

Miðvikudaginn 5. maí 1999.

Nr. 164/1999. **Bára Þórarinsdóttir**

(Páll Arnór Pálsson hrl.)

gegn

tollstjóranum í Reykjavík

(Gunnar Ármannsson fulltrúi)

Kærumál. Fjárnám. Virðisaukaskattur.

B krafðist þess, að felld yrði úr gildi fjárnámsgerð sem fram hafði farið fyrir kröfu T samkvæmt endurákvörðun skattstjóra á virðisaukaskatti. Fólst í þeirri endurákvörðun að innskattur B vegna kaupa og rekstrar á tiltekinni bifreið lækkaði auk þess sem B var látin sæta álagi á virðisaukaskatt. Þar sem sannað þótti að bifreið B hefði m.a. verið notuð til einkanota, var talið að bifreiðin hefði ekki fullnægt skilyrðum reglugerða, sem settar höfðu verið með nægilegri stoð í 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, til þess að telja hefði mátt til innskatts af henni. Þótti skattstjóra hafa verið rétt að hækka virðisaukaskatt B af þessum sökum og einnig að láta hana sæta álagi á skattinn. Þá var ekki talið að slíkir annmarkar væru á þeirri gagnatöflu, sem bjó að baki ákvörðun skattstjóra, eða málsmeðferð hans að ógildingu hennar varðaði. Var staðfestur úrskurður héraðsdóms þar sem kröfum B var hafnað.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Markús Sigurbjörnsson, Arnljótur Björnsson og Gunnlaugur Claessen.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 9. apríl 1999, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 20. sama mánaðar. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 31. mars 1999, þar sem staðfest var fjárnám, sem sýslumaðurinn í Reykjavík gerði hjá sóknaraðila 23. júlí 1997 fyrir kröfu varnaraðila að fjárhæð 1.234.431 króna. Kæruheimild er í 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 102. gr. laga nr. 92/1991. Sóknaraðili krefst þess aðallega að fjárnámið verði felld úr gildi, en til vara að gerðin verði látin ná til lægri fjárhæðar og leggi þá aðilarnir fyrir skattyfirvöld að ákveða gjöld hennar á ný. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

Eins og nánar greinir í hinum kærða úrskurði var fjárnám fyrir kröfu varnaraðila gert á grundvelli álagningar skattstjórans í Reykjavík, sem var látin standa óröskuð með úrskurði þess sama 22. janúar 1997 og úrskurði yfirséðanefndar 13. mars 1998. Með vísan til forsendna hins kærða úrskurðar verður fallist á með héraðsdómara að skattstjóra hafi verið rétt að leggja á sóknaraðila hækkun virðisaukaskatts á þeim grunni að ekki ætti að taka tillit til innskatts hennar vegna kaupa og notkunar á bifreiðinni LV 265. Hvorki voru slíkir annmarkar á gagnaöflun, sem bjó að baki ákvörðun skattstjóra, né málsmeðferð hans að ógildingu hennar geti varðað. Samkvæmt þessu verður hinn kærði úrskurður staðfestur og sóknaraðili dæmd til að greiða varnaraðila kærumálskostnað, eins og í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð :

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.

Sóknaraðili, Bára Þórarinsdóttir, greiði varnaraðila, tollstjóranum í Reykjavík, 100.000 krónur í kærumálskostnað.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 31. mars 1999.

Mál þetta var þingfest 9. september 1997 og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi þess 14. október 1998. Úrskurður var kveðinn upp í málinu 11. nóvember 1998. Úrskurðinn kærði sóknaraðili til Hæstaréttar. Dómur Hæstaréttar gekk 17. desember 1998 og var hinn kærði úrskurður felldur úr gildi og öll meðferð málsins frá og með 14. október 1998. Málinu var vísað til héraðsdóms til munnlegs málflutnings og úrskurðar á ný.

Nýr munnlegur málflutningur fór fram 5. mars sl. og var málið tekið til úrskurðar að honum loknum.

Sóknaraðili er Bára Þórarinsdóttir, kt. 020734-3539, Laugarásvegi 10, Reykjavík.

Varnaraðili er tollstjórinn í Reykjavík, kt. 650269-7649, Tryggvagötu 19, Reykjavík.

Dómkröfur sóknaraðila eru að fjárnámssgerð sýslumannsins í Reykjavík, nr. 11/1997/08240, sem fram fór í bifreið sóknaraðila, LV-265, 23. júlí 1997, verði felld úr gildi og ógildingin látin ná til alls þess sem fjárnámið tók til, þ.e. umdeildrar skattfjárhæðar, dráttarvaxta og kostnaðar af gerðinni, þ.á m.

aðfarargjalds í ríkissjóð. Til vara er gerð sú krafa að fjárnámsgerðinni verði breytt og hún aðeins látin taka til skattfjárhæðar og lægri fjárhæðar og kostnaðar hlutfallslega. Verði þá aðilum talið rétt að leggja fyrir skattyfirvöld að endurákværða að nýju gjöld sóknaraðila að teknu tilliti til þeirra breytinga.

Þá er krafist málskostnaðar úr hendi varnaraðila að skaðlausu eftir mati réttarins.

Loks er gerð sú krafa, verði aðfarargerðin staðfest, að í úrskurði dómsins verði kveðið á um að málskot úrskurðarins fresti frekari fullnustugerðum.

