

## D Ó M U R

**Héraðsdóms Reykjavíkur 3. apríl 2009 í málinu nr. E-6010/2008:**

**Borgar Þór Einarsson**

*(sjálfur)*

**gegn**

**skattstjóranum í Reykjavík**

*(Skarphéðinn Þórisson hrl.)*

Mál þetta, sem dómtekið var að loknum munnlegum málflutningi 20. mars sl., er höfðað með stefnu, áritaðri um birtingu 5. ágúst 2008.

Stefnandi er Borgar Þór Einarsson, Kaplaskjólsvégi 91, Reykjavík, en stefndi er skattstjórinn í Reykjavík, Tryggvagötu 19, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að viðurkennt verði með dómi að stefnda, skattstjóranum í Reykjavík, sé óheimilt, þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. 98. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, að leggja fram til sýnis álagningarskrá þar sem tilgreindir eru þeir skattar sem lagðir hafa verið á stefnanda samkvæmt lögum um tekjuskatt. Þá krefst hann málskostnaðar að skaðlausu.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar úr hans hendi.

### **Málsatvik og ágreiningsefni**

Stefnandi er skattskyldur aðili samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Samkvæmt 89. gr. þeirra laga skal hann telja fram og vera skattlagður í skattumdæmi þar sem hann átti lögheimili 31. desember á tekjuári. Stefnandi var með skráð lögheimili í Reykjavík í árslok 2007 og taldi því fram til skatts hjá skattstjóranum í Reykjavík árið 2008. Í skattframtali hans var athugasemd þess efnis að óskað væri eftir því að fjárhagsupplýsingar um hann yrðu ekki birtar opinberlega.

Með auglýsingu 31. júlí 2008 tilkynntu skattstjórar að lokið væri álagningu opinberra gjalda á menn, sem skattskyldir væru samkvæmt I. kafla laga nr. 90/2003. Jafnframt var þar tilkynnt að álagningarskrár yrðu lagðar fram á skattstofu hvers skattumdæmis og lægju þær þar til sýnis frá 31. júlí til 14. ágúst 2008. Í samræmi við auglýsingu þessa lagði skattstjórinn í Reykjavík fram til sýnis álagningarskrá með gjöldum manna í sínu skattumdæmi, þar sem m.a. birtust upplýsingar um þau gjöld sem lögð höfðu verið á stefnanda. Í frétt, sem birtist á

vefmiðlinum Vísí 1. ágúst 2008, var fjallað um launakjör stefnanda út frá þeim upplýsingum sem aflað hafði verið úr álagningarskrá skattstjórans.

Í stefnu segir að stefnandi vilji með málsókn þessari fá viðurkennt að ofangreind birting af hálfu stefnda á fjárhagsupplýsingum um hann fari í bága við stjórnarskrárvarinn rétt hans til að njóta friðhelgi um einkalíf sitt, og sé þar með ólögmat.

## **Málsástæður stefnanda og lagarök**

Stefnandi kveðst byggja mál þetta á því að opinber birting álagningarskrár, þar sem tilgreindir eru þeir skattar sem á hann hafa verið lagðir og þar með upplýst um tekjustofn hans gegn vilja hans, sé brot á rétti hans til að njóta friðar um einkahagi sína. Sá réttur sé tryggður í 71. gr. stjórnarskrár lýðveldisins nr. 33/1944 og 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994, en einnig í 17. gr. alþjóðasamnings um borgaraleg og stjórnmalaleg réttindi frá 1966. Bendir stefnandi á að allt frá því að fyrst voru lögfest ákvæði um opinbera birtingu á tekjum fólks hafi gríðarlegar umbætur átt sér stað hvað varðar réttarstöðu einstaklinga gagnvart ríkisvaldinum, á sama tíma og réttur einstaklinga til friðhelgi einkalífs hafi verið bættur verulega. Í því sambandi vísar stefnandi sérstaklega til þeirrar breytingar sem varð á ákvæði stjórnarskrár um friðhelgi einkalífs með lögum nr. 97/1995, svo og til lögfestingar mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994.

