

Fimmtudaginn 17. desember 1998.

Nr. 465/1998.

Bára Þórarinsdóttir

(Páll Arnór Pálsson hrl.)

gegn

tollstjóranum í Reykjavík

(Gunnar Ármannsson hdl.)

Kærumál. Fjárnám. Málsástæður. Ómerking úrskurðar.

Dómur Hæstaréttar.

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

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 18. nóvember 1998, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 27. sama mánaðar. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 11. nóvember 1998, þar sem staðfest var fjárnám, sem varnaraðili fékk gert hjá sóknaraðila 23. júlí 1997 í bifreiðinni LV 265. 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 úrskurður héraðsdóms verði felldur úr gildi og málinu heimvísað til löglegrar meðferðar og uppkvaðningar nýs úrskurðar. Til vara krefst sóknaraðili þess, að fjárnámsgerðin verði felld úr gildi, en til þrautavara, að henni verði breytt á þann veg, að hún verði látin ná til lægri fjárhæðar og kostnaðar hlutfallslega. Í því tilviki verði „aðilum talið rétt að leggja fyrir skattyfirvöld að endurákvarða að nýju gjöld sóknaraðila að teknu tilliti til þeirra breytinga“. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

Sóknaraðili reisir aðalkröfu sína um heimvísun málsins á því, að málsástæður til stuðnings kröfum hennar fyrir héraðsdómi hafi ekki allar verið teknar til úrlausnar með viðhlítandi hætti, sbr. 4. mgr. 112. gr. og 1. mgr. 114. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Vísar hún um það til dóms Hæstaréttar 1995, bls. 1900, í dómasafni, sem að þessu leyti beri að líta til sem fordæmis við úrlausn málsins.

Í málatilbúnaði sínum fyrir héraðsdómi lýsti sóknaraðili yfir því, að krafa hennar um, að fjárnámið yrði felld úr gildi, væri reist á

sömu málsástæðum og teflt væri fram fyrir yfirséðanefnd um ógildingu á úrskurði skattstjórans í Reykjavík um álagningu virðisaukaskatts, sem deila málsaðila er sprottin af. Í greinargerð og athugasemdum til yfirséðanefndar var meðal annars vísað til þess, að sóknaraðila hefði ekki gefist kostur á að koma að andmælum, áður en úrskurður skattstjóra var kveðinn upp. Var þessi málsástæða sérstaklega áréttuð fyrir héraðsdómi, eftir að yfirséðanefnd hafði hafnað kröfum sóknaraðila. Þá hefur sóknaraðili einnig haldið fram, að á skorti, að úrskurður yfirséðanefndar sé nægilega rökstuddur.

Ekki er tekin efnisleg 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. Samkvæmt þessu og með hliðsjón af áðurnefndum dómi Hæstaréttar, sem sóknaraðili vísar til, verður ekki komist hjá að fella hinn kærða úrskurð úr gildi og meðferð málsins frá og með 14. október 1998 og vísa málinu heim í hérað til munnlegs málflutnings og úrskurðar að nýju.

Rétt þykir, að málskostnaður í héraði og kærúmálskostnaður falli niður.

D ó m s o r ð:

Hinn kærði úrskurður er felldur úr gildi og öll meðferð málsins frá og með 14. október 1998. Er málinu vísað til héraðsdóms til munnlegs málflutnings og úrskurðar að nýju.

Málskostnaður í héraði og kærúmálskostnaður fellur niður.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 11. nóvember 1998.

I.

Mál þetta var þingfest 11. maí 1998 og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi þess 14. október 1998.

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 endurákvarða 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 aðfarargerð 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 1.234.431 kr.

II.