Dómkröfur varnaraðila eru þær að hin kærða aðfarargerð verði staðfest og sóknaraðila gert að greiða varnaraðila málskostnað að mati dómsins.

Fjárnám var gert fyrir kröfu tollstjórans í Reykjavík að fjárhæð kr. 1.234.431.

I.

Málavextir í aðalatriðum.

Sóknaraðili hefur um árábil rekið fataverslanir í Reykjavík og er starfsemin virðisaukaskattsskyld. Fram kemur í greinargerð sóknaraðila að á þeim tíma er mál þetta tekur til hafi sóknaraðili rekið verslanir m.a. að Laugavegi 19, Laugavegi 54, Faxafeni 10 og í Kringlunni. Í gögnum málsins kemur fram að sóknaraðili rak ekki verslun á framangreindum stöðum samtímis. Þegar virðisaukaskattur var tekinn upp með lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt hinn 1. janúar 1990 tilkynnti sóknaraðili þennan rekstur sinn og gefur þær upplýsingar að um sé að ræða fataverslun með starfsstöð í Kringlunni. Sóknaraðili hefur notað bifreiðir til vöruflutninga og annars í þágu starfsemi sinnar. Til þeirra nota keypti sóknaraðili hinn 31. ágúst 1992 sendibifreiðina LV-265, sem er af gerðinni Ford Econoline Club Wagon, og greiddi virðisaukaskatt af kaupverði. Sóknaraðili segir að um hafi verið að ræða varanleg kaup á rekstrarfjármunum í skilningi 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og því hafi hún fært virðisaukaskattinn til innskatts á virðisaukaskattsskýrslu vegna uppgjörstímabilsins júlí-ágúst 1992 og samkvæmt sama ákvæði virðisaukaskatt af rekstrarkostnaði hennar sem innskatt á virðisaukaskattsskýrslur frá nóvember 1992 til desember 1995. Mál þetta snýst um framangreindan innskatt. Sóknaraðili kveðst á skattframtölum sínum árin 1993, 1994, 1995 og 1996 hafa getið um kaup á bifreiðinni og hún færð þar sem fyrnanleg rekstrareign.

Skattyfirvöld gerðu ekki athugasemdir við framangreind skatt- og framtalskil sóknaraðila fyrr en með bréfi skattstjórans í Reykjavík, dags. 3. júní 1996. Bréfinu fylgdi skýrsla eftirlitsfulltrúa skattstjóra með frásögn af myndatökum af sendibifreið sóknaraðila. Þá fylgdu tvö ljósrit af myndum sem teknar höfðu verið af bifreiðinni fyrir utan heimili sóknaraðila þar sem hún kveðst einnig hafa starfsstöð. Ljósrit af þessum myndum hafa verið lögð fram í málinu og bera það með sér hvaða dag myndirnar voru teknar. Tími myndatökunnar að öðru leyti er

upplýstur af myndatökumönnum. Samkvæmt þessu voru myndirnar teknar 5.8.1993 kl. 18.56, 7.5.1994 kl. 18.45, 23.4.1996 kl. 21.35, 30.4.1996 kl. 5.11, 9.5.1996 kl. 6.27 og 21.5.1996 kl. 5.53. Myndatökur þessar voru ástæður fyrirspurnarbréfs skattstjóra þar sem hann fór fram á skýringar á notkun bifreiðarinnar í þágu starfsemi sóknaraðila. Sóknaraðili gaf skýringar sínar í bréfi, dags. 18. júní 1996.

Með bréfi, dags. 7. ágúst 1996, boðaði skattstjóri endurákvörðun fjárhæða virðisaukaskatts og skatta og gjalda sóknaraðila fyrir tiltekin tímabil. Sóknaraðila var sent ábyrgðarbréf þar sem veittur var tíu daga frestur til að andmæla bréfi skattstjóra. Sóknaraðili vitjaði ekki bréfsins og endursendi pósthjónustan skattstjóranum það hinn 12. september 1996.

Með ódagsettu bréfi tilkynnti skattstjóri að hann hefði hrint boðaðri endurákvörðun í framkvæmd. Að því er varðar mál það, sem hér er fyrir dómi, fólst endurákvörðunin í lækkun innskatts vegna kaupa á bifreiðinni og vegna rekstrar hennar tímabilin júlí-ágúst árin 1992, 1993, 1994 og 1995, svo og nóvember-desember 1992, auk álagsbeitingar. Fjárhæð endurákvarðaðs virðisaukaskatts nam kr. 661.005 auk dráttarvaxta.

Sóknaraðili kærði endurákvörðunina til skattstjóra með kæru, dags. 1. nóvember 1996. Kröfugerð var lögð fram með bréfi, dags. 12. nóvember 1996. Skattstjóri hafnaði kröfum sóknaraðila með úrskurði 22. janúar 1997.

Með kæru, dags. 6. febrúar 1997, skaut sóknaraðili kæruúrskurði skattstjóra til yfirséðanefndar. Kröfugerð var lögð fram með bréfi, dags. 30. júní 1997. Af hálfu gjaldkrefjenda lagði ríkisskattstjóri fram kröfugerð sína, dags. 5. september 1997. Sóknaraðila var veitt færi á að gera athugasemdir við kröfugerð ríkisskattstjóra og var það gert með bréfi, dags. 27. september 1997. Af því tilefni lagði ríkisskattstjóri fram viðbótarkröfugerð, dags. 12. desember 1997. Yfirséðanefnd kvað upp úrskurð í máli sóknaraðila hinn 13. mars 1998 þar sem hún vísaði frá og hafnaði kröfum hans.