Stefnandi telur að ákvæði 1. mgr. 98. gr. laga um tekjuskatt standist ekki þær kröfur sem viðurkennt sé samkvæmt 71. gr. stjórnarskrár og 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu að gera þurfi, þegar skerða eigi þau grundvallarmannréttindi sem felist í friðhelgi einkalífs. Þannig telur stefnandi að opinber birting fjárhagslegra upplýsinga um hann í álagningarskrá skattstjóra sé óheimil, þar sem engin brýn nauðsyn sé fyrir slíkri birtingu vegna réttinda annarra, þjóðaröryggis, almannaheilla eða efnalegrar farsældar þjóðarinnar. Þá hafi hvorki verið sýnt fram á að opinber birting á álögðum gjöldum nafngreindra manna sé nauðsynlegur þáttur í virku skatteftirliti, né að markmiðum birtingar megi ekki ná með öðrum hætti, sem vegi ekki í jafnmiklum mæli að friðhelgi einkalífs skattgreiðenda. Ekki hafi heldur verið sýnt fram á að brot á skattalögum, með undanskotum eða öðrum hætti, séu algengari í ríkjum sem ekki hafi þann hátt á að birta opinberlega upplýsingar um skattgreiðslur einstaklinga. Byggir stefnandi á því að stefndi hafi sönnunarbyrði um framangreind atriði.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að ákvæði núgildandi skattalaga um framlagningu álagningarskráa séu í verulegu ósamræmi við þær meginreglur sem lögfestar hafi verið í sérlögum um þagnarskyldu um upplýsingar er varði fjárhagsleg málefni einstaklinga. Víða í íslenskri löggjöf sé gert ráð fyrir því að fjárhagsmálefni einstaklinga njóti sérstakrar verndar og megi í því sambandi nefna 1. mgr. 117. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, 22. gr. lögregluglaga nr. 90/1996, 136. gr. almennra hegningarlaga nr. 19/1940, 1. mgr. 58. gr. laga nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki, og 5. gr. upplýsingalaga nr. 50/1996. Sambærileg ákvæði sé einnig að finna í lögum nr. 18/1997, um endurskoðendur, og í lögum nr. 77/1998, um lögmenn.

Stefnandi byggir ennfremur á því að þær forsendur sem upphaflega lágu til grundvallar opinberri birtingu álagningarskrár séu brostnar. Af orðalagi eldri laga um tekjuskatt og eignarskatt sé ljóst að tilgangurinn með slíkri framlagningu hafi verið að upplýsa borgarna um álagðan skatt á tekjur og eignir hvers og eins, en jafnframt að tryggja þeim heimild til að fá upplýst hjá skattyfirvöldum um grundvöll viðmiðunartekna og eigna til myndunar skattstofns, svo og kæruehimildir vegna slíkra ákvarðana. Ákvæði eldri laga hafi einnig tryggt borgurum kæruehimild vegna ákvörðunar skattyfirvalda um skattstofn annarra skattgreiðenda. Með breytingu á skattalögum árið 1962, þegar kæruehimild almennings var felld niður, hafi þær forsendur brostið sem lágu að baki birtingu slíkra upplýsinga, auk þess sem sú skylda hvíli nú á skattstjórum að senda hverjum gjaldanda sérstaka tilkynningu eða álagningarseðil með upplýsingum um þá skatta sem á hann hafa verið lagðir. Þar komi fram sömu upplýsingar og birtar séu í álagningarskrám. Af þessu telur stefnandi ljóst að þær tvær meginforsendur sem upphaflega lágu til grundvallar birtingu álagningarskrár séu brostnar.

Loks heldur stefnandi því fram að opinber birting upplýsinga um tekjur einstaklinga þjóni í engu þeim tilgangi að efla skatteftirlit. Þess í stað sé hún orðin grundvöllur þaulskipulagðrar markaðsvöru sem ætlað sé að seðja forvitni fólks um samborgara sína. Árlega vinni fjölmiðlar upplýsingar úr álagningarskrám og birti lista með áætluðum tekjum hundraða nafngreindra einstaklinga. Feli slíkt í sér hættu á að viðkomandi einstaklingar og aðilar þeim nákomnir verði fyrir óverðskuldaðri áreitni.

