

Fimmtudaginn 17. mars 1994.

Nr. 136/1992.

Pýsk-íslenska hf.

(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)

gegn

fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs

(Guðrún Margrét Árnadóttir hrl.)

Skattar. Sölugjald. Innheimta opinberra gjalda. Stöðvun atvinnurekstrar. Stjórnslá. Skaðabætur.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Hrafn Bragason, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir og Hjörtur Torfason og Ingibjörg Benediktsdóttir, settur hæstaréttardómari.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 25. mars 1992. Hann krefst þess, að hinum áfrýjaða dómi verði hrundið og stefnda gert að greiða honum 22.559.518 krónur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 1.700.000 krónum frá 26. nóvember 1987 til 21. júní 1989, en af 22.559.518 krónum frá þeim degi til greiðsludags auk málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega staðfestingar á hinum áfrýjaða dómi og málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann þess, að kröfur áfrýjanda verði lækkaðar, en málskostnaður látinn falla niður.

I.

Áfrýjandi hefur rekið umboðs- og heildverslun í Reykjavík um mörg undanfarin ár. Voru viðskipti hans söluskattsskyld í tíð laga nr. 10/1960 um söluskatt að því leyti, sem seld eða afhent vara var ekki ætluð til endursölu. Áttu skil á sölugjaldi á grundvelli laganna að fara fram mánaðarlega samkvæmt skýrslu um veltu undanfarandi mánaða og sæta leiðréttingu við árleg reikningsskil fyrir starfsemina, ef við þurfti.

Með úrskurði ríkisskattstjóra 22. apríl 1986 var áfrýjanda gert að greiða sölugjald fyrir rekstrarárin 1981, 1982, 1983 og 1984 til viðbótar því, sem áður hafði verið skilað. Aðdragandinn var sá, að uppvíst varð í nóvember 1985 um veruleg vanhöld á framtali skattskyldra

tekna og eigna félagsins og miklar misfellur á bókhaldi þess. Var málið tekið til rannsóknar á vegum rannsóknardeildar ríkisskattstjóraembættisins með aðstoð löggilts endurskoðanda. Af hálfu félagsins var því lýst yfir, að fyrirsvarsmenn þess væru reiðubúnir til samstarfs og aðstoðar við rannsóknina, og óskuðu þeir eindregið eftir því, að félagið fengi færi á að leiðrétta reikningskil sín. Voru þeim afhentar niðurstöður af athugun endurskoðandans, þegar þær lágu fyrir. Í framhaldi af því lagði stjórn áfrýjanda fram við ríkisskattstjóra 12. apríl 1986 nýtt og endurgert skattframtal fyrir gjaldárið 1985 ásamt nýjum ársreikningum fyrir rekstrarárið 1984. Fór stjórnin þess á leit, að álögð opinber gjöld félagsins árið 1985 yrðu tekin til endurákvörðunar á grundvelli þessara gagna.

Með úrskurði ríkisskattstjóra 29. apríl 1986 var á það fallist samkvæmt heimildum hans í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt að breyta álagningu gjalda á áfrýjanda gjaldárið 1985 til samræmis við hið nýja framtal. Leiddi breytingin til mikillar hækkunar tekjuskatts og annarra gjalda. Var tillit tekið til úrskurðarins um sölugjaldið við þessa breytingu. Þann úrskurð hafði ríkisskattstjóri byggt á heimildum 16. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 11. gr. laga nr. 10/1974. Var hann kveðinn upp að undangenginni áskorun til áfrýjanda um að gera grein fyrir hlutdeild söluskattsskyldrar veltu í hinni auknu heildarveltu, sem framtalið leiddi í ljós, samkvæmt 28. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 7. gr. laga nr. 33/1982, og 96. gr. laganna um tekjuskatt og eignarskatt. Ákvað ríkisskattstjóri sjálfur þessa hlutdeild sem 12.500.000 krónur alls, þegar áskoruninni var ekki sinnt. Jafnframt ákvað hann að skipta þessari veltu niður á fyrrgreind rekstrarár og gjaldtímabil innan þeirra og áætla viðbótargjald samkvæmt því. Var þetta aðalþáttur þeirra breytinga, sem í úrskurðinum fólust, en að auki var félaginu áætlað viðbótargjald fyrir árin 1981, 1982 og 1983 vegna eigin úttektar á vörum til húsbyggingar, og leiðrétting var gerð á sölugjaldi ársins 1984 samkvæmt samanburði á veltutölum í söluskattskýrslum annars vegar og ársreikningi hins vegar. Studdust breytingarnar allar við hið nýja skattframtal.

Með úrskurðinum var sölugjald árána 1981-1984 hækkað um 2.771.659 krónur samanlagt. Jafnframt var áfrýjanda úrskurðað 20% álag samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 með á orðnum breytingum og álag vegna dráttarvaxta samkvæmt 2. tl. sömu máls-

greinar, er reiknað var til 16. maí 1986. Að þessu viðbættu nam hækkunin samtals 6.451.503 krónum.