Málavextir eru í aðalatriðum þessir:

Sóknaraðili hefur um árábil rekið fataverslanir í Reykjavík, og er starfsemi 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 1. janúar 1990, tilkynnti sóknaraðili þennan rekstur sinn. Sóknaraðili hefur notað bifreiðir til vöruflutninga og annars í þágu starfsemi sinnar. Til þeirra nota keypti sóknaraðili 31. ágúst 1992 sendibifreiðina LV-265, sem er af gerðinni Ford Econoline Club Wagon, og greiddi virðisaukaskatt af kaupverði. Segir sóknaraðili um hafa 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 sínum sem innskatt á virðisaukaskattsskýrslur frá nóvember 1992 til desember 1995. Snýst mál þetta 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 fyrirleg rekstrareign.

Skattyfirvöld gerðu ekki athugasemdir við framangreind skatt- og framtalsskil 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. Var sóknaraðila sent ábyrgðarbréf, þar sem veittur var tíu daga frestur til að andmæla bréfi skattstjóra. Sóknaraðili vitjaði ekki bréfsins, og endursendi póstpjónustan skattstjóra það 12. september 1996.

Með ódagsettu bréfi tilkynnti skattstjóri, að hann hefði hrundið 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 rekstrar hennar tímabilin júlí-ágúst árin 1992, 1993, 1994 og 1995 svo og nóvember-desember 1992 auk álagsbeitingar. Fjárhæð endurákvæðaðs virðisaukaskatts nam 661.005 kr. 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. Var sóknaraðila 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 13. mars 1998 og vísaði þar frá og hafnaði kröfum hennar.

Þar sem sóknaraðili greiddi ekki umræddar gjaldhækkanir á gjalddaga, hóf varnaraðili innheimtuaðgerðir. Þeim lauk með fjárnámi 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 heldur því fram, að sér hafi verið heimilt að telja virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar LV-265 sem innskatt í virðisaukaskattsskilum uppgjörstímabilið júlí-ágúst 1992 og vegna rekstrar hennar í síðari uppgjörum. Vísar sóknaraðili kröfum sínum til stuðnings til 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og heldur því fram, að 3. mgr. 16. gr. laganna eigi ekki við. Sóknaraðili fullyrðir, að bifreiðin hafi aldrei verið notuð til einkaþarfa.

Sóknaraðili bendir á, að í 2. mgr. 16. gr. framangreindra laga, sbr. og 49. gr. þeirra, séu heimildir til handa fjármálaráðherra að setja reglugerðir í þessu sambandi. Fjármálaráðherra hafi sett reglugerðir um þetta, þ. e. reglugerð nr. 530/1989 um frádrátt virðisaukaskatts, reglugerð nr. 81/1991 um innskatt og nú reglugerð nr. 192/1993 um innskatt. Þegar sóknaraðili hafi keypt umrædda bifreið, hafi gilt reglugerð nr. 81/1991 um innskatt, sbr. 9. gr. hennar.

Í úrskurðum skattstjóra og ríkisskattanefndar komi fram, að skattyfirvöld hafi stutt afstöðu sína framangreindum reglugerðarákvæðum. Jafnframt hafi þau víkið að starfsreglum ríkisskattstjóra vegna eftirlits með vsk-bifreiðum, sem liggja ekki fyrir og hafi ekki verið birtar í samræmi við lög um birtingu laga og annarra stjórnvaldserinda. Hafi þær reglur ríkisskattstjóra því ekkert gildi í málinu, og er því mótmælt, að unnt hafi verið að miða skattákvörðun við þær.

Af hálfu sóknaraðila er talið ljóst af ákvæðum 40. gr. og 1. og 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, að fjármálaráðherra hafi einungis heimild til að setja lagaframkvæmdarreglugerðir um framangreint efni, en ekki lagasetningarreglugerðir. Sóknaraðili hafi stutt virðisaukaskattsskil sín við 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Reglugerðir þær, sem settar hafi verið með stoð í 16. gr. laganna, megi ekki þrengja efnisskilyrði hennar svo sem þær hafi gert, eins og framkvæmd skattyfirvalda hafi verið. Fullyrða megi, að reglugerðarákvæðin hafi farið langt út fyrir lagarammann og feli í sér lagasetningu. Þannig hafi þau í reynd verið óframkvæmanleg fyrir skattaðila og ómál-efnaleg. Þá sé ljóst, að nýjum reglugerðarákvæðum hafi verið beitt með afturvirkum hætti í máli sóknaraðila, en það sé óheimilt.

