Mánudaginn 14. september 1992.

Nr. 224/1990. **Hólagarður hf.**
gegn
tollstjóranum í Reykjavík.

Kærumál. Lögtak. Skattar. Frávísun frá héraðsdómi.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Guðrún Erlendsdóttir, Garðar Gíslason, Gunnar M. Guðmundsson og Haraldur Henrysson og Guðmundur Jónsson, fyrrverandi hæstaréttardómari.

Sóknaraðili áfrýjaði máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 1. júní 1990. Samkvæmt 3. mgr. 107. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 5. tl. 102. gr. laga nr. 92/1991, sætir málið meðferð kærumála fyrir Hæstarétti eftir 1. júlí 1992.

Sóknaraðili krefst þess aðallega, að úrskurður fógetaréttar Reykjavíkur verði ómerktur frá og með réttarhaldi 29. maí 1990 og málinu vísað heim í hérað til löglegrar meðferðar. Til vara krefst hann þess, að úrskurðurinn verði felldur úr gildi og synjað lögtaks, en til þrautavara, að lögtak nái aðeins fram að ganga fyrir 12.958.124 krónum án álags og vaxta. Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Varnaraðili krefst staðfestingar framangreinds úrskurðar og kærumálskostnaðar úr hendi sóknaraðila.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

I.

Í hinum kærða úrskurði er aðdragandi hans stuttlega rakinn, en ekkert fjallað um ágreiningsefni málsaðila.

II.

Sóknaraðili reisir aðalkröfu sína í fyrsta lagi á því, að málsmeðferð fógetaréttar sé ólögmæt, þar sem þar hafi verið látið við það sitja að kanna örfá formskilyrði fyrir lögtaki. Samkvæmt lögum nr. 29/1885 um lögtak og fjárnám án undanfarins dóms eða sáttar og aldagamalli dómaframkvæmd hafi fógeta verið lögskylt að leggja rökstuddan úrskurð á allan efnislegan ágreining í lögtaksmálinu, þar sem vörnum var haldið uppi gegn réttmæti fjárkröfu

varnaraðila og lögtaksrétti fyrir henni. Fógetarétturinn hafi í máli þessu verið alveg hliðstæður héraðsdómi í almennu einkamáli um efnistök á ágreiningi málsaðila. Málsástæður og rök sóknaraðila varði ágreining um vandmeðfarin og viðkvæm lagaatriði á sviði skatta- og stjórnsýsluréttar, en jafnframt eigi sóknaraðili mikla fjárhagsmuni í húfi. Fái málið efnismeðferð fyrir Hæstarétti, verði dæmt um ágreining málsaðila á einu dómstigi, en það sé andstætt grundvallarreglu réttarfars um tvö dómstig og fari jafnframt í bága við 6. gr. Mannréttindasáttmála Evrópu.

III.

Í 1. mgr. 13. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt segir, að þeir, sem ekki vilja sætta sig við ákvörðun skattstjóra á söluskatti, geti kært ákvörðunina til hans. Í 2. mgr. segir, að úrskurði skattstjóra megi áfrýja til ríkisskattanefndar, sem kveði upp fullnaðarúrskurð. Í 14. gr. laganna segir, að ágreining um skattskyldu og skatthæð megi bera undir dómstóla innan sex mánaða, frá því að ríkisskattanefnd úrskurðaði í málinu.

Í 1. mgr. 16. gr. laga nr. 10/1960 segir m.a., að ríkisskattstjóri skuli hafa eftirlit með störfum skattstjóra. Í 2. mgr. segir, að ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri geti af sjálfsdáðum rannsakað hvert það atriði, er varðar framkvæmd laganna, og skuli rannsóknardeild við embætti ríkisskattstjóra hafa með höndum rannsóknir samkvæmt lögunum. Í 3. mgr. er kveðið svo á, að telji ríkisskattstjóri ástæðu til að breyta ályktun skattstjóra um söluskattsákvörðun, geti hann gert aðila söluskatt að nýju. Heimilt sé að kæra slíka álagningu til ríkisskattanefndar eftir ákvæðum 13. gr.