Áfrýjandi kærði þennan úrskurð til ríkisskattstjóra, eins og heimilt var að lögum, ásamt fyrrnefndum úrskurði frá 29. apríl 1986. Var sérstakur ríkisskattstjóri settur til að fara með kærumálin, og staðfesti hann báða úrskurðina með úrskurðum 30. október 1987. Þá úrskurði kærði áfrýjandi til ríkisskattanefndar 6. nóvember sama ár, og voru málin skriflega flutt fyrir nefndinni.

Með úrskurðum 17. apríl 1989 vísaði ríkisskattanefnd báðum kærumálunum frá vegna vanreifunar, eins og um getur í hinum áfrýjaða dómi, og tók hún hvorki kröfur áfrýjanda né ríkisskattstjóra til greina af þeim sökum.

Álagning sölugjaldsins á hendur áfrýjanda hefur ekki sætt sérstakri meðferð skattfyrivalda eftir þessa frávísun frá nefndinni. Hins vegar hafa þau opinberu gjöld, sem um var fjallað í hinu kærumálinu, verið endurákvörðuð með dómi Hæstaréttar 21. júní 1991 í máli milli áfrýjanda og Gjaldheimtunnar í Reykjavík (H. 1991, 1334), sem byrjað var með lögtaksbeiðni Gjaldheimtunnar á hendur áfrýjanda 19. janúar 1988. Var fyrrgreindri álagningu gjaldársins 1985 þar vikið til hliðar, en áfrýjanda í þess stað ákveðin gjöld fyrir hvert gjaldáranna 1982-1985 vegna rekstraráranna 1981-1984. Við þessa endurákvörðun var byggt á niðurstöðum dóms Hæstaréttar sama dag í sakamáli, sem ákærvaldið höfðaði í árslok 1989 á hendur tilteknum fyrirsvarsmönnum áfrýjanda vegna undandráttar félagsins á gjöldunum (H. 1991, 1236). Höfðu gjöldin þar verið metin sjálfstætt og endurreiknuð með tilliti til þess, hverju undandrátturinn næmi að lágmarki. Í málum þessum var ákvörðun ríkisskattstjóra á sölugjaldinu ekki raskað, og voru niðurstöður hans um það lagðar til grundvallar við endurmat hinna gjaldanna.

II.

Innheimtu sölugjaldsins hjá áfrýjanda bar undir tollstjóran í Reykjavík. Var ekki aðhafst um hana, meðan málið var til meðferðar hjá settum ríkisskattstjóra, en að úrskurði hans gengnum var áfrýjanda 4. nóvember 1987 sent bréf frá tollstjóra, þar sem honum var tilkynnt, að hann gæti átt von á stöðvun atvinnurekstrar síns samkvæmt 8. mgr. 12. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 1. gr. laga nr. 33/1982,

og/eða innheimtu með lögtaki, ef sölugjaldsskuldin yrði ekki greidd fyrir 12. sama mánaðar. Í framhaldi af kæru sinni á úrskurðinum til ríkisskattanevndar greiddi áfrýjandi hinn 24. nóvember 1.700.000 krónur inn á sölugjaldið með fyrirvara um endurheimtu, ef ríkisskattanevnd kæmist að þeirri niðurstöðu, að honum bæri að greiða minna. Er ljóst, að innheimtuaðgerðum var þá frestað að svo stöddu. Starfsmenn tollstjóraembættisins mættu síðan hjá áfrýjanda 26. ágúst 1988 með hótun um að loka fyrirtækinu. Fór lögmaður áfrýjanda fram á það með bréfi til tollstjóra 29. ágúst, að hann fengi áframhaldandi frest á greiðslum, þar til ríkisskattanevnd lyki úrskurði á málið. Jafnframt óskaði hann eftir því, að hann yrði látinn vita, ef til stæði að hefja aðgerðir gegn áfrýjanda.

Úrskurður ríkisskattanevndar um frávisun kærumálsins var svo kveðinn upp 17. apríl 1989, eins og áður getur. Áfrýjandi taldi, að skilja bæri úrskurðinn á þann veg, að engin lögmæt ákvörðun lægi fyrir um sölugjaldið, og væri því ekki um gjaldkræfa skuld að ræða. Tollstjóri taldi á hinn bóginn, að krafan um sölugjaldið væri í fullu gildi, enda hefði nefndin ekki tilkynnt um breytingu á álagningu þess. Í lok maí 1989 var lokað fyrir tollafgreiðslu á vörum til áfrýjanda. Með tilliti til ágreiningsins um túlkun á nefndarúrskurðinum féllst tollstjóraembættið á það, að opnað yrði aftur fyrir tollafgreiðslu fyrirtækisins. Í framhaldi af því gaf embættið út beiðni um lögtak fyrir sölugjaldinu í eignum áfrýjanda, og hugðist hann hafa uppi andmæli við gjaldinu í fúgetarétti Reykjavíkur, ef innheimtunni yrði fylgt fram með þeim hætti. Áður en til þess kom, var ákveðið í fjármálaráðuneytinu að skipuleggja hertar innheimtuaðgerðir vegna vanskila á söluskatti, er hafnar yrðu um allt land 19. júní 1989. Skyldi fyrirtækjum skuldara lokað, þar sem þess væri kostur, án undanfarandi viðvörunar eða auglýsingar, og lögtak gert samhliða til tryggingar skuldunum, þar sem það hefði ekki þegar verið framkvæmt. Aðgerðir þessar voru látnar ná til áfrýjanda, og var fyrirtæki hans lokað með lögregluvaldi árla morguns hinn 19. júní með innsigli á skrifstofuhúsi þess. Áfrýjandi leitaði til sakaðóms Reykjavíkur og síðan til fúgetaréttar með beiðni um, að lokuninni yrði aflétt, en þeim erindum hans var vísað frá. Hann óskaði einnig að fá að leggja fram tryggingu fyrir sölugjaldinu, en því var hafnað af hálfu tollstjóra. Lyktaði málinu þannig, að áfrýjandi