Sóknaraðili kveður myndatökur ríkisskattstjóra og skattstjóra af bifreið sóknaraðila vera undirstöðusönnunargögn skattyfirvalda í málinu. Það sé meginregla, að aðferðir skattyfirvalda við sannpröfun skattskila séu lögbundnar. Í skattalögum sé gerður skýr greinarmunur á skatteftirliti, sem sé á hendi ríkisskattstjóra, og skattstjóra, og skattrannsóknum skattrannsókunarstjóra, sbr. 102. gr. og 102. gr. A laga nr. 75/1981, sbr. og 38. og 39. gr. laga nr. 50/1988. Um myndatökur með skilyrðum sé fjallað í X. kafla laga nr. 19/

1991 um meðferð opinberra mála, sbr. 86. gr. og 87. gr. Í 3. mgr. 11. gr. og 1. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 36/1995 um skattrannsóknir og málsmeðferð hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins sé vikið að heimildum til ljósmyndunar og notkunar ljósmynda í þágu skattrannsókna. Sambærileg ákvæði og gildi um skattrannsóknir gildi ekki um skatteftirlitsaðgerðir skattstjóra og ríkisskattstjóra. Ekki verði séð, að ákvæði 94. gr. laga nr. 75/1981 eða 38. gr. laga nr. 50/1988 hafi veitt heimild til slíkrar gagnaöflunar. Öflun undirstöðusönnunargagna hafi því farið fram með ólögmætum hætti og skattstjóri og ríkisskattstjóri farið út fyrir valdmörk sín með því að fara með málið sem skattrannsóknarmál. Skattahækkanir þær, sem aðfarargerðin laut að, séu því ólögmæt.

Sóknaraðili heldur því fram, að rannsóknarregla 10. gr. stjórnsýslulaga hafi ekki verið virt, þegar myndirnar voru teknar af bifreiðinni, þar sem hún stóð fyrir utan hús sóknaraðila. Þannig hafi ekki verið haft tal af sóknaraðila og starfsaðstaða hennar að Laugarásvegi 10 aldrei skoðuð.

Sóknaraðili telur, að lögmæltur andmælaréttur hafi ekki verið virtur, þar sem sér hafi aldrei borist í hendur boðunarbréf skattstjóra, dags. 7. ágúst 1996. Hafi skattstjóra verið þetta ljóst, er hann hratt endurákvörðunum sínum í framkvæmd, líklega 2. október 1996. Þetta eigi að leiða til ógildis endurákvörðunar skattstjóra.

Þá er vísað til þess af hálfu sóknaraðila, að í úrskurði yfyrskattanefndar hafi ekki verið tekin rökstudd afstaða til allra þeirra málsástæðna, sem sóknaraðili hafi borið fyrir sig, með því að ekkert sé vikið að viðbótargreinargerð sóknaraðila í úrskurðinum. Geri 13. gr. laga nr. 30/1992 um yfyrskattanefnd strangari kröfur að þessu leyti en 22. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Eigi þessi annmarki að leiða til ógildingar á úrskurðinum.

Þá er minnt á, að heimili einkafyrirtækis sóknaraðila sé að Laugarásvegi 10 í Reykjavík. Á heimili þess fari fram venjulegt skrifstofuhald, en auk þess sé þar ýmis önnur aðstaða til að þjóna rekstrinum. Stöðugir flutningar séu á sölu- og rekstrarvörum til og frá starfsstöðinni í verslanir sóknaraðila. Sé þetta ein af starfsstöðvum fyrirtækis sóknaraðila, og sé hún sannanlega á sama stað og heimili hennar. Geti vart skipt máli, við hverja starfsstöðina sendibifreiðin sé skilin eftir, þegar hún sé ekki í notkun í þágu starfseminnar.

