

Fimmtudaginn 16. desember 1999.

Nr. 332/1999.

**Verkfræðistofa Suðurlands ehf.**

(Árni Vilhjálmsson hrl.)

gegn

**Íslenska ríkinu**

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Virðisaukaskattur. Ómerkingarkröfu hafnað. Meðdómendur.

Í úrskurði ríkisskattstjóra 20. mars 1997 var talið að skattskyld velta V árið 1990 hefði verið vantalin um fjárhæðir tiltekinna sölureikninga sem allir höfðu verið útgefnir 1. janúar 1991 vegna vinnu sem unnin hafði verið í desember 1990. Var V gert að greiða viðbótarvirðisaukaskatt auk álags af þessum sökum. Úrskurður ríkisskattstjóra var staðfestur af yfirskattanefnd. V krafðist ógildingar úrskurðar yfirskattanefndar og taldi að miða ætti við útgáfudag reiknings við uppgjör skattskyldrar veltu, sbr. 1. mgr. 13. gr. laga nr. 50/1987 um virðisaukaskatt. Í héraðsdómi var talið, að V hefði samkvæmt 3. gr. reglugerðar nr. 501/1989 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila borið að gefa út reikninga sína í lok þess mánaðar sem vinnan var innt af hendi. Þótt á það væri fallist, að reynst gæti óhæg skylda að gefa út reikning við sérhverja afhendingu eða í lok mánaðar þætti það eitt ekki veita nægjanlega stöð til að víkja frá skýrum ákvæðum settra laga og stjórnvaldsfyrirmæla. Var kröfu V um ógildingu úrskurðarins hafnað. Fyrir Hæstarétti krafðist V aðallega ómerkingar héraðsdóms, þar sem þörf hefði verið sérfróðra meðdómenda í héraði með þekkingu á venjum um útgáfu reikninga þjónustufyrirtækja. Talið var, að ágreiningsefni málsins lyti að túlkun á lögum nr. 50/1988 og þágildandi reglugerð nr. 501/1989. Eins og hér háttaði til hefðu staðhæfingar um venju og framkvæmd orðið að koma fram sem hluti málflytninga aðila og hefði héraðsdómari verið bær til þess að leysa úr málinu. Væru því ekki efni til þess að verða við ómerkingarkröfu V. Með skírskotun til forsendna héraðsdóms var hann staðfestur.

### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómaramarnir Pétur Kr. Hafstein, Haraldur Henrysson og Hrafn Bragason.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 18. ágúst 1999. Hann krefst þess aðallega, að héraðsdómur verði ómerktur og málinu vísað heim í hérað til löglegrar meðferðar. Til vara krefst áfrýjandi þess, að úrskurður yfirskattanefndar frá 4. mars 1998 í máli nr. 235/1998 verði felldur úr gildi og stefndi dæmdur til að greiða sér 1.337.752 krónur ásamt dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 400.000 krónum frá 5. september 1997 til 30. sama mánaðar, af 837.752 krónum frá þeim degi til stefnubirtingardags en frá þeim degi af 1.337.752 krónum til greiðsludags. Í báðum tilvikum er krafist málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til vara er krafist verulegrar lækkunar á dómkröfum áfrýjanda og verði málskostnaður þá látinn niður falla.

Áfrýjandi reisir ómerkingarkröfu sína á því, að í héraði hafi verið þörf á sérfróðum meðdómendum, eins og hann hafi krafist, þar sem í málinu reyndi á sérþekkingu um framkvæmd mála innan viðskiptalífsins. Við útgáfu reikninga fylgi þjónustufyrirtæki ekki ákvæðum laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, eins og skattyfirvöld túlki þau, enda sé það ekki unnt. Með hliðsjón af venju, er sé alkunnug, hafi verið þörf á sérfróðum meðdómendum, sem hefðu reynslu og þekkingu á rekstri og viðskiptum og hefðu gefið út reikninga fyrir veitta þjónustu.