greiddi umkrafið sölugjald í fúgetaréttinum hinn 21. júní, og var innsigli numið brott um hádegisbil þann dag.

III.

Í máli þessu gerir áfrýjandi í fyrsta lagi kröfu um endurgreiðslu á því, er hann greiddi til tollstjóra 30. nóvember 1987 og 21. júní 1989, þ.e. 1.700.000 krónum og 8.339.838 krónum. Í síðari fjárhæðinni var innifalinn greiðsla á kröfu vegna sölugjalds fyrir janúar 1985, sem áfrýjandi taldi áður upp gerða, og nam hún 263.345 krónum.

Endurgreiðslukrafan er aðallega á því byggð, að lögmætri ákvörðun skattfyrivalda um viðbótarsölugjaldið fyrir 1981-1984 sé ekki til að dreifa, þar sem ríkisskattanevnd hafi í raun fellt úr gildi álagningu ríkisskattstjóra og ómerkt málsmeðferð hans með fyrrgreindum úrskurði sínum um frávísun á kærumáli áfrýjanda vegna gjaldsins. Um forsendur að þeirri frávísun vísaði nefndin til úrskurðar síns sama dag um opinber gjöld áfrýjanda. Sá úrskurður hefur verið skýrður með dómi Hæstaréttar 21. júní 1991 í máli Gjaldheimtunnar og áfrýjanda, svo sem rakið er í hinum áfrýjaða dómi, og á sú skýring einnig við í máli þessu. Með úrskurðinum var kröfu áfrýjanda um endurákvörðun sölugjaldsins vísað frá vegna þeirrar vanreifunar, sem talin var leiða af ófullkomnum bókhaldsgögnum og kærugögnum hans. Fólst í því sú afstaða, að áfrýjandi gæti átt kost á að bera mál sitt aftur undir nefndina með nýjum gögnum eða rökstuðningi. Í samræmi við hana vísaði nefndin einnig frá þeirri kröfu ríkisskattstjóra, að úrskurður hans um gjaldið yrði staðfestur. Þessi úrlausn kærumálsins var nefndinni heimil, og raskaði hún ekki þeirri álagningu sölugjaldsins, sem fram hafði farið. Hefur áfrýjandi ekki sýnt fram á það með öðrum rökum eða gögnum, að álagningin hafi farið í bága við heimildir ríkisskattstjóra eða annars verið þannig vaxin, að innheimta á gjaldinu hefði ekki átt að ná fram að ganga, eða að hann eigi nú rétt á endurgreiðslu þess, sem innheimt var.

Greiðsla áfrýjanda vegna sölugjalds fyrir janúar 1985 er þannig til komin, að gjald þetta var hækkað að ákvörðun skattstjórans í Reykjavík 25. nóvember 1987 um 212.317 krónur að meðtöldu 20% álagi samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 21. gr. söluskattslaga. Tekið var fram í tilkynningu skattstjóra, að álag samkvæmt 2. tl. sömu málsgreinar

yrði reiknað hjá innheimtumanni, og var þar átt við áfallna vexti frá eindaga 16. mars 1985. Áfrýjandi greiddi umgetna fjárhæð til tollstjóra hinn 30. nóvember án fyrirvara um ráðstöfun hennar, og var kvittun gefin fyrir henni sem innborgun upp í sölugjaldsskuld hans. Var fjárhæðin síðan færð á móti hinum áföllnu dráttarvöxtum og álaginu samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 21. gr. Taldist höfuðstóll hækkunarinnar, 176.931 króna, þannig enn ógreiddur. Var áfrýjandi krafinn um hann ásamt einföldum dráttarvöxtum fyrir mánuðina desember 1987 – júní 1989, þegar greiðsla fór fram 21. júní 1989, og töldust eftirstöðvar þá nema fyrrnefndum 263.345 krónum. Umrædd færsla tollstjóra á greiðslu viðbótargjaldsins, á móti dráttarvöxtum og viðurlögum á undan höfuðstól, var í samræmi við fyrirmæli fjármálaráðuneytisins um forgangsröðun greiðslna á söluskattskröfum. Hún var samkvæm eðli málsins að því leyti, að áfrýjandi gat ekki vænst þess, að áfallnir dráttarvextir við hækkunina á sölugjaldi hans stæðu ógreiddir án ávöxtunar að sínu leyti, þótt höfuðstóllinn yrði greiddur. Jafnframt hafði hann ekki ástæðu til að ætla, að krafan um hina áföllnu vexti væri fallin niður, þótt tollstjóri tæki við greiðslunni 30. nóvember 1987 án sérstakra athugasemda af sinni hálfu sem almennri innborgun.