Um lagarök, kröfu sinni til stuðnings, vísar stefnandi einkum til 71. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944, sbr. stjórnskipunarlög nr. 97/1995, og 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994, en einnig til laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Viðurkenningarkrafa hans er reist á 2. mgr. 25. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, en málskostnaðarkrafan styðst við 1. mgr. 130. gr. sömu laga.

## Málsástæður stefnda og lagarök

Sýknukrafa stefnda byggist á því að samkvæmt ótvíræðu orðalagi 1. mgr. 98. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hvíli sú lagaskylda á stefnda að leggja árlega fram til sýnis álagningarskrá, í þessu tilviki fyrir Reykjavík, þar sem tilgreina skal þá skatta sem á hvern gjaldanda hafi verið lagðir. Hafi það átt við um stefnanda vegna tekjuársins 2007, sem og alla aðra gjaldendur í Reykjavík. Sambærileg ákvæði hafi lengi verið í lögum um tekjuskatt hér á landi. Af orðalagi eldri laga sé ljóst að tilgangurinn hafi verið sá að gefa almenningi tækifæri til að kynna sér álagningu samborgara sinna, enda hafi slíkt verið talið nauðsynlegt til að tryggja að allir skattborgarar landsins greiddu þá skatta sem þeim bæri í samræmi við greiðslugetu, og að skattálagning annarra gengi ekki gegn hagsmunum almennings. Í þessu skyni hafi borgurum einnig verið veitt heimild til að kæra til formanns skattanefndar það „... að skattskyldum manni sé sleppt eða tekjur og eign einhvers sé of lágt ákveðin, svo og að bera upp aðfinningar um hvert það atriði í skattskránni, sem að einhverju leyti getur snert hagsmuni hans.“ eins og sagði í 36. gr. þágildandi laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 74/1921.

Þótt almenn kæruehimild gjaldanda hafi verið felld niður með lögum nr. 70/1962, um tekjuskatt og eignarskatt, bendir stefndi á að með setningu laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, hafi verið lögfest ákvæði um að skattstjórar skyldu árlega leggja fram bæði álagningarskrár og skattskrár, sbr. 98. gr. þeirra laga. Með lögum nr. 7/1984, um breyting á lögum nr. 75/1981, hafi opinber birting og útgáfa álagningar- og skattskráa verið heimiluð og hafi sú heimild síðan verið í lögum. Heldur stefndi því fram að sömu röksemdir og fram komu í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 7/1984 séu enn í fullu gildi og endurspeglit í núgildandi lagaákvæði. Jafnframt telur stefndi að framlagning álagningarskráa stuðli að því að athygli beinist að álagningu og staðgreiðslu skatta, þar á meðal neikvæðum hliðum skattkerfisins á borð við undanskot frá sköttum, svartri atvinnustarfsemi o.fl. Leiki enginn vafi á því að birtingin hafi forvarnaráhrif, en sé jafnframt til þess fallin að koma upp um aðferðir sem beitt sé við brot á lögum um skatta og gjöld til hins opinbera. Þá telur stefndi að ríkir almannahagsmunir standi til þess að birta álagningarskrár, þar sem það stuðli að miðlun upplýsinga til borgaranna, auki umræðu um uppbyggingu skattkerfisins og veiti skattyfirvöldum og framteljendum virkt aðhald. Með þessar röksemdir í huga mótmælir stefndi því alfarið að með opinberri birtingu álagningar- og skattskráa sé gengið á stjórnarskrárvarin réttindi einstaklinga eða lögaðila. Þá telur stefndi að tilvísun stefnanda til mannréttindasáttmála Evrópu og alþjóðasamnings um borgaraleg og stjórnómálagleg réttindi frá 1966 ekki eiga við í þessu tilviki, og geti stefnandi ekki byggt dómkröfu sína á umræddum mannréttindaákvæðum.