Þar sem sóknaraðili greiddi ekki umræddar gjaldhækkanir á gjalddaga hóf varnaraðili innheimtuadgerðir. Þeim lauk með fjármámi sýslumannsins í Reykjavík 23. júlí 1997 í bifreið sóknaraðila LV-265 fyrir skattkröfum varnaraðila þrátt fyrir mótmæli sóknaraðila um framgang aðfararinnar. Aðila máls þessa greinir á um réttmæti þeirrar aðfarargerðar.

Sóknaraðili hefur ekki gefið skýrslu fyrir dómi í máli þessu og vitni hafa ekki verið leidd. Þegar hinn fyrri málflutningur fór fram innti dómariinn lögmann sóknaraðila eftir því hvort hann kynni skýringu á því að bifreið sú sem málið snýst um er merkt með orðinu „Fjallabílar“, hvort þar væri hugsanlega um að ræða einhvers konar félagsskap. Lögmaðurinn kunni ekki skýringu á þessu.

Við fyrirtækt málsins, þegar hinn síðari málflutningur fór fram, skýrði lögmaður sóknaraðila frá því að fyrirtæki sem hétu Fjallabílar hefði smíðað stiga

fyrir sóknaraðila til þess að hún gæti haft full not af bifreiðinni. Að því verki loknu hefði fyrirtækið merkt bifreiðina með þessum hætti.

Í gögnum málsins kemur fram sú lýsing sóknaraðila að hún hafi í upphafi keypt bifreið annarrar tegundar, sem reynst hafi gölluð og verið skilað. Henni hafi þá verið boðin Econoline-bifreiðin í staðinn. Sú bifreið hafi verið ódýrari og hafi hún gert athugasemd við það. Til að jafna þann verðmun hafi seljandi bifreiðarinnar tekið þá ákvörðun að hækka bifreiðina og setja hana á stærri dekk.

Sóknaraðili virðist hafa sætt sig við þetta frumkvæði seljanda bifreiðarinnar.

II.

Í framangreindum dómi Hæstaréttar segir m.a. eftirfarandi:

„Í málalíbúnaði sínum fyrir héraðsdómi lýsti sóknaraðili því yfir að krafa hennar um að fjárnámið yrði fellt úr gildi væri reist á sömu málsástæðum og teflt væri fram fyrir yfirséttanefnd um ógildingu á úrskurði skattstjórans í Reykjavík um álagningu virðisaukaskattsins, sem deila málsaðila er sprottin af. Í greinargerð og athugasemdum til yfirséttanefndar var meðal annars á því byggt að sóknaraðila hafi ekki gefist kostur á að koma að andmælum áður en úrskurður skattstjóra var kveðinn upp. Var þessi málsástæða sérstaklega áréttuð fyrir héraðsdómi eftir að yfirséttanefnd hafði hafnað kröfum sóknaraðila. Þá hefur sóknaraðili einnig haldið því fram að á skorti að úrskurður yfirséttanefndar sé nægilega vel rökstuddur.

Ekki er tekin afstaða til þessara málsástæðna í forsendum hins kærða úrskurðar, heldur látið við það sitja ranglega að hafna því að málsástæðurnar geti skipt máli um niðurstöðu.“

Í úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur hinn 11. nóvember sl. sagði m.a. eftirfarandi:

„Fjárnámið virðist gert á grundvelli greiðslustöðuyfirlits sóknaraðila, sem ekki er að sjá að sé dagsett. Yfirlit þetta byggist sýnilega á ódagsettri ákvörðun skattstjórans í Reykjavík um endurákvörðun fjárhæða virðisaukaskatts sem sóknaraðila er gert að greiða og úrskurði sama skattstjóra dags. 22. janúar 1997 þar sem endurákvörðunin er staðfest.

Úrskurður yfirséttanefndar um sama efni gekk 13. mars 1998 þar sem úrskurður skattstjóra var efnislega staðfestur.

Sóknaraðili hefur ekki gert reka að því fyrir dómstólum að fá framangreinda úrskurði fellda úr gildi.

Í þessu máli verður, eftir eðli málsóknarinnar, ekki tekin afstaða til þeirra úrskurða skattyfirvalda sem gengið hafa um skattskil sóknaraðila og skipta því þær málsástæður aðila málsins, sem lúta að gildi þeirra og að nokkru eru þó raktar hér að framan, ekki máli um niðurstöðu. Niðurstaðan fer eftir þeim efnisrétti sem skattkrafa varnaraðila byggist á.“

Vegna þeirrar niðurstöðu er Hæstiréttur komst að í dómi sínum hinn 17. desember sl. taldi dómarrinn rétt að fara þess á leit við aðila málsins að þeir gerðu sérstaklega, skriflega og skilmerkilega grein fyrir málsástæðum sínum. Báðir aðilar urðu við þeim tilmælum.

III.

Af hálfu sóknaraðila er því haldið fram að bifreiðin LV-265 hafi aldrei verið notuð til einkaþarfa. Sóknaraðila hafi verið heimilt samkvæmt skýru orðalagi 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt að telja virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar sem innskatt í virðisaukaskattsskilum uppgjörstímabilið júlí-ágúst 1992 og vegna rekstrar hennar í síðari uppgjörum. Sóknaraðili heldur því fram að 3. mgr. 16. gr. laganna eigi hér ekki við.