Samkvæmt þessu ber að fallast á það með héraðsdómara, að endurgreiðslukrafa áfrýjanda verði ekki til greina tekin.

IV.

Í öðru lagi gerir áfrýjandi kröfu um skaðabætur fyrir fjártjón og miska vegna lokunarinnar á fyrirtæki hans dagana 19.-21. júní 1989 í þágu innheimtu hins umdeilda sölugjalds. Sú krafa hans verður ekki á því byggð, svo sem þegar er rakið, að efni hafi ekki verið til innheimtunnar. Kemur það eitt til álita, hvort umrædd aðgerð hafi verið óheimil, eins og á stöð, eða lögmæti hennar áfátt, þannig að bóta-rettur geti af risið.

Sem fyrr segir, höfðu skattamál áfrýjanda verið til meðferðar hjá yfirvöldum á fjórða ár, þegar hér var komið sögu. Fyrir lá úrskurður frá ríkisskattanefnd, sem áfrýjandi taldi hafa ómerkt álagningu gjaldsins, en tollstjóri hafði gert honum ljóst, að innheimtu þess yrði fram haldið með viðeigandi úrræðum. Er ekki unnt að líta svo á, að stöðvun á atvinnurekstri hafi verið þar undan skilin, en hins vegar

hafði áfrýjandi ástæðu til að ætla, að leitað yrði lögtaks til tryggingar skuldinni, og yrði honum gert viðvart, ef grípa ætti til frekari úrræða. Í þess stað fór svo vegna hinna hertu innheimtuaðgerða, sem fyrr greinir, að lögreglan mætti í höfuðstöðvum áfrýjanda að morgni mánudagsins 19. júní 1989 og innsiglaði húsakynni fyrirtækisins án nokkurrar viðvörunar. Enginn var á staðnum til að sinna greiðslu og ekki farið að opna banka.

Heimild 8. mgr. 12. gr. söluskattslaga til stöðvunar atvinnurekstrars var skýr og alkunn. Eðlilegt er, að beiting hennar styðjist við jafnræðisreglu öðru fremur. Sú grundvallarregla stjórnarfarsréttar á einnig við um innheimtu af þessu tagi, að stjórnvöld þurfi að gæta hófs í vali milli úrræða, sem þeim eru tiltæk, og velja hið vægasta úrræði, sem að gagni kemur. Ber þeim og að taka mið af hagsmunum, sem í húfi eru, þ.e. annars vegar stöðu gjaldanda og hins vegar nauðsyn á greiðum og öruggum skattskilum. Um stöðvun atvinnurekstrar er þess almennt að vænta, að hún hafi í för með sér verulega röskun fyrir aðilann, sem í hlut á.

Í máli þessu hefur ekki verið gerð sérstök grein fyrir því, hvernig innheimtu á söluskatti hafi almennt verið hagað í Reykjavík eða annars staðar á þeim tíma, sem sölugjald áfrýjanda var til meðferðar hjá stjórnvöldum. Jafnframt hefur staða þeirra aðila, sem hinar hertu aðgerðir náðu til, ekki verið upplýst með þeim hætti, að beinum samanburði við mál áfrýjanda verði við komið. Eins og málið liggur fyrir, verður að telja, að staða áfrýjanda sumarið 1989 hafi verið sérstök í mikilvægum efnum. Um var að ræða ákvörðun skattfyrirvalda á gamalli skattskuld og önnur gjöld, sem á höfðu verið lögð af sama tilefni, voru til meðferðar fyrir dómstólum. Áfrýjandi hafði staðið í skilum með áfallandi söluskatt allt frá árinu 1985. Eins og samskiptum aðila hafði verið háttað, mátti hann vænta þess að fá tilkynningu um lokun samkvæmt lagaheimildinni, ef ákveðið yrði að beita henni. Eftirfarandi greiðsla áfrýjanda sýndi, að hann var gjaldfær og hefði getað varist lokuninni, hefði honum verið gefið tækifæri til þess.

Samkvæmt þessu verður að telja, að við stöðvun atvinnurekstrar áfrýjanda hafi ekki verið beitt réttum aðferðum. Á hann rétt á bótum fyrir tjón, sem telja má, að af því hafi hlotist. Fjárhæð bótanna verður þó að takmarkast af því, að hann bauð ekki fram greiðslu,

þegar er kostur var. Þykja bæturnar að álitum hæfilega metnar 900.000 krónur, er greiðist með vöxtum, svo sem á er kveðið í dómsorði.

