

Mánudaginn 2. mars 1998.

Nr. 78/1998.

Skúlahorn ehf.

(Steingrímur Þormóðsson hdl.)

gegn

Íslenska ríkinu

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Kærumál. Frávísunarúrskurður staðfestur. Stjórnsýslukæruheimild. Virðisaukaskattur. Stjórnarskrá.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Arnljótur Björnsson og Markús Sigurbjörnsson.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 17. febrúar 1998, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 19. sama mánaðar. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 6. febrúar 1998, þar sem máli sóknaraðila gegn varnaraðila var vísað frá dómi. Kæruheimild er í j-lið 1. mgr. 143. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Sóknaraðili krefst þess, að hinum kærða frávísunarúrskurði verði hrundið og lagt fyrir héraðsdómara að taka málið til efnismeðferðar. Hann krefst og málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

Sú meginregla laga, sem sóknaraðili ber fyrir sig, að réttarágreiningur verði borinn undir endanlegan úrskurð dómstóla, stendur því ekki í vegi, að löggjafinn feli meðferð mála sérstökum úrskurðaraðila, svo sem yfirséttanefnd, áður en til meðferðar fyrir dómstólum komi, enda komi það fram í skýrum orðum laga. Raskar slík skipan ekki þeim rétti til að bera mál undir dómstóla, sem tryggður er með 70. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 8. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995.

Sóknaraðili reisir kröfu sína meðal annars á því, að málskot til yfirséttanefndar taki langan tíma, allt að þremur árum. Sá tími sé of langur, þegar ágreiningur lúti að rekstrarafkomu fyrirtækja. Í því máli, sem hér sé til úrlausnar, ráði ákvörðun skattstjóra um skattskylda veltu sóknaraðila því, að rekstrargrundvöllur komi ekki til greina.

Enda þótt fallist yrði á með sóknaraðila, að meðferð mála fyrir yfirséðanefnd gæti tekið langan tíma, verður ekki fram hjá því litið, að 5. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er afdráttarlaus. Samkvæmt þessu og með vísan til forsendna hins kærða úrskurðar að öðru leyti verður hann staðfestur.

Rétt er, að hvor aðila beri sinn kostnað af kærumáli þessu.

D ó m s o r ð:

Hinn kærði úrskurður er staðfestur.

Kærumálskostnaður fellur niður.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 6. febrúar 1998.

Málsaðilar eru:

Stefnandi: Skúlahorn ehf., kt. 471295-2569, Blönduósi, en stefndi fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins.

Lögmaður stefnanda er Steingrímur Pormóðsson hdl., en Einar Karl Hallvarðsson hrl. gætir hagsmuna íslenska ríkisins.

Málið var höfðað með stefnu, áritaðri um birtingu, af lögmanni stefnda 3. október 1997 og þingfest hér fyrir dómi 16. sama mánaðar. Það var tekið til úrskurðar um frávísunarkröfu stefnda að loknum munnlegum málflutningi, sem fram fór 29. janúar sl.

Dómkröfur.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að úrskurður skattstjórans í Norðurlands-umdæmi vestra frá 30. apríl 1997 um endurákvörðun virðisaukaskatts stefnanda virðisaukaskattstímabilin TB 24–32–40–48 1996 verði felldur úr gildi. Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda.

Dómkröfur stefnda eru þær, aðallega, að málinu verði vísað frá dómi, en til vara, að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda. Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar úr hendi stefnanda.

Í frávísunarþætti málsins gerir stefnandi þær dómkröfur, að frávísunarkröfu stefnda verði hrundið og málið tekið til efnisúrlausnar, en auk þess verði stefnda gert að greiða málskostnað í þessum þætti málsins, sem tekið verði tillit til við efnisúrlausn þess.

Málavextir.