Fjármálaráðherra hafi talið ástæðu vera til að setja í reglugerð nánari reglur um framkvæmd laga um virðisaukaskatt, þ.á m. um framannefnda 1. mgr. 16. gr., sbr. 9. gr. rgl. nr. 81/1991 og 9. gr. rgl. nr. 192/1993. Sóknaraðili hafi byggt á því að miðað við skilning skattskýslunnar á ákvæðum 9. gr. þessara reglugerða skorti þau lagastoð. Í þessu sambandi sé minnt á, að með 1. gr. rgl. nr. 481/1992, sem tók gildi 1. janúar 1993, hafi verið bætt við ákvæði 9. gr. nýrri mgr., 3. mgr. hennar. Þessar breytingar hafi verið gerðar eftir að sóknaraðili keypti bifreið sína og sú þrenging á heimildum sem þar sé að finna geti ekki átt við þau kaup. Skattákvæðanir verði að byggja á lögum en ekki reglugerðum.

Í reynd hafi skattstjóri og yfirséðanefnd byggt niðurstöður sínar á leiðbeiningum ríkisskattstjóra um virðisaukaskatt af bifreiðum, en þær reglur hafi aldrei verið birtar, skattaðilum til eftirbreytni. Sama gildir um myndatökureglur tölvunefndar, þær hafa ekki verið birtar. Þessar leiðbeiningarreglur geti ekki haft áhrif á kaup sem gerð hafi verið árið 1992.

Þá byggir sóknaraðili kröfur sínar á því, að endurákvæðanir skattstjóra hafi verið byggðar á gögnum, sem ríkisskattstjóri og skattstjóri hafi aflað með myndatökum án þess að hafa til þess lagaheimild, en yfirséðanefnd hafi ekki fjallað um þessa málsástæðu í úrskurði sínum. Hér sé um að ræða ógildingarástæðu sem m.a. sé byggð á valdþurrð.

Aðferðir skattstjóra við vefengingu á réttmæti virðisaukaskattsskila sóknaraðila hafi ekki verið réttlátar og fái ekki staðist. Ekkert hafi verið aðhafst þegar eftir fyrstu myndatökur ríkisskattstjóra og skattstjóra. Aldrei hafi verið reynt að leita að sannleikanum til verndar sóknaraðila.

Á þessari málsástæðu hafi einnig verið byggt fyrir yfirséðanefnd, en um hana hafi nefndin ekkert fjallað í úrskurði sínum.

Sóknaraðili byggir og kröfur sínar á því, að við meðferð málsins á skattstjórastigi hafi andmælaréttar ekki verið gætt. Fyrir liggir að sóknaraðila hafi aldrei borist boðunarbréf skattstjóra. Búið hafi verið að endursenda skattstjóra

bréfið þegar hann endurákvæðaði virðisaukaskatt sóknaraðila. Skattstjóri hafi átt að reyna til þrautar með umstangslitlum aðgerðum, sem stóðu honum til boða, að koma boðunarbréfinu til skila, áður en endurákvörðunin var framkvæmd. Ekki nægi að það hafi verið gert eftir á við meðferð kærumálsins.

Þá kveður sóknaraðili rökstuðning í úrskurði yfirséðanefndar ekki viðhlítandi, þar sem nefndin hafi ekki fjallað um allar málsástæður sóknaraðila. Um rökstuðning úrskurða vísar sóknaraðili m.a. til þágildandi 13. gr. laga nr. 30/1992 og 1. mgr. 22. gr. laga nr. 37/1993. Krafa til rökstuðnings viðhlítandi skýringa á íþyngjandi skattákvörðun byggist á því, að rökstuðningurinn miði m.a. að því, að aðilar að skattamáli séu það vel upplýstir að þeir geti metið, hvers vegna ákvörðun hefur verið tekin, hvernig skattyfirvöld hafi beitt skattareglum og á hvern veg bregðast eigi við, m.a. hvort ástæða sé til að leita úrlausnar dómstóls, svo og að dómstóll geti beitt valdi sínu til endurskoðunar á réttmæti skattákvörðunar.

Þá byggir sóknaraðili á því að hún hafi fullnægt öllum skilyrðum, sem gerð séu um notkun VSK-bifreiða. Bifreiðin hafi verið á réttum og eðlilegum stað þegar myndir voru teknar og í nauðsynlegri vörslu og rekstrarlegum tilgangi. Án bifreiðarinnar hefði reksturinn ekki getað farið fram með viðunandi hætti. Sóknaraðili hafi notað aðrar bifreiðar í einkabágu, m.a. í skilningi skattalaga. Í máli sóknaraðila hafi sönnunarreglum verið beitt í stað viðhlítandi rannsóknar. Skatteftirlitsmenn hafi aldrei litið inn í bifreiðina né skoðað starfsaðstöðu, þó að þeim hafi staðið það til boða.