Um varakröfu vísar sóknaraðili til varaefniskröfu ríkisskattstjóra fyrir yfyrskattanefnd, en afturvirkni reglugerðarákvæða sé mótmælt. Þá fái álagsbeiting skattstjóra vart staðist, enda sé í reynd deilt um skilning á sköttunarheimildum og skýringar á þeim. Varaefniskrafa ríkisskattstjóra er þessi:

„Fallist yfyrskattanefnd ekki á úrskurð skattstjóra, krefst ríkisskattstjóri

þess til vara, að kæranda beri að leiðrétta fenginn innskatt vegna kaupa bifreiðarinnar samkvæmt 1. tölul. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 81/1991 um innskatt. Sú leiðrétting skal eigi vera gerð síðar en við gildistöku reglugerðar nr. 481/1992 1. janúar 1993, þ. e. a. s. virðisaukaskattstímabilið janúar-febrúar 1993. Einnig er krafist lækkunar á innskatti af rekstrarkostnaði bifreiðarinnar LV-265 frá 1. janúar 1993, þar sem um einkanot sé að ræða, enda hefur kærandi ekki orðið við áskorun skattstjóra um að leggja fram gögn, sem sýni fram á, hvert hlutfall notkunar bifreiðarinnar er vegna skattskyldrar starfsemi og hvert hlutfall er vegna einkanota eða annarra nota. Að öðru leyti er krafist staðfestingar á úrskurði skattstjóra með vísan til forsendna hans.“

Verði aðalkrafan ekki tekin til greina, en fallist á varakröfu um breytingu aðfarargerðarinnar, fer sóknaraðili fram á, að í úrskurði dómsins verði aðilum talið rétt að leggja fyrir ríkisskattstjóra að endurákværða skattfjárhæðir að nýju í samræmi við þá niðurstöðu dómsins.

Um málskostnað vísar sóknaraðili til ákvæða XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Um þá kröfu, að í úrskurði dómsins verði kveðið á um, að málskot úrskurðarins fresti frekari fullnustugerðum, verði aðfarargerðin að einhverju leyti staðfest, vísar sóknaraðili til 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför.

IV.

Af hálfu varnaraðila eru kröfur á því reistar, að sóknaraðila hafi verið óheimilt að telja virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar LV-265 sem innskatt í virðisaukaskattsskilum uppgjörstímabilið júlí-ágúst 1992 og vegna rekstrar bifreiðarinnar á síðari uppgjörstímabilum. Vísar varnaraðili í þeim efnum aðallega til 1. mgr. og 3. tl. 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 og upphafsmálsliðar 9. gr. reglugerðar nr. 81/1991, sbr. nú reglugerð nr. 192/1993, en bifreið sóknaraðila hafi ekki eingöngu verið notuð vegna sölu sóknaraðila á skattskyldum vörum og þjónustu, eins og áskilið sé í nefndum ákvæðum.

Varnaraðili kveður reglugerðir þær, sem við eigi í málinu, settar með stoð í 2. mgr. 16. gr. og 1. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988. Af ákvæðum þessum sé ljóst, að fjármálaráðherra sé heimilt að setja reglugerðir um framkvæmd laganna. Sé við það miðað, að reglugerðirnar séu lagaframkvæmdarreglugerðir og með þeim hafi regla 1. mgr. 16. gr. verið skýrð og fyllt.