Á þetta verður ekki fallist. Ágreiningsefni málsins lýtur að túlkun á lögum nr. 50/1988 og þágildandi reglugerð nr. 501/1989 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. nú reglugerð nr. 50/1993 um sama efni. Eins og hér háttar til urðu staðhæfingar um venju og framkvæmd að koma fram sem hluti málflutnings aðila og var héraðsdómari bær til að leysa einn úr málinu. Eru því engin efni til að verða við ómerkingarkröfu áfrýjanda.

Með skírskotun til forsendna héraðsdóms verður hann staðfestur.

Rétt þykir, að áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, eins og greinir í dómsorði.

#### D ó m s o r ð :

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Verkfræðistofa Suðurlands ehf., greiði stefnda, íslenska ríkinu, 200.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

### Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 3. júní 1999.

Mál þetta, sem dómtekið var 7. maí sl., er höfðað með stefnu áritaðri um birtingu þann 25. september 1998 af Verkfræðistofu Suðurlands ehf., Austurvegi 3-5, Selfossi, gegn íslenska ríkinu.

#### *Dómkröfur.*

Stefnandi gerir þær dómkröfur að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskaðnaefndar frá 4. mars 1998 í málinu nr. 235/1998, um staðfestingu á úrskurði ríkisskattstjóra um að stefnanda sé skylt að greiða viðbótarvirðisaukaskatt vegna ársins 1990 auk álags. Einnig að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 1.337.752 krónur auk dráttarvaxta skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 með síðari breytingum af 400.000 krónum frá 5. september 1997 til 30. september 1997 en af 837.752 krónum frá þeim degi til stefnubirtingardags og af stefnujárhæðinni frá þeim degi til greiðsludags. Þess er krafist að dráttarvextir leggist við höfuðstól á tólf mánaða fresti til greiðsludags, í fyrsta sinn hinn 5. september 1998. Þá er krafist málskostnaðar úr hendi stefnda samkvæmt framlögðum málskostnaðarreikningi og að tekið verði tillit til skyldu stefnanda til að greiða virðisaukaskatt af málflutningsþóknun.

Stefndi gerir þær dómkröfur aðallega, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður úr hans hendi að mati réttarins. Til vara er gerð krafa um verulega lækkun á dómkröfum stefnanda og í því tilfalli verði málskostnaður látinn falla niður.

#### *Málavextir.*

Starfsemi stefnanda er fólgin í almennri verkfræðipjónustu og ráðgjafarþjónustu samfara því.

Hinn 10. janúar 1991 hóf rannsóknardeild ríkisskattstjóra athugun á tekju-skráningu og virðisaukaskattsskilum stefnanda vegna allra uppgjörstímabila á árinu 1990. Fór rannsóknin m.a. fram á starfsstöð stefnanda, að viðstöddum framkvæmdastjóra hans, og voru bókhaldsgögn fyrirtækisins afhent 2. febrúar 1991. Niðurstaðan varð sú að skattskyld velta og virðisaukaskattur virtust vantalin um a.m.k. 150.257 krónur í árslok. Tekin var saman skýrsla um málið og hún send stefnanda, en með henni boðaði ríkisskattstjóri áætlun skattskyldrar veltu til viðbótar áður framtalinni veltu fyrir rekstrarárið 1990 og hækkun virðisaukaskatts til samræmis við þá áætlun að viðbættu álagi samkvæmt 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Jafnframt boðaði ríkisskattstjóri endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda gjaldárið 1991 að teknu tilliti til álags samkvæmt 106. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Skorað var á stefnanda að kynna sér efni skýrslunnar og koma á framfæri athugasemdum við hana og var honum veittur frestur til 22. júní 1993 til þess. Athugasemdir stefnanda voru

settar fram með bréfi, dags. 19. júlí, þar sem verulega var fundið að umræddri rannsókn og niðurstöðum hennar. Taldi stefnandi að um verulegar samlagning-arvillur væri að ræða í gögnum ríkisskattstjóra, auk þess sem skýrt var hvernig staðið væri að útgáfu reikninga hjá stefnanda og þeim breytingum, sem virðisaukaskattskerfið hefði í för með sér að því leyti fyrir rekstur þjónustufyrirtækja.