Í 26. gr. laga nr. 10/1960 er fjallað um málsmeðferð fyrir ríkisskattanefnd. Þar segir m. a., að við meðferð mála hjá nefndinni skuli gæta ákvæða 100. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, eftir því sem við eigi.

Í 100. gr. laga nr. 75/1981, sem ber yfirskriftina: Kærur til ríkisskattanefndar, eru ýtarleg ákvæði um málsmeðferð fyrir nefndinni. Í 7. mgr. segir, að telji nefndin mál ekki nægilega upplýst, geti hún beint til málsaðila að afla frekari gagna eða upplýsinga máli til skýringar. Samkvæmt 9. mgr. skulu úrskurðir ríkisskattanefndar rökstuddir þannig, að aðilar megi sjá, á hvaða kæruatriðum og skattheimildum skattstofn eða álagning sé reist. Í 11. mgr. segir,

að úrskurður ríkisskattanefndar sé fullnaðarúrskurður um skattfjárhæð, en ágreining um skattskyldu og skattstofna megi bera undir dómstóla.

Í 1. mgr. 28. gr. laga nr. 10/1960 segir, að um þau atriði, sem ekki séu sérstök ákvæði í lögunum, fari samkvæmt lögum nr. 75/1981, eftir því sem við eigi.

Lög nr. 10/1960 voru felld úr gild frá og með 1. janúar 1990 með lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Ákvæði laga nr. 10/1960 taka því að öllu leyti til þeirra álitaefna, sem um er fjallað í máli þessu.

IV.

Til grundvallar úrskurði ríkisskattstjóra 3. október 1989, sem kröfugerð í hinum kærða lögtaksúrskurði byggist á, lá mjög ýtarleg rannsókn, sem rannsóknardeild ríkisskattstjóra annaðist. Kröfum sóknaraðila í kæru til ríkisskattstjóra á þessum úrskurði var að öllu leyti hafnað með úrskurði ríkisskattstjóra 13. nóvember sama ár.

Þeim úrskurði áfrýjaði sóknaraðili til ríkisskattanefndar, að því er virðist, 27. nóvember 1989. Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð 27. desember 1991. Í þessum úrskurði, sem er rúmar 12 þéttskrifaðar blaðsíður, eru kröfur og greinargerðir málsaðila raktar á 11 blaðsíðum, og er það efni allt innan tilvitnunarmerkja. Forsendur úrskurðarins, sem þá taka við, eru svohljóðandi:

„Eigi verður annað ráðið af kröfugerð kæranda en að hann viðurkenni, að söluskattsskyld velta hafi verið verulega vantalin á söluskattsskýrslum vegna rekstraráranna 1985, 1986 og 1987. Með vísan til þessa og málatilbúnaðar kæranda að öðru leyti þykir hann eigi hafa gert þá grein fyrir kröfum sínum, að unnt sé að taka efnislega afstöðu til þeirra.

Að svo vöxnu verður eigi hjá því komist að vísa kærunni frá vegna vanreifunar."

Í hinum kærða lögtaksúrskurði er alveg látið hjá líða að fjalla um kröfur sóknaraðila og málsástæður andstætt því, sem fyrir er mælt í 8. gr. laga nr. 29/1885.

V.

Samkvæmt því, sem að framan er rakið, hafði sama ríkisstofnun á hendi rannsókn í söluskattsmáli sóknaraðila og uppkvaðningu

úrskurðar á grundvelli þeirrar rannsóknar. Sóknaraðili fékk ekki komið fram endurskoðun á þeim efniságreiningi, sem uppi er í málinu, hvorki með kæru til æðra stjórnvalds né í lögtaksmáli því, sem hér er til endurskoðunar. Með þessu móti var mál hans leitt til lykta á einu stjórnsýslustigi. Þessi málsmeðferð var svo andstæð meginreglum stjórnsýsluréttar um rétt borgaranna til endurskoðunar á stjórnvaldsúrskurði fyrir æðra stjórnvaldi og meginreglum réttarfars um efnislega úrlausn réttarágreinings fyrir dómstólum, að ómerkja ber hinn kærða úrskurð ex officio og vísa málinu frá héraðsdómi.

