúð sem óskað hafi samsköttunar samkvæmt 3. mgr. 62. gr. skuli telja fram allar eignir sínar og skuldir. Í 90. gr. laga nr. 90/2003 sé svo fjallað um skyldu til framtalsskila. Samkvæmt 2. mgr. 90. gr. skuli skattframtöl undirrituð af þeim sem framtalsskylda hvílir á. Í 4. mgr. 90. gr. komi skýrt fram að skil á skýrslu í tölvutæku formi að fenginni heimild ríkisskattstjóra jafngildi undirritun skýrslunnar samkvæmt 2. og 3. mgr. Það sé hafið yfir allan vafa að rétt og eðlilegt hafi verið að samskatta sóknaraðila með fyrrverandi sambýlismanni, bæði í skattframtali 2007 svo og skattframtali 2008. Sóknaraðili og fyrrverandi sambýlismaður hafi samkvæmt greinargerð sóknaraðila búið saman frá árinu 1999. Sóknaraðili hafi notið samsköttunar og þess hagræðis sem af því hlýst.

Varðandi framkvæmdina á endurákvörðun gjalda maka, samskattaðs eða í hjúskap, þá séu almennt ekki samskipti við hinn makann nema þegar um gjaldabreytingu hjá honum sé að ræða, s.s. vegna millifærslu persónuafsláttar eða breytinga á vaxtabótum eða barnabótum. Þetta gildi hvort heldur samsköttun/samvistir eru eða þegar um fyrrverandi maka er að ræða. Í því máli sem hér er til umfjöllunar hafi skattendurskoðun snúið að fyrrverandi sambýlismanni en engar breytingar orðið á gjöldum sóknaraðila. Þegar úrskurðað hafi verið í máli fyrrverandi sambýlismanns sóknaraðila 29. október 2015 höfðu þau slitið samvistir.

Í dómi Hæstaréttar Íslands í máli nr. 66/2006 hafi verið um sambærilegt mál að ræða, þ.e. samsköttun sem hafi staðið lengi líkt og í því tilviki sem hér er til umfjöllunar og þar hafi sóknaraðili engar athugasemdir gert við framkvæmd samsköttunar þann tíma og það metið sóknaraðila til tómlætis. Nákvæmlega sömu sjónarmið eigi við hér.

Breytir engu í því að sóknaraðili sé ábyrgur fyrir skattgreiðslum, sbr. 116. gr. laga nr. 90/2003, enda nái ábyrgðin til þeirra skatta sem ákvarðaðir séu á grundvelli hins sameiginlega skattframtals sem sóknaraðili sendi inn.

Margir dómur Hæstaréttar hafi fallið varðandi þann tíma sem ríkisskattstjóri hafi til að endurákværða skatta og gjöld. Megi t.d. vísa til dóms í máli nr. 417/2015 og nr. 210/2015. Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 komi fram að heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ár sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Sóknaraðili hafi ekki verið aðili að endurákvörðun skatta enda um að ræða endurskoðun á sköttum fyrrverandi sambúðaraðila og í samræmi við 5. gr. laga nr. 90/2003 sé hann sjálfstæður skattaðili þótt sóknaraðili beri sameiginlega ábyrgð á greiðslu skatta vegna endurákvörðunar.

Af þessum sökum hafi heldur ekki átt að veita sóknaraðila andmælarétt samkvæmt 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, enda ekki um að ræða endurskoðun gjalda sóknaraðila heldur aðeins fyrrverandi sambýlismanns. Hið sama eigi við um 14. gr. laga nr. 37/1993, þ.e. mál sóknaraðila hafi ekki verið til meðferðar hjá skattyfirvöldum. Aðeins mál fyrrverandi sambýlismanns.

Varnaraðili telur að ekki fáiast séð af málatilbúnaði sóknaraðila að önnur ákvæði laga 37/1993 eigi hér við. Beri að hafa í huga að skattarannsókn og skattamálið sjálft, og síðar endurákvörðun, hafi snúið að öðrum aðila, þ.e. fyrrverandi sambýlismanni sóknaraðila. Engin ástæða sé til að ætla annað en að sú rannsókn hafi farið fram með lögmaetum hætti.