Rétt er eftir atvikum, að málskostnaður í héraði falli niður, en stefndi greiði áfrýjanda 250.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Af hálfu stefnda hafa verið lögð fram bréf frá tollstjóra og fleiri stjórnvöldum, sem þau rituðu að beiðni ríkislögmans til greinargerðar um atvik að sölugjaldsmáli áfrýjanda og meðferð á því. Í sumum bréfanna gætir þess, að hafður sé uppi málflutningur um sakarefnið, og átti það ekki við.

Það athugast, að í héraðsdómi skortir á um sjálfstæða reifun málavaxta og ágreiningsefna, og hefur hér verið úr því bætt.

D ó m s o r ð :

Stefndi, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, á að vera sýkn af kröfu áfrýjanda, Þýsk-íslenska hf., um endurgreiðslu á sölugjaldi.

Stefndi greiði áfrýjanda 900.000 krónur í skaðabætur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá uppsögu dóms þessa að telja.

Stefndi greiði áfrýjanda 250.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 18. mars 1992.

I.

Mál þetta, sem dómtekið var 3. mars sl., er höfðað af Þýsk-íslenska hf., kt. 670976-0419, Lynghálsi 10, Reykjavík, með stefnu, birtri 31. ágúst 1989, á hendur fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefnda verði gert að greiða stefnanda kr. 22.559.518 með [nánar tilgreindum dráttarvöxtum svo og málskostnað].

Dómkröfur stefnda eru aðallega, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Til vara krefst stefndi þess, að stefnukröfurnar verði stórlega lækkaðar og málskostnaður verði í því tilviki látinn niður falla.

Sátt var reynd árangurslaust.

Niðurstaða.

Krafa stefnanda er tvíþætt. Er annars vegar um að ræða endurkröfu á greiddum söluskatti, en hins vegar skaða- og miskabótakröfu.

Verður fyrst fjallað um endurgreiðslukröfuna, en hún byggist á því, að ekki liggi fyrir lögmæt ákvörðun af hálfu skattyfirvalda um hið ætlaða sölugjald, þar sem framangreindur úrskurður ríkisskattaneftndar hafi í raun fellt úr gildi hinn kærða úrskurður ríkisskattstjóra um ákvörðun sölugjalds.

Umdeildur úrskurður ríkisskattaneftndar liggur fyrir í máli þessu á dskj. nr. 22. Úrskurðarorðið er svohljóðandi: „Máli þessu er vísað frá.“ Um forsendur er vísað til úrskurðar ríkisskattaneftndar nr. 309 ár 1989. Sá úrskurður liggur fyrir á dskj. nr. 23, þar sem úrskurðuð er kærð endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum kæranda, Þýsk-íslenska hf., gjaldárið 1985. Í forsendum úrskurðarins, staflíð G, segir svo:

„Fyrir liggur og raunar víðurkennt af hendi kæranda, að upphaflegt skattframtal kæranda árið 1985 svo og skattframtöl eldri ára hefðu verið ófullnægjandi með þeim hætti, að ársreikningar þeir, sem þeim framtölum fylgdu, studdust ekki við fullnægjandi bókhald. Álagning opinberra gjalda gjaldárið 1985 og þeirra eldri gjaldára, sem umboðsmaður kæranda krefst leiðréttinga á, studdist því eigi við viðhlítandi framtalsgögn. Af hálfu kæranda þykir eigi hafa verið bætt úr ágöllum þessum og með þeim hætti, að unnt sé í kærumáli þessu að taka kröfur hans til efnislegrar umfjöllunar.

Ljóst er, að ríkisskattstjóri endurákværðaði kæranda að nýju opinber gjöld 1985 með heimild í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, eingöngu á grundvelli nýs skattframtals kæranda 1985, en eigi liggur annað fyrir en ríkisskattstjóri hafi þá ekki haft önnur gögn undir höndum um mál þetta. Rétt hefði verið af ríkisskattstjóra, að hann færi fram á rannsókn skattrannsóknarstjóra á hinu nýja skattframtali kæranda árið 1985, áður en hann tók fyrir að endurákværðaði gjöld kæranda, sbr. 2. ml. 3. mgr. 102. gr., sbr. og lokamálsgrein 96. gr., sem þar er vísað til, eða krefði skattrannsóknarstjóra um skýrslu um þá athugun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, er frá segir í tveimur bréfum, dags. 12. apríl 1986, sem fylgdu til skýringar hinu nýja skattframtali kæranda árið 1985, og frásögn ríkisskattstjóra sjálfs í tilkynningu um endurákvörðun, dags. 29. apríl 1986. Var það sérstaklega brýnt með tilliti til þess, að bókhald kæranda árið 1984 hafði ekki verið endurskoðað af löggiltum endurskoðanda og því lýst yfir í bréfi stjórnar kæranda, dags. 12. apríl 1986, að ágallar væru á bókhaldi hans rekstrarárið 1984 og eldri rekstrarár. Hið nýja framtal og ársreikningar var (sic) og bersýnilega ekki byggt á viðhlítandi grundvelli.