Eftir atvikum þykir rétt, að varnaraðili greiði sóknaraðila málskostnað í héraði og kærumálskostnað, eins og í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Hinn kærði úrskurður er úr gildi felldur og málinu vísað frá héraðsdómi.

Varnaraðili, tollstjórinn í Reykjavík, greiði sóknaraðila, Hólagarði hf., samtals 150.000 krónur í málskostnað í héraði og kærumálskostnað fyrir Hæstarétti.

Úrskurður fógetaréttar Reykjavíkur 29. maí 1990.

I.

Mál þetta var tekið til úrskurðar að loknum munnlegum málflutningi 15. maí sl.

Gerðarbeiðandi er tollstjórinn í Reykjavík, Tryggvagötu 19, Reykjavík.

Gerðarþoli er Hólagarður hf., kt. 461284-0279, Lóuhólum 2-6, Reykjavík.

Kröfur gerðarbeiðanda eru þær, að gert verði lögtak hjá gerðarþola til tryggingar söluskattsskuld, 30.154.442 kr., auk dráttarvaxta og kostnaðar við lögtaksgerðina og eftirfarandi uppboðs, ef til kemur.

Kröfur gerðarþola eru þær aðallega, að hið umbeðna lögtak nái ekki fram að ganga, en til vara, að það fari fram til tryggingar 12.958.124 kr. Í báðum tilvikum krefst gerðarþoli hæfilegs málskostnaðar úr hendi gerðarbeiðanda.

II.

Með úrskurði, dags. 3. október 1989, og með heimild í 16. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt, sbr. 11. gr. laga nr. 10/1974, ákvað ríkisskattstjóri

að gera gerðarþola að greiða viðbótarsölugjald fyrir rekstrarárin 1985, 1986 og 1987, samtals að fjárhæð 31.154.442 kr.

Í úrskurði ríkisskattstjóra kemur fram, að rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafi gert athugun á bókhaldi, tekjuskráningu og söluskattsskilum gerðarþola fyrir umrætt tímabil auk skattframtala hans gjaldárin 1986, 1987 og 1988. Í skýrslu rannsóknardeildar kom fram, að deildin telur, að söluskattsskyld velta gerðarþola hafi verið vantalin um samtals 64.442.270 kr. umrætt tímabil.

Af hálfu gerðarþola var skilað inn athugasemdum til ríkisskattstjóra, sem raktar eru í úrskurðinum. Í úrskurðinum er með rökstuddum hætti tekið á þeim efnisatriðum, sem gerðarþoli hefur uppi. Í niðurstöðu hans segir: „Gjaldandi greiði viðbótarsölugjald fyrir árið 1985, 1.979.055 kr., fyrir árið 1986 4.566.363 kr. og fyrir árið 1987 6.412.706 kr. Þá greiði gjaldandi álag á ofangreindar fjárhæðir, sem reiknað er fram til 16. október 1989, 17.196.318 kr. Viðbótarsölugjald auk álags verður því 30.154.442 kr.".

Gerðarþoli kærði úrskurð ríkisskattstjóra og gerði þá kröfu aðallega, að fallið yrði frá áætlun á viðbótarveltu til söluskatts, en til vara, að ekki yrði beitt álagi á vangreiddan söluskatt. Úrskurður ríkisskattstjóra er þess efnis, að kærunni er hafnað og sölugjald áranna 1985, 1986 og 1987 ásamt álagi standi óbreytt.

Í kjölfar þessarar niðurstöðu lagði skattstjórinn í Reykjavík framangreint viðbótarsölugjald ásamt álagi á gerðarþola. Lögtaksúrskurður var kveðinn upp 21. desember 1989 og birtur 23. sama mánaðar í Morgunblaðinu. Af hálfu gerðarþola var úrskurður ríkisskattstjóra kærður til ríkisskattanefndar.