Sóknaraðili hafi fengið senda greiðsluáskorun þann 4. febrúar 2017. Fjárnámsbeiðni árituð af Héraðsdómi Reykjaness hafi verið móttokin af sýslumanninum á Suðurnesjum þann 31. maí 2017.

Að öllu þessu virtu telur varnaraðili að ekkert hafi komið fram sem rökstyðji kröfu sóknaraðila og því beri að hafna kröfum sóknaraðila og staðfesta tilvitnaða aðfarargerð nr. 2017-0201120.

Í greinargerð varnaraðila er skorað á sóknaraðila, haldi hann því fram að samsköttun hafi ekki verið lögmaet og að sóknaraðili beri ekki ábyrgð í samræmi við 116. gr. laga nr. 90/2003, að leggja fram skattframtöl og álagningarseðla vegna þeirra ára sem um ræðir.

#### IV.

Í máli þessu krefst sóknaraðili þess að fellt verði úr gildi fjárnám sem gert var í fasteign hennar að Rafnkelsstaðavegi 11, Garði, hjá sýslumanninum á Suðurnesjum hinn 30. ágúst 2017, fyrir kröfu um opinber gjöld samkvæmt endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum A, fyrrverandi sambýlismanns sóknaraðila. Nánar tiltekið voru opinber gjöld hans endurákvörðuð með úrskurði ríkisskattstjóra 29. október 2015 þar sem tekjur hans hefðu verið vantaldar tekjuárin 2006 og 2007. Samkvæmt skráningu í Þjóðskrá var sambúð sóknaraðila og A slitið á árinu 2012.

Í greinargerð sóknaraðila er því haldið fram að ekki liggi fyrir að hún hafi ótvírætt óskað eftir því að hún yrði samsköttuð með fyrrverandi sambýlismanni sínum. Sóknaraðili hefur ekki, þrátt fyrir áskorun varnaraðila, lagt fram skattframtöl fyrir umrædd tekjuár og við munnlegan flutning málsins var ekki byggt á þessari málsástæðu. Verður því hér lagt til grundvallar að sóknaraðili og fyrrverandi sambýlismaður hennar hafi óskað eftir því að vera samsköttuð, sbr. 3. mgr. 62. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Samkvæmt 80. gr. laga nr. 90/2003 skal sambúðarfólk sem hefur óskað samsköttunar telja saman allar eignir sínar og skuldir. Hjón eru hins vegar sjálfstæðir skattaðilar hvort um sig og skal þeim ákveðinn tekjuskattur hvoru í sínu lagi, sbr. 5. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt 1. mgr. 116. gr. laga nr. 90/2003 ber samskattað sambúðarfólk óskipta ábyrgð á greiðslum skatta sem á þau eru lagðir og getur innheimtumaður ríkissjóðs gengið að hvoru þeirra um sig til greiðslu á sköttum þeirra beggja. Sá sem skattgreiðslur annast getur aftur á móti krafist endurgreiðslu hjá hinu á þeim hluta skatts er það hefur greitt umfram það sem að réttum hlutföllum kemur í þess hlut miðað við tekjur og eign hvors sambúðarfólks.

Þannig ber sóknaraðili óskipta ábyrgð á greiðslu skatta fyrrverandi sambýlismanns síns og má gera fjárnám hjá sóknaraðila fyrir vangreiddum sköttum hans, sbr. 9. tölulið 1. mgr. 1. gr. og 2. mgr. 3. gr. laga nr. 90/1989 um aðför. Sóknaraðili byggir hins vegar m.a. á því að fella beri fjárnámið úr gildi þar sem andmælaréttar hafi ekki verið gætt gagnvart henni. Sóknaraðili telur að það hafi verið sérstaklega mikilvægt að gæta andmælaréttar þar sem sóknaraðili hafi haft beina og verulega

hagsmunum af endurákvörðun opinberra gjalda og fyrrverandi sambýlismaður hennar hafi verið búsettur erlendis og ekki látið málið til sín taka.