Sóknaraðili byggir á því að hin refsikennda álagsbeiting skattstjórnvalda hafi verið ósanngjörn og ómálefnaleg með tilliti til eðlis ágreiningsefnis og mála-vaxta. Um heimildarákvæði til álagsbeitingar sé að ræða en ekki skylduákvæði. Um varakröfu sé að ræða verði ekki fallist á aðalkröfu. Yfirséðanefnd hafi ekkert fjallað um þessa kröfu í úrskurði sínum, en hún komi fram í kæru sóknaraðila til nefndarinnar. Það hafi verið talin mikilvæg meginregla stjórnar-farsréttar, að sérstök þörf sé á rökstuðningi, m.a. með vísan til réttarreglna, þegar fjallað sé um refsikennd viðurlög í stjórnsýsluákvörðunum. Þá líti sóknaraðili svo á, að ákvæði 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 eigi vart við í málinu eftir efni sínu og 6. mgr. 27. gr. hafi átt að koma sterklega til athugunar.

Um varakröfu sé einnig vísað til varaefniskröfu ríkisskattstjóra fyrir yfirséðanefnd, en afturvirkni reglugerðarákvæða mótmælt. Snúist þessi krafa um gildistöku reglugerðar nr. 481/1992 hinn 1. janúar 1993, en óheimilt hafi verið að byggja á þeirri reglugerð til niðurfellingar á innskatti bifreiðarinnar og notkun hennar hafi verið óbreytt allan tímann, þ.e. fyrir og eftir gildistöku þeirrar reglugerðar.

IV.

Af hálfu varnaraðila er á því byggt að 1. og 3. mgr. 16. gr. l. nr. 50/1988 útiloki frádráttarheimild sóknaraðila burt séð frá reglugerðarákvæðum og leiðbeiningum ríkisskattstjóra. Framkvæmdavaldið hafi með reglugerðum skýrt og fyllt 16. gr. laganna en ekki þrengt efnisskilyrði greinarinnar. Samkvæmt 1. mgr. 101. gr. l. nr. 75/1981 hafi hvorki þurft að birta leiðbeiningar ríkisskattstjóra né heldur starfsreglur ríkisskattstjóra vegna eftirlits með VSK-bifreiðum. Leiðbeiningar ríkisskattstjóra séu ívilnandi miðað við ákvæði 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Samkvæmt 101. og 102. gr. l. nr. 75/1981, sbr. og 39. gr. l. nr. 50/1988, skuli ríkisskattstjóri hafa eftirlit með störfum skattstjóra og gæta þess að samræmi sé í störfum þeirra og ákvörðunum, setja þeim framkvæmdar- og starfsreglur ásamt leiðbeiningum og verklagsreglum, leiðbeina þeim um eftirlitsaðgerðir og veita þeim upplýsingar um skatteftirlit. Í ákvæðum skattalaga séu ekki tæmandi taldar þær aðferðir er nota megja við skatteftirlit. Tölvunefnd hafi talið að myndataka við skatteftirlit með þeim hætti sem greini í starfsreglum ríkisskattstjóra og eftirfarandi meðferð myndefnis sé samrýmanlegt ákvæðum laga nr. 121/1989.

Þar sem starfsreglur ríkisskattstjóra, samþykktar af tölvunefnd, hafi verið fyrirbyggjandi þegar reglur um myndatökur skattrannsóknarstjóra voru settar hefði verið eðlilegt að taka sérstaklega fram, með lagabreytingu eða reglugerð, ef myndatökur hefðu átt að vera ríkisskattstjóra óheimilar. Á hinn bóginn hafi verið eðlilegt þegar sett hafi verið reglugerð um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra, sbr. reglug. 361/1995, að ákvæði um myndatökur væri þar haft með þar sem fyrirbyggjandi voru reglur ríkisskattstjóra.

Í úrskurði yfirséðanefndar nr. 532/1997 hafi verið tekin afstaða ex officio til valdbærni eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra. Með því að yfirséðanefnd hafi leyst efnislega úr máli sóknaraðila hafi hún tekið afstöðu til hugsanlegrar valdþurrðar.

Varnaraðili bendir á að upphaf málsins, myndatökan, hafi farið fram í samræmi við starfsreglur ríkisskattstjóra vegna eftirlits með VSK-bifreiðum. Skv. 38. gr. l. nr. 50/1988 og 94. gr. l. nr. 75/1981 hvíli ákveðin upplýsingaskylda á gjaldendum. Í tilefni myndatökunnar hafi verið óskað eftir upplýsingum frá sóknaraðila og henni þá jafnframt gefinn kostur á að koma sínum sjónarmiðum á framfæri. Þessi málsmeðferð sé í fullu samræmi við rannsóknarregluna sem fram komi í 10. gr. l. nr. 37/1993.

Í málinu liggi fyrir að sóknaraðili fékk ekki í hendur boðunarbréf. Því sé hins vegar haldið fram að það sé á ábyrgð sóknaraðila sjálfs. Sóknaraðila hafi verið send tilkynning í samræmi við lagaákvæði. Hafi það því verið á ábyrgð sóknaraðila sjálfs að vitja ekki tilkynningarinnar. Sóknaraðila hafi verið gefinn viðhlít-

andi kostur á að koma sjónarmiðum sínum á framfæri og skattyfirvöld hafi í úrskurðum sínum tekið athugasemdir og gögn hennar til rökstuddrar úrlausnar.

Því er haldið fram af varnaraðila að úrskurður yfirséðanefndar sé ítarlega rökstuddur og að þar sé tekin afstaða til allra málsástæðna sóknaraðila með einum eða öðrum hætti. Úrskurðurinn sé því í fullu samræmi við ákvæði 13. gr. l. nr. 30/1992.