Málavextir eru í stórum dráttum sem hér segir:

Stefnandi er að eigin sögn félag í eigu sveitarfélaga í Austur-Húnavatns-

sýslu og Verkalýðsfélags Austur-Húnavatnssýslu og stofnað var í því skyni að auka atvinnutækifæri í héraðinu og sporna þannig við fólksflóttanum. Félagið leigði Fisco ehf. atvinnuhúsnæði að Hafnarbraut 6 á Blönduósi með leigusamningi, dagsettum 19. janúar 1996. Leigutími skyldi vera frá 1. júní 1996 til jafnlangdar ársins 2001, og umsamin mánaðarleiga var ákveðin 50.000 kr., en skyldi taka breytingum í samræmi við breytingar á húsaleigu-vísitölu. Félagin tvö gerðu með sér annan samning, dags. 21. sama mánaðar, svonefndan samning um atvinnurekstur. Þar skuldbindur stefnandi sig til þess að sjá um byggingu um 540 m² fiskvinnsluhúss auk starfsmanna-aðstöðu að Hafnarbraut 6, Blönduósi, og afhenda það Fisco ehf. fullbúið 1. júlí s. á. Í samningnum er áréttað, að stefnandi hafi leigt Fisco ehf. húsnæði til fimm ára, og vísað í húsaleigusamning þar að lútandi. Á móti skuldbatt Fisco ehf. sig til að sjá að öllu leyti um kaup og uppsetningu á fiskvinnsluvélum í húsið, og var áætluð fjárfesting í tækjum og búnaði metin á u. þ. b. 55–60 milljónir króna. Einnig skuldbatt Fisco ehf. sig til að vera með starfsemi í húsnæðinu fyrir a. m. k. 24 starfsmenn í fullu starfi.

Stefnandi sótti um frjálsa skráningu vegna leigusamningsins við Fisco ehf. með bréfi til skattstjóra Norðurlandsumdæmis vestra (eftirleiðis nefndur skattstjóri/inn), dags. 7. mars 1996, sbr. reglugerð nr. 577/1989, og var orðið við þeirri beiðni. Frjáls skráning leggur leyfishafa þá skyldu á herðar að innheimta virðisaukaskatt af útleigu, en veitir honum jafnframt heimild til að nýta innskatt af aðföngum til frádráttar.

Hinn 13. febrúar 1997 ritar skattstjóri stefnanda bréf og spyrst m. a. fyrir um ástæður til hins lága leigugjalds. Í bréfinu segir m. a. svo: „Skv. tilvitnuðum húsaleigusamningi er afgjald hins leigða 50.000 kr. á mánuði, en í ljósi þess, að sú leigufjárhæð virðist ekki vera í nokkru samræmi við sambærilega leigu á sambærilegu/svipuðu húsnæði, er hér með lagt fyrir forráðamenn félagsins að gera grein fyrir ákvörðun leigufjárhæðar þessarar með skriflegri yfirlýsingu.“ Í niðurlagi bréfsins segir, að verði ekki fullnægjandi skýring gefin, megi stefnandi búast við endurákvörðun leigufjárhæðarinnar með álagi samkvæmt 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

Endurskoðandi stefnanda svaraði bréfi skattstjóra með bréfi, dags. 14. mars s. á., og gaf skýringu á leigugjaldinu, m. a. með eftirfarandi rökum: „Nú er það svo, að úti á landsbyggðinni ríkjja á margan hátt önnur viðskiptasjónarmið og viðmið en þau, sem gilda á t. d. Stór-Reykjavíkursvæðinu. Reykjavíkurviðmið eru þó oftast ekki látin átölulaust gilda um allt landið. . . . Þetta er nefnt hér til að undirstrika, að taka ber tillit til aðstæðna og viðskiptaumhverfis á hverjum stað, eins og raunar ráða má af tilvitnaðri 6. grein reglugerðar nr. 577/1989, að gert skuli. Leigugjald er með öðrum

orðum afar misjafnt, en mjög lágt leigugjald er alþekkt, einkum á landsbyggðinni, og er það einmitt sú viðmiðun, sem beita skal við ákvörðun skattverðs milli aðila, en ekki þær reglur eða viðmiðanir, sem gilda á Reykjavíkursvæðinu.“ Í bréfinu er því einnig haldið fram, að ákvörðun um hækkun leigugjaldsins og afleidd hækkun virðisaukaskatts muni engum tekjum skila í ríkissjóð, þar sem innskattur leigutaka muni hækka að sama skapi.

Skattstjóri tilkynnti stefnanda í bréfi, dags. 2. apríl s. á., að ákveðið hefði verið, að leigugjaldið skyldi verða 300.000 kr. á mánuði að viðbættum 73.500 króna útskatti. Þær forsendur voru gefnar fyrir þessari ákvörðun, að stofnverð hússins að Hafnarbraut 6 væri a. m. k. 45 milljónir króna og almennt hlutfall ársleigu fiskvinnsluhúsnæðis nærri því að vera 12 til 15% af verðmæti húsnæðis. Einnig var við það miðað af hálfu skattstjóra, að um væri að ræða glányja byggingu, fullbúna tækjum.