Á það er bent af varnaraðila, að í 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 sé skýrt tekið fram, að til innskatts megi telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu og þjónustu og öðrum aðföngum, sem ein-

göngu varði sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Í 2. mgr. 16. gr. laganna sé að finna heimild til handa fjármálaráðherra að setja reglur um frádrátt að hluta vegna virðisaukaskatts á innkaupum, sem varði ekki að fullu sölu skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu. Engin slík reglugerð hafi verið sett um tilvik sóknaraðila, sem heimili slíkan frádrátt, heldur hafi verið settar reglugerðir, sem banni beinlínis, að innskattsfrádráttur komi til álita, ef ökutæki er notað til einkanota.

Varnaraðili metur það vera eðlilega lögskýringu að telja 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 útiloka frádráttarheimild, ef ökutæki er notað af eiganda eða starfsmanni hans til einkanota, þ. m. t. til aksturs milli heimilis og vinnustaðar. Varnaraðili telur, að af þessu megi sjá, að reglugerðarákvæði þau, sem sett séu með stoð í lagagreininni, þrengi ekki efnisskilyrði hennar. Megi því segja, að framkvæmdarvaldið hafi tiltekið nákvæmlega, í hvaða undantekningartilfellum sé heimilt að geyma bifreið við heimahús, svo að ekki teljist einkanot, sbr. 2. másl. 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, sbr. reglugerð nr. 532/1993.

Varnaraðili mótmælir þeirri fullyrðingu sóknaraðila, að með myndatökum hafi skattstjóri farið út fyrir valdmörk sín. Því sé fram haldið, að ekki séu í ákvæðum skattalaga tæmandi taldar þær aðferðir, sem nota megi við skatteftirlit. Ákvæði skattalaga feli í sér víðtækar heimildir til handa skatt-yfirvöldum til aðgangs að upplýsingum og gögnum. Ríkisskattstjóri hafi sett sérstakar starfsreglur um framkvæmd eftirlits með virðisaukaskattsskyldum bifreiðum, þ. m. t. reglur um það, hvernig staðið skuli að myndatökum af þessum bifreiðum. Tölvunefnd hafi talið, að myndataka og skatteftirlit með þeim hætti, sem greini í starfsreglunum og eftirfarandi meðferð myndefnis, sé samrýmanlegt ákvæðum laga nr. 121/1989.

Varnaraðili telur, að starfsreglur ríkisskattstjóra hafi ekki þurft að birta samkvæmt lögum um birtingu laga og stjórnvaldaerinda nr. 64/1943. Nægi í því sambandi að benda á 1. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981, en þar komi m. a. fram, að ríkisskattstjóri skuli setja skattstjórum framkvæmdar- og starfsreglur ásamt leiðbeiningum og verklagsreglum.

Varnaraðili kveður það rangt hjá sóknaraðila, að rannsóknarregla 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 hafi ekki verið virt. Samkvæmt 38. gr. laga nr. 50/1988 og 94. gr. laga nr. 75/1981 hvíli ákveðin upplýsingaskylda á gjaldendum, og hafi sóknaraðila í tilefni myndatökunnar verið gefinn kostur á að koma sjónarmiðum sínum á framfæri.

Varnaraðili telur það á ábyrgð sóknaraðila, að hann fékk ekki í hendur boðunarbréf skattstjóra, dags. 7. ágúst 1996. Vangaveltur sóknaraðila um, að ekki dugi skattstjóra að senda bréf í ábyrgð, eigi sér ekki stoð. Tilkyinn-

ing hafi verið send í samræmi við lög og á ábyrgð sóknaraðila að vitja hennar ekki.

Þá kveður varnaraðili það rangt hjá sóknaraðila, að yfirséðanefnd víki ekkert að viðbótargreinargerð hans. Það komi skýrt fram í úrskurðinum, að umboðsmaður kæranda hafi með kærnu, dags. 6. febrúar 1997, sbr. bréf, dags. 30. júní 1997 og 27. september 1997, skotið til yfirséðanefndar endurákvörðun virðisaukaskatts og opinberra gjalda.