Varnaraðili heldur því fram að varsla umræddrar bifreiðar við heimili sóknaraðila sé andstæð fortakslausum ákvæðum 16. gr. l. nr. 50/1988 og reglugerða settra með stoð í þeim lögum. Reglugerðum hafi ekki verið beitt afturvirkir í málinu. Þá sé bent á að þó svo einhver starfsemi, í tengslum við reksturinn, eigi sér stað á heimili sóknaraðila þá breyti það heimilinu ekki sjálfkrafa í starfsstöð.

Varnaraðili byggir á því að samkvæmt 1. mgr. 27. gr. l. nr. 50/1988 sé álagsbeiting skylda, sbr. orðin „skal aðili sæta álagi“. Hins vegar sé að finna heimildarákvæði í 6. mgr. 27. gr. laganna sem varði það „ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta“. Ekki sé nægjanlegt fyrir sóknaraðila að gera ágreining um skilning á lagaákvæðum og telja það gilda ástæðu sér til málsbóta. Þá sé á það bent að yfirséðanefnd hafi með úrskurði sínum tekið afstöðu til þess að ekki hafi verið ástæður til að fella niður álag með því að staðfesta niðurstöðu skattstjóra.

Verði ekki fallist á kröfu varnaraðila sé varakrafa hans sú að sóknaraðila beri að leiðrétta fenginn innskatt vegna kaupa bifreiðarinnar samkvæmt 1. tölul. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 81/1991 um innskatt. Sú leiðrétting skuli eigi vera gerð síðar en við gildistöku reglugerðar nr. 481/1992 hinn 1. janúar 1993, þ.e.a.s. virðisaukaskattstímabilið janúar-febrúar 1993. Einnig sé krafist lækkunar á innskatti af rekstrarkostnaði bifreiðarinnar LV-265 frá 1. janúar 1993 þar sem um einkanot sé að ræða.

Kröfu um greiðslu málskostnaðar kveður varnaraðili styðjast við XXI. kafla laga nr. 91/1991, sbr. 2. mgr. 178. gr. laga nr. 21/1991.

V.

Niðurstaða dómsins.

Í máli þessu, sem höfðað er með heimild í 15. kafla laga nr. 90/1989, er deilt um það hvort fjárnám sem sýslumaður gerði að kröfu varnaraðila í bifreið sóknaraðila LV-265 hinn 23. júlí 1997 skuli standa eða fellt úr gildi.

Fjárnámið virðist, að því er fjárhæð varðar, gert á grundvelli greiðslustöðuyfirlits sóknaraðila, sem ekki er að sjá að sé dagsett. Yfirlit þetta byggist sýnilega á ódagsettri ákvörðun skattstjórans í Reykjavík um endurákvörðun fjárhæða virðisaukaskatts sem sóknaraðila er gert að greiða og úrskurði sama skattstjóra dags. 22. janúar 1997 þar sem endurákvörðunin er staðfest.

Úrskurður yfirséðanefndar um sama efni gekk 13. mars 1998 þar sem úrskurður skattstjóra var efnislega staðfestur.

Samkvæmt stjórnarskránni skal skipa skattamálum með lögum og ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Í 1. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 er kveðið á um það að skattskylda samkvæmt þeim nái til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Samkvæmt því ber að greiða virðisaukaskatt af kaupverði bifreiða, sbr. og 1. mgr. 7. gr. laganna, og er það aðalregla. Í 1. mgr. 16. gr. laganna er hins vegar kveðið á um það að til innskatts skuli telja virðisaukaskatt, m.a. af aðkeyptum rekstrarfjármunum og vörum, en undir þetta ákvæði falla bifreiðir sem keyptar eru og notaðar við virðisaukaskattsskyldan rekstur. Í 3. mgr. 16. gr. segir að til innskatts sé ekki heimilt að telja virðisaukaskatt af aðföngum er varði m.a. hlunnindi til eiganda eða starfsmanna og er þetta ákvæði réttilega skýrt svo að undir það falli bifreiðir sem eru eign virðisaukaskattsskylds aðila séu þær notaðar til einkaþarfa eiganda eða starfsmanna. Hér kemur m.a. til það jafnræði á milli skattþegnanna, að þeir greiði sama skatt af vöru sem keypt er og notuð til sömu þarfa.

Með stoð í 2. mgr. 16. gr., sbr. 49. gr. laga nr. 50/1988 setti fjármálaráðherra reglugerð um innskatt nr. 81/1991, sem breytt var með reglugerð nr. 481/1992. Aftur var sett reglugerð um innskatt nr. 192/1993, en þá voru felldar úr gildi fyrri reglugerðirnar.

Í reglugerðum þessum er að finna nánari útfærslu á því ákvæði 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 sem snertir sérstaklega ökutæki og fyrir er lýst. Í þeim öllum er að finna svohljóðandi ákvæði:

„Óheimilt er að telja til innskatts virðisaukaskatt vegna öflunar eða leigu eftirtalinna ökutækja nema þau séu eingöngu notuð vegna sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu.“ Þessi ökutæki eru síðan talin upp. Í þessu máli er óumdeilt að bifreiðin LV-265 féll undir þessa upptalningu og fullnægði því skilyrðum að telja mætti virðisaukaskatt af henni til innskatts.

Ekki verður annað séð en framangreindar reglugerðir eigi sér nægjanlega lagastoð, en í nefndu ákvæði þeirra er að finna bann við því að telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim bifreiðum sem tilgreindar eru, nema þær séu eingöngu notaðar vegna sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu.