Með hliðsjón af framansögðu verða hvorki kröfur kæranda né ríkisskattstjóra teknar til greina og þeim vísað frá vegna vanreifunar.“

Í forsendunum, sem eiga, eins og áður greinir, jafnframt við um þann úrskurð ríkisskattaneftndar, sem fjallað er um í máli þessu, kemur fram, að hinn kærði úrskurður ríkisskattstjóra er ekki byggður á viðhlítandi grundvelli og því ekki unnt að staðfesta hann. Stendur ágreiningur málsaðila um það, hvort túlka skuli úrskurðinn með hliðsjón af forsendum hans þannig, að með þeim hafi úrskurðurinn í raun verið felldur úr gildi þrátt fyrir orðalag í niðurlagi hans og úrskurðarorði.

Í fógetarétti Reykjavíkur gekk úrskurður þann 14. september 1989 í lögtaкмáli Gjaldheimtunnar í Reykjavík gegn Þýsk-íslenska hf., þar sem m.a. reyndi á túlkun á úrskurði ríkisskattaneftndar nr. 309. Því máli var skotið til Hæstaréttar. Urðu aðilar máls þess, sem hér er til umfjöllunar, ásattir um að fresta máli þessu, þar til niðurstaða Hæstaréttar lægi fyrir. Dómur Hæstaréttar féll þann 21. júní 1991. Segir svo m.a. í þeim dómi:

„Úrskurð ríkisskattaneftndar verður að skýra í ljósi þess, hvernig kærumálið var lagt fyrir nefndina og hvert hlutverk hennar er að lögum. Samkvæmt 100. gr. og öðrum ákvæðum laga nr. 75/1981 hefur ríkisskattaneftnd á hendi úrskurðarvald í skattamálum, en ekki álagningarvald nema eftir því sem úrskurðarvaldinu tilheyrir. Störf sín að úrlausn mála byggir hún á þeim gögnum, sem málsaðilar leggja fyrir hana, sbr. 3. mgr. 100. gr. Telji hún mál ekki nægilega upplýst, getur hún beint því til aðila að afla frekari gagna eða upplýsinga málinu til skýringar, sbr. 7. mgr. 100. gr. Þessari heimild er nefndinni ekki skylt að beita í öllum tilvikum, heldur getur hún einnig vísað kærumáli frá, ef henni virðist það vanreifað af hendi aðila og ekki tækt til efnislegrar umfjöllunar að svo komnu. Getur málsaðili þá eftir atvikum borið mál sitt aftur undir nefndina með nýjum gögnum eða rökstuðningi.

Í máli aðaláfrýjanda vísaði nefndin kröfum hans frá vegna vanreifunar. Í forsendum að þeirri niðurstöðu var tekið fram, að upphaflegt framtal hans árið 1985 og framtöl áráanna þar á undan hefðu verið ófullnægjandi að því leyti, að ársreikningar með framtölunum styddust ekki við fullnægjandi bókhald. Álagning opinberra gjalda árið 1985 og þau eldri gjaldár, sem kröfur aðaláfrýjanda um leiðréttingu tækju til, styddust því ekki við viðhlítandi framtalsgögn frá hans hendi. Úr þessum ágöllum hefði aðaláfrýjandi ekki bætt og ekki með þeim hætti, að því er tæki til krafna hans í kærumálinu, að unnt væri að taka þær til efnislegrar umfjöllunar.

Gagnvart ríkisskattstjóra sem aðila í kærumálinu tók nefndin fram, að endurákvörðun hans á opinberum gjöldum aðaláfrýjanda gjaldárið 1985 hefði einvörðungu verið byggð á hinu nýja skattframtali aðaláfrýjanda

1985, og lægi ekki annað fyrir en að hann hefði þá ekki haft undir höndum önnur gögn um málið. Voru báðar þessar staðhæfingar í samræmi við málflutning ríkisskattstjóra, sem hafði talið í eigin úrskurði að skýrsla rannsóknardeildar um athugun á skattskilum aðaláfrýjanda hefði ekki þýðingu í málinu. Í framhaldi af þessu tók nefndin fram, að ríkisskattstjóra hefði verið rétt að fara fram á rannsókn af hálfu skattrannsóknarstjóra samkvæmt 2. málslið 3. mgr. 102. gr. laga nr. 75/1981, áður en hann tók það fyrir að endurákvarða gjöld aðaláfrýjanda, eða krefja skattrannsóknarstjóra að öðrum kosti um þá skýrslu rannsóknardeildar, sem um væri getið í gögnum kærumálsins. Á þessari ábendingu hnykkti nefndin með þeirri athugasemd, að aðaláfrýjandi hefði sjálfur lýst yfir við afhendingu framtals síns og ársreiknings, að bókhald hans væri ekki gallalaust, og gögn þessi hefðu sjálf borið með sér, að þau væru ekki reist á viðhlítandi grundvelli.