Mótmælt sé þeirri fullyrðingu sóknaraðila, að þar sem hún sé með starfsaðstöðu á fleiri en einum stað, brjóti staðsetning bifreiðarinnar við Laugarásveg 10, sem jafnframt sé heimili eiganda, ekki í bága við 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt. Fyrirtæki sóknaraðila hafi upphaflega verið skráð með starfsstöð í Kringlunni samkvæmt tilkynningu um virðisaukaskattsskylda starfsemi. Samkvæmt fyrirtækjaskrá Hagstofu Íslands hafi fyrirtækið flutt úr Kringlunni 8–12 að Faxafeni 10 2. mars 1994. Ef litid sé á skattskil sóknaraðila, eðli og heiti rekstrarins, sé ljóst, að starfsemin fari fram í verslunarhúsnæði. Það leiði og af eðli sínu, að hinn daglegi rekstur fari fram í því húsnæði, þar sem verslunin sé staðsett, Faxafeni 10. Af þessu leiði, að aðalstarfsstöð sóknaraðila sé í Faxafeni 10.

Varnaraðili tekur fram, að verði ekki fallist á framanrakin sjónarmið, sé vísað til varaefniskröfu ríkisskattstjóra fyrir yfirséðanefnd og það áréttáð, að ekki sé um að ræða afturvirkni reglugerðarákvæða. Þá hafi álagsbeiting verið í fullu samræmi við 27. gr. laga nr. 50/1988 og átt fullan rétt á sér, eins og málið sé vaxið. Það eitt, að sóknaraðili geri ágreining um skilning á lagaákvæðum, þýði ekki endilega, að ágreiningur sé um skilning lagaákvæðanna, sem réttlæti niðurfellingu álagsbeitingar.

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.

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, 23. júlí 1997, skuli standa eða fellt úr gildi.

Fjárnamið virðist gert á grundvelli greiðslustöðuyfirlits sóknaraðila, sem ekki er að sjá, að sé dagsett. Yfirlit þetta styðjist sýnilega við ódagsetta ákvörðun skattstjórans í Reykjavík um endurákvörðun fjárhæða virðisaukaskatts, sem sóknaraðila er gert að greiða, og úrskurð sama skattstjóra, dags. 22. janúar 1997, þar sem endurákvörðunin er staðfest.

Úrskurður yfirséðanefndar um sama efni gekk 13. mars 1998 og úr-

skurður skattstjóra 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 er reist á.

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 lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 er kveðið á um það, að skattskylda samkvæmt þeim nái til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra, sbr. 1. mgr. 2. gr. Samkvæmt þessu 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 bifreiðar, 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 bifreiðar, sem eru eign virðisaukaskattsskylds aðila, séu þær notaðar til einkaparfa 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 heimild 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 reglugerðir.

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 eftirtalinnna 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 framangreindu 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 óbreyttrar, enda þótt hún væri ekki þar orðuð.

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. Kemur því til skoðunar, hvort varnaraðili hefur fært fram sönnun, sem telja má gilda, um það, 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 átti verslunarhúsnæði að Faxafeni 10 og einnig að Laugavegi 54. Sóknaraðili rak kvenfataverslun að Faxafeni 10. Verður að líta svo á, enda þótt sóknaraðili hafi haft einhverja atvinnustarfssemi 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 því litið svo á, að það sé næg sönnun þess í skilningi framangreindra laga- og reglugerðarákvæða, að bifreiðin hafi verið notuð til einkaþarfa sóknaraðila og því ekki eingöngu vegna sölu á skattskyldri vöru og þjónustu. Sóknaraðila telst því ekki hafa verið heimilt, sbr. 16. gr. laga nr. 50/1988 og 9. gr. reglugerða nr. 81/1991 og 192/1993, að telja virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar og rekstri til innskatts.

Ekki þykja efni til þess að fallast á kröfu sóknaraðila um, að málskot úrskurðar þessa fresti frekari fullnustuaðgerðum.

Kröfum sóknaraðila er því hafnað.

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:

Fjárnámsgerð 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.