Stefndi áréttar að heimild hans til að leggja fram álagningarskrár byggist á skýrri lagaheimild, sem ekki verði litið framhjá. Þótt talið yrði að útgáfa álagningarskráa væri að einhverju leyti andstæð 71. gr. stjórnarskrárinnar og 8. gr. laga nr. 62/1994, bendir stefndi á að ákvæðin heimili engu að síður skerðingu þeirra réttinda með löggjöf á grundvelli málefnalega sjónarmiða og almannahagsmuna. Byggir stefndi á því að slíkt eigi við í þessu tilviki og því beri að sýkna hann af kröfum stefnanda.

## Niðurstaða

Í 1. mgr. 98. gr. núgildandi laga um tekjuskatt nr. 90/2003 segir svo: „Þegar skattstjórar hafa lokið álagningu á skattaðila skulu þeir semja og leggja fram til sýnis eigi síðar en 15 dögum fyrir lok kærufrests skv. 99. gr. álagningarskrá fyrir hvert sveitarfélag í umdæminu, en í henni skal tilgreina þá skatta sem á hvern gjaldanda hafa verið lagðir samkvæmt lögum þessum. Senda skal hverjum skattaðila tilkynningu um þá skatta sem á hann hafa verið lagðir. Jafnframt skal skattstjóri auglýsa rækilega, m.a. í Lögbirtingablaðinu, að álagningu sé lokið og hvar og hvencær álagningarskrár liggi frammi ...“

Ákvæði um framlagningu á skattskrá hafa verið í lögum hér á landi allt frá því fyrst voru sett lög um tekjuskatt á árinu 1921, sbr. 35. gr. laga nr. 74/1921. Í 36. gr. þeirra laga var jafnframt ákvæði sem heimilaði gjaldanda að kæra til formanns skattanefndar, teldi hann að skattskyldum manni væri sleppt eða tekjur og eign einhvers væri of lágt ákveðin. Tilgangur þessara ákvæða var að gefa gjaldanda kost á að kynna sér álagða skatta á tekjur sínar og eignir, en um leið að gefa hverjum

gjaldanda færi á að kynna sér álagningu samborgara sinna og gera athugasemdir, ef tilefni þótti til og snert gæti hagsmuni hans. Í því fólst aðhald, bæði gagnvart gjaldendum og skattyfirvöldum. Eins og áður hefur verið rakið var almenn kæruehimild gjaldanda felld niður með lögum nr. 70/1962, um tekjuskatt og eignarskatt.

Við munnlegan flutning málsins kvaðst stefnandi ekki draga í efa að ákvæði 1. mgr. 98. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, heimilaði skattstjóra að leggja álagningarskrá fram til sýnis. Hins vegar taldi hann að þær forsendur sem lágu til grundvallar ákvæðinu í öndverðu væru ekki lengur til staðar og færi ákvæðið því nú í bága við stjórnarskrárvarinn rétt hans til að njóta friðhelgi um einkalíf sitt.

Samkvæmt 1. mgr. 71. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sbr. 9. gr. laga nr. 97/1995, skulu allir njóta friðhelgi einkalífs, heimilis og fjölskyldu. Í 3. mgr. sömu greinar kemur fram að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. megi með sérstakri lagaheimild takmarka á annan hátt friðhelgi einkalífs, heimilis eða fjölskyldu ef brýna nauðsyn beri til vegna réttinda annarra. Ákvæðið er að mestu leyti samhljóða 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Í mannréttindasáttmálanum eru þó tilgreindar fleiri takmörkunarástæður en í 3. mgr. 71. stjórnarskrár.