Stefnandi svaraði ekki þessu bréfi skattstjóra.

Með bréfi, dags. 30. apríl 1997, er stefnandi tilkynnt, að virðisaukaskattskil hans tímabilin TB 24-32-40-48 1996 hafi verið tekin til endurákvörðunar samkvæmt 26. grein laga nr. 50/1988, þar sem hann hafi engar skriflegar athugasemdir gert við fyrra bréf skattstjóra.

Forsendur endurákvörðunar skattstjóra eru hinar sömu og fram koma í bréfi skattstjóra frá 2. apríl 1997.

Úrskurður skattstjóra hljóðar svo:

„Skattverð hins leigða þykir hæfilega ákvarðað 300.000 kr. pr. mánuð frá 1. 6. 1996 að telja að viðbættum 24,5% útskatti, 73.500 kr. Beitt er álagi skv. ákvæðum 27. greinar laga nr. 50/88 um virðisaukaskatt með síðari breytingum. Mun þá vera miðað við u. þ. b. 8% af kostnaðarverði hins leigða og til fulls mætt sjónarmiðum fyrirsvarsmanns félagsins.“

9. september 1997 sendi skattstjóri stefnanda bréf í tilefni þess, að honum hafði borist virðisaukattsskýrslur frá stefnanda fyrir þar tilgreind tímabil ársins 1997. Skýrslur stefnanda voru ekki í samræmi við úrskurð skattstjóra frá 30. apríl s. á., og því boðaði skattstjóri stefnanda endurákvörðun virðisaukaskatts í samræmi við fyrri ákvörðun sína.

Lögmaður stefnanda svaraði bréfi skattstjóra með bréfi, dags. 10. september s. á. Þar er skattstjóra tilkynnt sú ákvörðun stefnanda að leita atbeina dómstóla til ógildingar á úrskurði hans frá 30. apríl s. á. og þess óskað, að frekari aðgerðir skattstjóra verði látnar bíða, þar til niðurstaða dómstóla liggi fyrir.

Í svarbréfi skattstjóra, sem dagsett er 19. september s. á., segir m. a. svo: „Fallist er á að leggja til hliðar fyrirhugaðar endurákvörðanir á virðisauka-

skatti félagsins að því gefnu, að stefna verði út gefin fyrir 20. 10. 1997. Beðið verði þá niðurstöðu dómstóla um fyrirhugaðar breytingar skattstjóra. Að öðrum kosti má búast við, að fyrirhuguðum breytingum skattstjóra verði hrundið í framkvæmd án frekari fyrirvara.“

Eins og fyrr segir, var mál þetta þingfest hér í dómi 16. október 1997.

Málsástæður og lagarök.

Stefndi:

Stefndi reisir frávísunarkröfu sína á því, að því aðeins megi bera undir dómstóla ágreining um skattskyldu og skattfjárhæð virðisaukaskatts, að yfirsattaneftnd hafi áður úrskurðað um þau atriði, sbr. 5. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt (vskl.). Úrskurði skattstjóra hafi ekki verið skotið til yfirsattaneftndar, svo sem heimilt sé samkvæmt 4. mgr. 26. gr. og 2. mgr. 29. gr. vskl., sbr. 2. gr. laga nr. 20/1992 um yfirsattaneftnd. Þar sem um sé að ræða það ófrávíkjanlega málshöfðunarskilyrði, að mál um skattskyldu eða skattfjárhæð hafi áður verið úrskurðað af yfirsattaneftnd, beri að vísa málinu frá dómi. Orðalag 5. mgr. 29. gr. vskl. sé skýrt og ótvírætt um þetta efni.

Þetta lagaskilyrði brjóti hvorki í bága við 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu né 60. og 77. gr. stjórnarskrár íslenska lýðveldisins. Fjöldmörg dæmi sé að finna í lögum um málshöfðunarfresti, og hafi almennt verið litið svo á, að slíkir frestir fælu ekki í sér brot á tilgreindum mannréttindaákvæðum.