Þá er í tveimur yngri reglugerðunum kveðið á um það að ökutæki skuli ekki talið notað eingöngu vegna sölu á vörum eða skattskyldri þjónustu ef það er notað af eiganda þess eða starfsmanni hans til einkanota, þ.m.t. til aksturs milli heimilis og vinnustaðar. Samhljóða ákvæði er ekki að finna í reglugerð nr. 81/1991 sem í gildi var þegar sóknaraðili keypti bifreiðina LV-265. Þetta þykir ekki skipta máli hér því að einvörðungu er um að ræða ákvæði til skýringar á því hvað telst einkanot og ekkert sem bannaði það út af fyrir sig að styðjast við

þá skilgreiningu á gildistíma reglugerðar nr. 81/1991 óbreyttar enda þótt hún væri ekki þar orðuð.

Verður samkvæmt þessu ekki fallist á þá málsástæðu sóknaraðila að álagning hins umdeilda virðisaukaskatts hafi byggst á reglugerðarákvæðum sem skorti lagastoð.

Í munnlegum flutningi máls þessa hinn 5. mars sl. kom fram hjá sóknaraðila að hann gerði kröfu til þess að úrskurður yfirsattaneftndar frá 13. mars 1998 yrði felldur úr gildi og kröfugerð sóknaraðila bæri að skilja á þann veg. Yfirlýsing af þessu tagi frá sóknaraðila kom ekki fram við flutning málsins sem fram fór hinn 14. október 1998.

Sóknaraðili hefur tínt það til að af þeim sökum að skattstjóra hafi verið kunnugt um, áður en hann endurákvæðði virðisaukaskatt sóknaraðila, að endursent hafði verið ábyrgðarbréf til sóknaraðila dags. 7. ágúst 1996 þar sem fyrirhuguð endurákvörðun var boðuð. Í gögnum málsins kemur fram að bréf skattstjóra hafi farið í pósthús 123 í pósthólf 3346, en það er pósthólf fyrirtækis sóknaraðila samkvæmt útskrift úr Þjóðskrá 3. september 1997. Í gögnum málsins kemur fram að sóknaraðili segir pósthúsið hafa ítrekað sent tilkynningar um ábyrgðarbréfið en fullyrðir að þær hafi aldrei borist sér.

Samkvæmt niðurlagsákvæði 27. gr. laga nr. 50/1988 skal ætíð gera aðila viðvart í ábyrgðarbréfi áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju. Þetta gerði skattstjórinn í Reykjavík og uppfyllti þar með þessa lagaskyldu sína.

Á ábyrgðarbréf hefur verið litið svo að þau séu óræk sönnun þess að boð hafi verið send móttakanda þeirra. Hvort þau eru sótt eða ekki verður ekki talið á ábyrgð sendanda. Skattstjórinn vissi hins vegar að ábyrgðarbréfið hafði ekki borist sóknaraðila þegar endurákvörðunin fór fram, en ekkert var upplýst þá af hverjum sökum og er ekki enn. Skattstjóra hefði verið rétt að reyna aðra boðunaraðferð til viðbótar en þótt svo hafi ekki verið gert verður það ekki talið valda ógildi ákvörðunar hans.

Sóknaraðili heldur því fram að yfirsattaneftnd hafi ekki tekið afstöðu til allra málsástæðna sinna í úrskurði sínum og telur að það eigi að valda ógildi úrskurðarins. Málsástæður þessar eru á við og dreif í greinargerð sóknaraðila en í skjali því sem lagt var fram fyrir síðari málflutning í þessu máli og hefur að geyma málsástæður sóknaraðila gerir sóknaraðili grein fyrir þessum málsástæðum með því að vitna til einnar blaðsíðu í greinargerð sinni og m.a. til liða 2, 3, 7 og 8 í skjalinu eins og þar er tekið til orða. Með samanburði á þessum skjölum virðast þær málsástæður sem sóknaraðili telur yfirsattaneftnd ekki hafa fjallað um helst þessar:

Yfirsattaneftnd hafi ekki tekið afstöðu til þess að endurákvæðanir skattstjóra hafi verið byggðar á gögnum sem ríkisskattstjóri og skattstjóri hafi aflað með óheimilum myndatökum.

Yfirs kattane fnd hafi ekki fjallað um þá málsástæðu að ríkisskattstjóri og skattstjóri hafi ekkert aðhafst fram yfir myndatökur til þess að leita að sannleikanum til verndar sóknaraðila. Rannsóknarreglan hafi ekki verið virt.

Yfirs kattane fnd hafi ekki fjallað um þá málsástæðu að hin refsikennda álagsbeiting skattstjórnarvalda hafi verið ósanngjörn og ómálefnaleg með tilliti til eðlis ágreiningsins og málavaxta, en um heimildarákvæði sé að ræða en ekki skyldu.

Í úrskurði yfirs kattane fndar sé ekkert vikið að viðbótargreinargerð sóknaraðila fyrir nefndinni dags. 27. september 1997.

Úrskurður yfirs kattane fndar frá 13. mars 1998 er nú síður að lengd, ítarlegur og vandaður, og dylst engum sem hann les hvernig niðurstaðan er fengin. Það er rétt hjá sóknaraðila að ekki er í úrskurðinum vikið sérstaklega að þeim málsástæðum sem að framan eru raktar. Með niðurstöðu sinni tekur úrskurðaraðilinn hins vegar afstöðu til krafna aðila og þar með um leið til þeirra málsástæðna sem færðar eru fram kröfunum til stuðnings.