Hinn 31. janúar 1990 var tekin fyrir í fógetarétti beiðni gerðarbeiðanda um lögtak hjá gerðarþola. Gerðarþoli mótmælti þá skattskyldunni og því, að gerðin færi fram, þar sem kæra vegna álagningarinnar væri til meðferðar hjá skattyfirvöldum. Gerðinni var því næst frestað til að reka um ágreining þennan sérstakt fógetaréttarmál. Aðilar hafa skilað greinargerðum.

Af hálfu gerðarþola er á því byggt, að málatilbúnaði gerðarbeiðanda sé svo áfátt og málið svo vanreifað, að ótækt sé að úrskurða lögtak á grundvelli hans. Málsástæðna og lagaraka sé ekki getið, svo að ekki verði af sóknarskjölum ráðið, á hverju hann reisi kröfur sínar. Fari þessi málatilbúnaður í bága við 105. gr. laga nr. 85/1936, og beri því að synja lögtaks.

Í annan stað reisir gerðarþoli aðalkröfu sína á því, að úrskurður ríkisskattstjóra sé byggður á ólögmætum sjónarmiðum, þar sem ekki hafi verið við álagninguna gætt réttra aðferða, og beri einnig af þeim sökum að synja lögtaks. Fógetaréttur sé úrskurðarbær um það, hvort úrskurður ríkisskattstjóra sé lögmætur eða hvort gætt hafi verið réttra aðferða við gerð hans.

Varakrafa gerðarþola er á því reist, að fella eigi niður álag á skattálagningar ríkisskattstjóra samkv. 6. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 7. mgr. 38. gr. rg. nr. 488/1982. Telur gerðarþoli, að hann hafi gildar ástæður sér til afsökunar fyrir því, að söluskattsskyld velta hans sé að einhverju leyti vantalin árin 1985-1987.

III.

Ríkisskattstjóri hefur ákvarðað gerðarþola viðbótarsölugjald vegna rekstrar félagsins fyrir árin 1985, 1986 og 1987 auk álags fyrir sama tímabil, samtals 30.154.442 kr. Ákvörðun ríkisskattstjóra er byggð á heimild í 3. mgr. 16. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt. Við þá ákvörðun var fylgt fyrirmælum 16. gr. laganna. Gerðarþoli hefur kært ákvörðun ríkisskattstjóra til ríkisskattanefndar samkvæmt heimild í sömu grein, sbr. lög nr. 10/1974. Samkvæmt 5. mgr. 13. gr. laga nr. 10/1960 frestar ágreiningur um skattskyldu eða deila um skattskyldu ekki eindaga skattsins né leysir undan neinum þeim viðurlögum, sem lögð eru við vangreiðslu hans. Ákvörðun ríkisskattanefndar má bera undir dómstóla innan sex mánaða, frá því að ríkisskattanefnd úrskurðaði málið, svo sem segir í 14. gr. Ekki er í lögunum hliðstæð heimild, hvað varðar úrskurði ríkisskattstjóra.

Af hálfu fógetaréttar verður ekki séð, að ríkisskattstjóri hafi beitt ólögmætum sjónarmiðum við túlkun á lagaatriðum í úrskurði sínum, þannig, að synja eigi um gerðina.

Samkvæmt ákvæðum laga nr. 10/1960 sér gerðarbeiðandi um innheimtu söluskatts, og má taka þann skatt lögtaki.

Þar sem krafa gerðarbeiðanda telst að öðru leyti fullnægja skilyrðum laga til að teljast lögtakskræf, skal hið umbeðna lögtak fara fram.

Af hálfu gerðarbeiðanda er ekki gerð krafa um málskostnað í máli þessu.

Valtýr Sigurðsson borgarfógeti kvað upp úrskurð þennan.

Úrskurðarorð:

Krafa gerðarbeiðanda, tollstjórans í Reykjavík, að fram fari lögtak hjá gerðarþola, Hólagarði hf., fyrir ákvörðuðu viðbótarsölugjaldi fyrir árin 1985, 1986 og 1987 auk álags, samtals 30.154.442, kr., skal ná fram að ganga.