Þá bendir stefndi á það, að 13. gr. laga um söluskatt nr. 10/1960 með síðari breytingum sé hliðstæð tilvitnuðu ákvæði 5. mgr. 29. gr. vskl., og hafi lagaframkvæmd á grundvelli þess ákvæðis ekki verið talin fela í sér mannréttindabrot.

Stefnandi:

Stefnandi styður kröfur sínar í þessum þætti málsins í fyrsta lagi því, að samningur hafi komist á með honum og skattstjóra í Norðurlandsumdæmi vestra um það að ganga fram hjá yfirsattaneftnd og leita atbeina dómstóla um ágreiningsefni það, sem hér er til úrlausnar. Skattstjóri hafi í bréfi sínu til stefnanda frá 18. september sl. fallist á að fresta endurákvörðun á virðisaukaskatti félagsins með því skilyrði, að stefna yrði gefin út fyrir 20. október sl. Þessu skilyrði hafi stefnandi fullnægt, og því sé það andstætt samkomulaginu að krefjast nú frávísunar málsins, sem kunni að leiða til þess, að efnisúrlausn fái ekki um fyrirbyggjandi ágreining. Embættismaður sá, sem stóð að þessu samkomulagi, sé fulltrúi stefnda og hafi í krafti stöðu sinnar haft heimild til að semja með þeim hætti, sem gert hafi verið. Það sé því skýlaust brot á samkomulagi þessu að krefjast riftunar, eins og hér hátti til. Því beri að hafna frávísunarkröfu stefnda.

Í öðru lagi vísar stefnandi til þess, að ágreiningur um skattamál verði borinn undir dómstóla skv. 92. gr. aðfararlaga nr. 90/1989, án þess að yfirsískattanevnd hafi áður úrskurðað um slíkan ágreining. Fyrir því séu mýmörg dæmi Hæstaréttar. Það skyti því skökku við, ef litið yrði svo á, að 5. mgr. 29. gr. vskl. girti fyrir það, að efnisdómur yrði felldur um ágreining af því tagi, sem hér sé um að tefla. Tilvitnaða lagagrein verði því að skýra með hliðsjón af réttarfarsúrræði 92. gr. aðfararlaga á þann veg, að með henni sé einungis verið að leggja áherslu á, að yfirsískattanevnd hafi æðsta úrskurðarvald á þessu stjórnssýslustigi, en ekki fjármálaráðherra, sem ella hefði því hlutverki að gegna.

Í þriðja lagi heldur stefnandi því fram, að frávísunarkrafa ríkisins stríði gegn 1. mgr. 6. gr. laga um mannréttindasáttmála Evrópu, sem lögfestur hafi verið með lögum nr. 62/1994 og feli einnig í sér brot á 60. gr. og 77. gr. stjórnarskrár íslenska lýðveldisins nr. 33/1944 með síðari breytingum. Ágreiningur um það, hvort 77. gr. stjórnarskrárinnar hafi verið brotin, eigi því ávallt undir dómstóla.

Ljóst sé, að frávísun málsins muni hafa í för með sér réttarspjöll fyrir stefnanda. Hún leiði til þess, að hann eigi þess ekki kost að fá dómsúrlausn um þann ágreining, sem hér sé um að tefla. Verði raunin sú, sé stefnandi sviptur þeim grundvallarmannréttindum, sem 1. mgr. 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu eigi að veita honum. Í 60. gr. stjórnarskrárinnar sé kveðið á um það, að dómstólar skuli skera úr öllum ágreiningi um embættistakmörk yfirvalda. Þetta markmið stjórnarskrárinnar gengi ekki eftir, ef málinu yrði vísað frá dómi. Það hafi einnig þau áhrif, að stefnandi eigi þess ekki lengur kost að fá úrlausn dómstóls um sakarefnið, þar sem allir frestir skattalaga séu löngu liðnir.

Í fjórða og síðasta lagi telur stefnandi, að frávísun málsins myndi fela í sér brot á jafnræðissjónarmiðum gagnvart sér, þar sem ágreiningur um virðisaukaskatt og skattskyldu í því sambandi hafi margoft komið til úrlausnar dómstóla.

Hver einstök hinna fjögurra ofangreindra málsástæðna leiðir til þess að mati stefnanda, að hrinda beri frávísunarkröfu stefnda.