Í forsendum nefndarinnar að þessu leyti fólst ábending þess efnis, að ríkisskattstjóri ætti þess enn kost að skýra málið með rannsókn. Hins vegar verður úrskurðurinn ekki skilinn þannig, að viðtaka ríkisskattstjóra á hinu nýja framtali hafi verið heimildarlaus, eins og á stóð, og endurákvörðun gjaldanna ógild. Til að láta það í ljós hefði nefndin þurft að kveða svo á berum orðum, að álagningin frá 29. apríl 1986 væri felld úr gildi. Í stað þess vísaði nefndin frá aðalkröfu aðaláfrýjanda, sem byggðist á því, að honum gæfist kostur á að leiðrétta framtal sitt eða framtöl að eigin frumkvæði. Af því leiddi að nefndin gat ekki sinnt þeirri kröfu ríkisskattstjóra, sem hann hafði gert til vara, að kærurúrskurður hans frá 30. október 1987 yrði staðfestur.

Með úrskurðinum var kærumálinu þannig vísað frá ríkisskattanefnd með venjubundnum hætti án röskunar á þeirri álagningu, sem um var deilt. Var þetta enn ljósara vegna þess, að nefndin fylgdi úrskurði sínum ekki eftir mað tilkynningu til gagnáfrýjanda og ríkisskattstjóra um niðurfellingu eða breytingu gjalda, eins og henni hefði annars verið skylt samkvæmt 3. málslið 9. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981.

Aðaláfrýjandi hefur ekki sýnt fram á það með öðrum rökum, að álagning ríkisskattstjóra hafi farið í bága við heimildir hans samkvæmt 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981. Umræddur úrskurður ríkisskattanefndar og málsmeðferð ríkisskattstjóra stóðu því ekki í vegi, að lögtað yrði gert fyrir hinum álögðu gjöldum aðaláfrýjanda, eins og málið lá fyrir í héraði.“

Framangreinda túlkun Hæstaréttar á úrskurði ríkisskattanefndar ber að leggja til grundvallar við túlkun á úrskurði þeim, sem deilt er um í þessu máli, enda er hér um algerlega samhljóða úrskurði að ræða, og eiga forsendur dómsins því einnig við í máli þessu. Verður því þegar af þeim sökum

ekki á það fallist með stefnanda, að með úrskurðinum hafi ríkisskattanevndin í raun fellt úr gildi úrskurð ríkisskattstjórnar um álögur söluskatts. Verða kröfur stefnanda um endurgreiðslu söluskattsins því ekki teknar til greina.

Í málatilbúnaði stefnanda kemur fram, að stefnandi telji sig hafa tvígreitt hluta söluskattsins, kr. 263.345, og er krafa um endurgreiðslu á þeirri fjárhæð auk annars studd við, að þessi fjárhæð hafi þegar verið greidd. Var þessari málástæðu fyrst hreyft í greinargerð stefnanda. Hefur henni ekki verið andmælt sem of seint fram kominni.

Stefnda mátti vera ljóst, að með greiðslu sinni taldi stefnandi sig vera að greiða sölugjald ásamt álagi eins og hann var krafinn um með bréfi á sama dskj., síðu 2. Liggur ekki fyrir, að stefndi hafi tilkynnt stefnanda sérstaklega eða gert honum ljóst, að greiðsla sölugjaldsins yrði látin renna inn á vaxtagreiðslu, eins og fram kemur á yfirlitinu á dskj. nr. 64.

Telst stefnandi því hafa greitt höfuðstól þessa hluta sölugjaldsins, og var stefnda óheimilt að reikna þá greiðslu upp í vexti á þann hátt sem gert var. Hins vegar hefur ekki verið sýnt fram á, að heildarfjárhæð sú, sem stefnanda var gert að greiða við lokunina, hafi verið hærri en verið hefði, þótt áðurnevnd greiðsla stefnanda hefði verið látin renna til greiðslu á höfuðstól söluskattsins, eins og til var ætlast, enda stóð vaxtaskuldin þá ógreidd. Verður því ekki fallist á þennan þátt kröfugerðar stefnanda.

Skaðabótakröfuna byggir stefnandi á því, að lokun fyrirtækis hans með lögregluvaldi dagana 19.–21. júní 1989 hafi verið ólögmat, og eru ástæður þess tilgreindar í fjórum liðum. Skal nú fjallað um hvern þeirra fyrir sig.

1. Í fyrsta lagi byggir stefnandi á því, að engin lögmat ákvörðun liggja fyrir um söluskatt þann, sem innheimta átti, og vísar til úrskurðar ríkisskattanevndar þar um.

Samkvæmt því, sem rakið er hér að framan, er þessari málsástæðu hafnað.

2. Á því er byggt, að skuldin þurfi að vera vafalaus og tilkynna þurfi með hæfilegum fyrirvara um aðgerðirnar. Enn fremur verði að gefa þolanda kost á að afstýra slíkri aðgerð með tryggingu.

Samkvæmt því, sem að framan hefur verið rakið, hefur úrskurði ríkisskattstjóra um álagt sölugjald ekki verið hnekkkt. Var því, eins og á stóð, fullnægt skilyrðum til að beita mætti aðgerðum samkvæmt 8. mgr. 12. gr. 1. nr. 10/1960, en samkvæmt 5. mgr. 13. gr. sömu laga frestar deila um skattskyldu ekki eindaga skattsins eða leysir undan þeim viðurlögum, sem lögð eru við vangreiðslu hans.