Í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2013 er ákvæði um heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar skatts samkvæmt framtali. Er í 4. mgr. 96. gr. sérstaklega mælt fyrir um að tilkynna skuli skattaðila eða þeim sem framtalsskyldan hvílir á skriflega um breytingar sé framtali breytt fyrir álagningu og af hvaða ástæðum þær eru gerðar. Sé ekki kunnugt um dvalarstað skattaðila, framteljanda eða umboðsmanns hans má þó ríkisskattstjóri gera breytingar án þess að tilkynna um þær.

Varnaraðili mótmælir því að andmælaréttur sóknaraðila hafi verið brotinn við endurákvörðun opinberra gjalda fyrrverandi sambýlismanns hennar enda hafi verið um endurálagningu að ræða gagnvart honum sem sjálfstæðum skattaðila og sóknaraðili hafi ekki verið aðili þess máls. Varnaraðili vísar þessu til stuðnings til dóms Hæstaréttar frá 28. ágúst 2017 í máli nr. 426/2017, en í því máli var því hafnað að fella úr gildi fjárnám sem hafði verið gert hjá konu fyrir kröfu um opinber gjöld samkvæmt endurákvörðun ríkisskattstjóra á gjöldum fyrrverandi sambýlismanns hennar, en konan hélt því m.a. fram að það hefði átt að gæta andmælaréttar gagnvart henni við endurákvörðunina. Í forsendum héraðsdóms, sem staðfestar voru í Hæstarétti, var því hafnað að reglur stjórnslustiguréttar hefðu verið brotnar enda yrði að telja ljóst að endurálagning gagnvart fyrrum sambúðaraðilanum sem sjálfstæðum skattaðila hafi ekki falið í sér gjaldabreytingu hjá konunni og hún hafi ekki verið aðili þess stjórnslustímáls. Í því máli sem hér er til úrlausnar hafði hins vegar endurálagning fyrrverandi sambúðarmanns áhrif á sóknaraðila. Sóknaraðili naut þrátt fyrir það hvorki andmælaréttar við fyrirhugaðar breytingar á opinberum gjöldum hennar, sbr. 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, né við endurákvörðun opinberra gjalda fyrrverandi sambýlismanns hennar. Málsmeðferðin var því háð slíkum anmörkum að fella ber úr gildi fjárnámssgerð sýslumannsins á Suðurnesjum, nr. 2017-020120, sem fram fór 30. ágúst 2017, þar sem gert var fjárnám í fasteign sóknaraðila við Rafnkelsstaðaveg 11, Garði. Ekki er ástæða til að kveða sérstaklega á um að sýslumanni verði gert að aflýsa gerðinni 15 dögum eftir uppkvaðningu úrskurðar að viðlögðum dagsektum.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, sbr. 1. mgr. 94. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, verður varnaraðila gert að greiða sóknaraðila málskostnað. Fyrir liggur yfirlit um málskostnað sóknaraðila þar sem fram koma 82,7 vinnustundir vegna málsins en ekki fylgir sundurliðuð tímaskýrsla. Hluti þeirrar vinnu virðist vera vegna vinnu á stjórnslustigi en hún getur ekki talist til málskostnaðar hér. Er málskostnaður hæfilega ákveðinn með hliðsjón af umfangi málsins 400.000 krónur.

Úrskurð þennan kveður upp Sandra Baldvinsdóttir héraðsdómari.

#### **Ú r s k u r ð a r o r ð:**

Fjárnámssgerð varnaraðila, sýslumannsins á Suðurnesjum, nr. 2017-020120, sem fram fór 30. ágúst 2017, þar sem gert var fjárnám í fasteign sóknaraðila, Ólafíu Ólafsdóttur, við Rafnkelsstaðaveg 11, Garði, er felld úr gildi.

Varnaraðili greiði sóknaraðila 400.000 krónur í málskostnað.