Forsendur og niðurstaða.

Stefndi er þeirrar skoðunar, að 5. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt standi því í vegi, að málið verði tekið til efnisdóms, þar sem stefnandi hafi látið hjá líða að fara þá leið, sem lagaákvæðið mæli fyrir um. Það hljóðar svo: „Ágreining um skattskyldu og skatthæð má bera undir dómstóla, enda hafi áður verið um hann úrskurðað af yfirsískattanevnd. Það

skal þó gert innan sex mánaða, frá því að ríkisskattanevnd úrskurðar í málinu.“

Stefnandi heldur því aftur á móti fram, eins og að framan er rakið, að ákvæðið feli í sér óheimila skerðingu á þeim grundvallarmannréttindum að eiga greiðan aðgang að því að fá úrlausn dómstóla um valdsvið og embættistakmörk stjórnvalda og fari því í bága við 60. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 6. gr. laga nr. 62/1994.

Fallast má á það með stefnda, að ekki felist í 5. mgr. 29. gr. vskl. slík skerðing á málshöfðunarrétti skattþegns, að fari í bága við tilgreind ákvæði stjórnarskrár og mannréttindasáttmála Evrópu. Lagagreinin veitir öllum jafnan rétt til að fá dómsúrlausn, en setur það eitt skilyrði, að yfirsattanevnd skuli fyrst fjalla um viðkomandi álitaefni.

Þeir frestir, sem 5. mgr. 29. gr. vskl. mælir fyrir um, eru ekki svo knappir að mati dómsins, að skertur sé aðgangur að dómstólum með þeim hætti, að feli í sér brot á lögbundnum og stjórnarskrárvörðum mannréttindum.

Stefnandi heldur því einnig fram og skírskotar til þess, að komist hafi á samningur við skattyfirvöld um að ganga fram hjá yfirsattanevnd.

Stefndi andmælir þessari málsástæðu stefnanda í fyrsta lagi á þeirri forsendu, að hún sé of seint fram komin, þar sem henni hafi fyrst verið haldið á loft við munnlegan málflutning um frávísun málsins. Í öðru lagi vísar stefndi til þess, að viðkomandi starfsmann hafi brostið heimild til að semja við stefnanda um að ganga fram hjá yfirsattanevnd. Lagaákvæðið sé skýrt og ótvírætt og verði ekki skilið eða túlkað á annan veg en þann, að mál skuli fara fyrir yfirsattanevnd, áður en þeim verði vísað til dómstóla. Sé því ekki á valdi málsaðila að gera samning, sem fari í bága við tilvitnað lagaákvæði.

Dómurinn lítur svo á, að því er varðar fyrri mótbáru stefnda, að stefnandi hafi sett þessa málsástæðu fram, strax og honum gafst tilefni til. Henni verði því ekki vísað frá af þeirri ástæðu, sem stefndi tilgreinir.

Dómurinn fellst aftur á móti á þau efnislegu rök, sem stefndi færir fram gegn þessari málsástæðu stefnanda.

Umrætt lagaákvæði er skýrt og ótvírætt. Lög ber að skýra eftir orðanna hljóðan, nema sérstök ástæða sé til að beita öðrum lögskýringaraðferðum, s. s. umræðum á Alþingi eða öðrum hliðstæðum vísbendingum. Í þessu máli er ekkert, sem bendir til annars en skýra beri tilvitnað ákvæði virðisaukaskattslaga eftir orðanna hljóðan. Ákvæðið á sér fyrirmynd í lögum um sölu-skatt nr. 10 frá 1960, sbr. 14. gr. Þegar lögin um virðisaukaskatt voru lögfest árið 1988, hefur löggjafanum ekki þótt ástæða til að breyta þessu fyrirkomulagi. Hefur því ekki þótt gagnrýnisvert að skipa málum með þessum

hætti í ljósi þeirrar reynslu, sem fengist hafði um áratugaframkvæmd sölu-skattslaga.

Með vísan til alls þess, sem að framan er rakið, þykir rétt að fallast á kröfur stefnda og vísa málinu frá dómi.

Þá þykir rétt, að hvor málsaðili beri sinn kostnað af málinu.

Ú r s k u r ð a r o r ð:

Máli þessu er vísað frá dómi.

Málskostnaður fellur niður.