Ákvörðun um lokun fyrirtækjanna var tekin í fjármálaráðuneytinu og send til innheimtumanna. Áttu aðgerðirnar að taka til allra þeirra aðila,

sem skulduðu söluskatt, eftir því sem við varð komið, og var sérstaklega tekið fram, að þær ættu að vera fyrirvaralausar „til þess að koma í veg fyrir, að skuldarar noti tímann til þess að „skipta“ um rekstraraðila og með þeim hætti að komast hjá lokunaraðgerðum“.

Ekki er til um það lögfest regla, að tilkynna beri fyrir fram um aðgerðir sem þessar. Þó verður að telja, að um slíka innheimtu gildi sú grundvallarregla í stjórnarfarsrétti, að gæta beri hófs í framkvæmd slíkra aðgerða, þannig að gætt sé hagsmuna gerðarþola eftir því sem best verður við komið, jafnframt því sem þess verði gætt, að aðgerðirnar þjóni sem best tilgangi sínum.

Eins og atvikum var háttað, var litið svo á af hálfu fjármálaráðuneytisins, að markmiði aðgerðanna hefði verið hætt með því að tilkynna um þær fyrir fram. Þegar það er haft í huga og enn fremur litið til þess, að sömu aðferðum átti að beita við alla skuldara, þykir stefnandi ekki hafa sýnt fram á, að með því að hafa lokunina fyrirvaralaus hafi verið brotin á honum þessi grundvallarregla.

Það hefur þegar komið fram, að markmiðið með aðgerðunum var að knýja fram greiðslu, og byggðist lokunin á heimild í 8. mgr. 12. gr. 1. nr. 10/1960, þar sem heimilt er að stöðva atvinnurekstur, þar til full skil eru gerð. Tryggingu þeirri, sem stefnandi bauð fram í formi tékka, verður ekki jafnað við full skil, og er ekki á það fallist, að stefnda hafi verið skylt að taka við honum sem tryggingu eins og á stóð.

3. Gegn andmælum stefnda er ósönnuð sú staðhæfing stefnanda, að samkomulag eða ígildi þess hafi legið fyrir um, að ekki yrði gripið til aðgerða sem þessara.

4. Loks byggir stefnandi á því, að brotin hafi verið á honum almenn jafnréttisregla, sem talin sé gilda í stjórnsýslu, með því að beita lokunaraðgerð og neita að aflétta henni gegn bankatryggingu. Vísar stefnandi því til stuðnings m.a. til reglugerða, sem settar voru skömmu eftir framangreindar innheimtuaðgerðir. Hefur stefnandi bent á það, að með setningu þessara reglugerða hafi verið staðfest regla, sem talin hafi verið gilda óskráð fram til þess.

Samkvæmt reglugerðum þeim, sem stefnandi vísar til, nr. 319/1989 og 348/1989, eru heimildir innheimtumanns til að fresta lokunaraðgerðum gegn fullnægjandi tryggingu við það takmarkaðar, að mál séu til meðferðar hjá ríkisskattaneftnd. Því var ekki til að dreifa í máli stefnanda, enda lá þá fyrir úrskurður ríkisskattaneftndar, eins og að framan hefur verið rakið, og hafði málinu ekki verið skotið á ný til nefndarinnar. Hefur stefnandi ekki á annan hátt fært að því rök eða sýnt fram á að slík jafnréttisregla hafi verið á honum brotin.

Framangreind atriði leiða til þess, að sýkna ber stefnda af skaðabóta-kröfu stefnanda.

Miskabótakrafa stefnanda byggist á því, að framangreindar lokunaraðgerðir hafi verið ólögmætar. Þegar af þeim sökum, að ekki er fallist á þá málsástæðu, kemur miskabótakrafan ekki til álita og ber að sýkna stefnda af henni.

Undir rekstri málsins kom fram sú krafa frá lögmanni stefnanda, að átal-in verði vinnubrögð lögmanns stefnda hvað varðar fjölda greinargerða í málinu af hálfu stefnda, en slíkt sé í andstöðu við 106. gr. 1. nr. 85/1936.

Ekki þykja efni til að taka þessa kröfu til greina.

Eins og mál þetta er vaxið þykir rétt að fella málskostnað niður í máli þessu.

Orðalag 2. tl. 37. A gr. 1. nr. 85/1936 verður að skýra svo, að það sé mat dómara hverju sinni, hvort umfang máls sé það mikið, að kveðja beri til meðdómsmenn til setu í dómi. Orðalag 1. tl. sömu greinar er fortakslaust, hvað þetta varðar. Var það mat dómara í máli þessu, að ekki væri þörf á að hafa dóm fjölskipaðan.

Sigríður Ólafsdóttir borgardómari kvað upp dóminn.

D ó m s o r ð:

Stefndi, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, skal vera sýkn af öllum kröfum stefnanda, Þýsk-íslenska hf., Lynghálslí 10, Reykjavík.

Málskostnaður fellur niður.