Í 31. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 er kveðið á um form og efni úrskurða í kærumáli. Þar er ekki vikið að því að úrskurðaraðili þurfi að gera hverri og einni málsástæðu aðila sérstök skil eins og sóknaraðili virðist halda fram. Í 22. gr. stjórnsýslulaganna er kveðið á um efni rökstuðnings og á sú grein einnig við úrskurði í kærumálum, sbr. niðurlagsákvæði 21. gr. laganna.

Úrskurður yfirs kattane fndar frá 13. mars 1998 þykir fullnægja framangreindum lagaákvæðum og má af þeim sökum óbreyttur standa.

Sóknaraðili kveður aðalstarfsstöð reksturs síns og höfuðstöðvar vera á heimili sínu að Laugarásvegi 10. Því hafi henni verið rétt að geyma þar bifreið sína í eðlilegri og nauðsynlegri vörslu. Því er þannig ekki mótmælt að bifreiðin hafi verið geymd við heimili sóknaraðila og engar sérstakar skýringar aðrar hefur sóknaraðili gefið á því hvers vegna bifreiðin var þar á þeim tíma sem myndir voru teknar af bifreiðinni fyrir tilstilli skattstjóra og fyrr er lýst. Í framhaldi af þeirri myndatöku bað skattstjórinn í Reykjavík sóknaraðila að upplýsa tilgreind atriði eins og fram kemur í bréfi skattstjórans til sóknaraðila 3. júní 1996. Sóknaraðili svaraði því bréfi 18. s.m. Í framhaldi af þessu var virðisaukaskattur sóknaraðila endurákvæður. Telja verður að rannsóknaraðgerðir ríkisskattstjóra hafi verið honum heimilar og framkvæmdar innan valdmarka hans.

Þá kemur til skoðunar hvort varnaraðili hefur fært fram næga sönnun þess að sóknaraðili hafi notað bifreiðina með þeim hætti að brjóti í bág við ákvæði 16. gr. laga nr. 50/1988 og reglugerða sem settar hafa verið með heimild í þeim lögum.

Upplýst er í málinu að sóknaraðili rekur kvenfataverslun að Faxafeni 10 sem ber heitið Lilja, eins og fram kemur í útskrift úr þjóðskránni dags. 3. september 1997. Þegar sóknaraðili tilkynnir virðisaukaskattsskylda starfsemi sína 19.

október 1989 kveður hún starfsstað vera í Kringlunni. Í greinargerð sóknaraðila kemur fram að á því tímabili sem um ræðir í máli þessu hafi sóknaraðili einnig rekið verslun að Laugavegi 19 og 54.

Líta verður svo á, enda þótt sóknaraðili hafi haft einhverja atvinnustarfsemi á heimili sínu, að starfsstöð hennar og vinnustaður hafi verið í verslunarhúsnæði hennar í skilningi skattalaga. Óumdeilt er að bifreiðina LV-265 geymdi sóknaraðili við heimili sitt og verður að telja það næga sönnun þess, í skilningi 3. mgr. 16. gr. nr. 50/1988 og reglugerða nr. 81/1991, nr. 481/1992 og nr. 192/1993, að bifreiðin hafi verið notuð til einkaþarfa sóknaraðila og því ekki eingöngu notuð vegna sölu á skattskyldri vöru og þjónustu. Sóknaraðila telst því ekki hafa verið heimilt samkvæmt 16. gr. laga nr. 50/1988 og 9. gr. reglugerðar nr. 81/1991, 1. gr. reglugerðar nr. 481/1992 og 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 að telja virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar og rekstri til innskatts.

Samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 skal aðili sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á. Að mati skattyfirvalda má þó fella álagið niður hafi aðili gildar ástæður sér til málsbóta, sbr. 6. mgr. 27. gr. sömu laga. Ekki þykja gildar ástæður hafa verið færðar fram svo að þessari heimild verði beitt. Þvert á móti þykir með nokkrum ólíkindum að sóknaraðili skuli við rekstur kvenfatabúðar sinnar nota til flutninga á varningnum svo stóra og eyðslufreka bifreið, sem að auki hefur verið sérstaklega hækkuð upp, en skýringar sóknaraðila á því hvers vegna það var gert þykja næsta ótrúverðugar. Með hliðsjón af þessu þykja ekki efni til þess að taka til greina varakröfu sóknaraðila og er því kröfum hennar alfarið hafnað.

Ekki er fallist á kröfu sóknaraðila um að málskot úrskurðar þessa fresti frekari fullnustuaðgerðum.

Rétt þykir að hvor aðili beri sinn kostnað af rekstri þessa máls.

Friðgeir Björnsson dómstjóri kvað upp þennan úrskurð.

Ú r s k u r ð a r o r ð :

Fjárnámargerð sýslumannsins í Reykjavík, nr. 11/1997/08240, sem fram fór 23. júlí 1997 í bifreiðinni LV-265 að kröfu tollstjóraskrifstofunnar í Reykjavík skal óbreytt standa.

Málskot úrskurðar þessa frestar ekki frekari fullnustuaðgerðum.

Málskostnaður fellur niður.