Dómurinn tekur undir þau rök stefnanda að fjárhagsupplýsingar um hann geti verið viðkvæmar persónuupplýsingar, sem njóti verndar víða í löggjöfni, ekki síst 71. gr. stjórnarskrárinnar. Jafnframt er á það fallist að birting slíkra upplýsinga geti verið mönnum sérlega íþyngjandi og falið í sér skerðingu á friðhelgi um einkalíf þeirra. Af tilvitnuðu ákvæði stjórnarskrárinnar og 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu er jafnljóst að löggjafanum er heimilt að takmarka friðhelgi einkalífs, heimilis eða fjölskyldu, beri brýna nauðsyn til vegna réttinda annarra. Í því máli sem hér er til úrlausnar hefur löggjafinn tekið af skarið og metið brýnni hagsmuni almennings af því að fá að kynna sér álagða skatta á samborgara sína en hagsmuni sérhvers gjaldanda af því að ekki verði upplýst um þá skatta sem á hann eru lagðir. Til þess stóðu í upphafi þau samfélagslegu rök að almenningur ætti þess kost að ganga úr skugga um að allir greiddu þá skatta sem þeim bæri, og að skattálagning annarra gengi ekki gegn hagsmunum almennings og um leið alls samfélagsins. Í því fólst jafnframt virkt aðhald gagnvart framteljendum. Þótt fallast megi á það með stefnanda að margt hafi breyst frá tíð fyrstu laga um tekjuskatt árið 1921, bæði við öflun upplýsinga og skatteftirlit, en ekki síður á sviði mannréttinda, verður ekki framhjá því horft að almenni löggjafinn hefur samt ekki talið ástæðu til að hrófla við því ákvæði skattalaga að álagningarskrár skuli lagðar fram til sýnis. Af því verður aðeins sú ályktun dregin að mat löggjafans á nauðsyn þess að almenningi sé gefinn kostur á að kynna sér álagningu skatta annarra gjaldenda sé hið sama og fyrr.

Með lögum nr. 7/1984, um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, var svohljóðandi ákvæði bætt við 2. mgr. 98. gr. síðarnefndra laga: „*Heimil er opinber birting á þeim upplýsingum um álagða skatta, sem fram koma í skattskrá, svo og útgáfa þeirra upplýsinga í heild eða að hluta.*“ Samhljóða ákvæði er nú í lokamálslið 2. mgr. 98. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Í athugasemdum í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 7/1984 sagði svo um þessa breytingartillögu: „*Ótvírætt er að birting upplýsinga úr skattskrá og útgáfa hennar í heild er til þess fallin að skapa bæði gjaldendum og skattyfirvöldum virkt aðhald og gegnir slík birting því að mörgu leyti sama tilgangi og framlagning skattskráa. Er mikilvægt*

*að sá aðgangur, sem almenningur hefur haft að upplýsingum úr skattskrá á undanförunum árum, verði ekki þrengdur og þar með tekið fyrir þá umræðu um skattamál er gjarnan fylgir birtingu þessara upplýsinga.“*

Lögfesting þessa ákvæðis þykir undirstrika enn frekar það álit löggjafans að framlagning álagningarskrár og aðgangur almennings að henni gegni enn mikilvægu hlutverki sem virkt aðhald gagnvart framteljendum. Að því leyti tekur dómurinn undir þau rök stefnda að málefnaleg sjónarmið búi að baki ákvörðun löggjafans, og þjóni framlagningin um leið samfélagslegum tilgangi. Þá hefur ekki verið sýnt fram á að því markmiði sem að er stefnt með birtingu álagningarskrárinnar verði náð með öðru eða vægara úrræði en lög heimila. Samkvæmt því verður ekki á það fallist með stefnanda að framlagning álagningarskrár samkvæmt 1. mgr. 98. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sé óheimil og fari í bága við ákvæði 71. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 og 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994. Ber því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda í máli þessu.

Samkvæmt 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, skal sá sem tapar máli í öllu verulegu að jafnaði dæmdur til að greiða gagnaðila sínum málskostnað. Með vísan til þessa verður stefnandi dæmdur til greiðslu málskostnaðar, sem ákveðst hæfilegur 250.000 krónur.

Ingimundur Einarsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

## **D Ó M S O R Ð:**

Stefndi, skattstjórinn í Reykjavík, er sýkn af kröfum stefnanda í máli þessu, Borgars Þórs Einarssonar.

Stefnandi greiði stefnda 250.000 krónur í málskostnað.

Ingimundur Einarsson