Hinn 30. des. 1996 tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda að hann hefði tekið opinber gjöld stefnanda gjaldárið 1991 til endurákvörðunar samkvæmt heimild í 3. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981 og ákveðið að gera honum að greiða viðbót-arvirðisaukaskatt vegna ársins 1990, sbr. heimild í 2. mgr. 39. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 3. mgr. 102. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 3. mgr. 101. gr. sömu laga.

Með bréfi, dags. 3. febrúar 1997, kærði stefnandi úrskurð ríkisskattstjóra. Í kæru sinni vísaði stefnandi m.a. til þess að afhending þeirrar þjónustu, sem stefnandi veitti, gæti ekki verið önnur en við verklok og krafðist þess að ríkisskattstjóri myndi viðurkenna þá aðferð sem stefnandi og önnur þjónustufyrirtæki notuðu við gerð sölureikninga og að dagsetning reikninganna yrði látin ráða uppgjóri skattskyldrar veltu þeirra. Hinn 20. mars 1997 féllst ríkisskattstjóri að hluta til á kröfur stefnanda, en staðfesti fyrri gerðir að því er varðar ágreiningsefni máls þessa, en breytti fjárhæðum. Ríkisskattstjóri taldi skattskylda veltu ársins 1990 hafa verið vantalda sem nam tilgreindum reikningum, sem allir höfðu verið útgefnir hinn 1. janúar 1991 vegna vinnu sem unnin hafði verið í desember 1990. Gerði ríkisskattstjóri stefnanda að greiða viðbót-arvirðisaukaskatt 193.345 krónur, auk álags 38.668 krónur, og jafnframt var honum gert að greiða dráttarvexti frá gjalddaga hvern timerágreiðslu til greiðsludags.

Stefnandi kærði þennan úrskurð ríkisskattstjóra til yfirsattanefndar en í september 1997, meðan á afgreiðslu málsins stóð þar, greiddi hann með fyrirvara hina meintu virðisaukaskattsskuld, samtals 837.752 krónur. Með úrskurði yfirsattanefndar, dags. 4. mars 1998, var kröfum stefnanda hrundið og úrskurður ríkisskattstjóra staðfestur. Úrskurðurinn var kynntur stefnanda með bréfi, dags. 26. mars 1998, þar sem honum var tilkynnt að frestur til að bera ákvörðun yfirsattanefndar undir dómstóla væri sex mánuðir frá því að úrskurður nefndarinnar væri tilkynntur honum.

Stefnandi höfðaði mál þetta með stefnu, útgefinni og áritaðri um birtingu 25. september 1998.

#### *Málsástæður og lagarök stefnanda.*

Stefnandi byggir kröfur sína á því að ákvæði laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og reglugerðar nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila, beri að túlka þannig að afhending þjónustu, á borð við þá sérfræðiþjónustu sem stefnandi og aðrir sambærilegir þjónustuaðilar veiti, sé við verklok eða við útgáfudag reiknings, sé hann gerður fyrir verklok. Það sé því

útgáfudagur reiknings sem ráði uppgjöri skattskyldrar veltu fyrirtækisins. Samkvæmt 1. mgr. 13. gr. laga nr. 50/1988 teljist skattskyld velta á hverju uppgjörs-tímabili, sbr. 24. gr., vera heildarskattverð allrar skattskyldrar vinnu og þjónustu sem innt hafi verið af hendi á tímabilinu. Í 2. mgr. segi að ef gefinn sé út reikningur vegna afhendingar teljist hún hafa farið fram á útgáfudegi reiknings, enda sé reikningur gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu. Samkvæmt 20. gr. skuli seljandi gefa út reikning við sérhverja sölu eða afhendingu á vöru eða skattskyldri þjónustu og sé sú regla áréttuð í 3. gr. reglugerðar nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. áður reglugerð nr. 501/1989. Í 1. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar segi, að reikning skuli gefa út samtímis og sala eða afhending eigi sér stað og fari afhending seldrar vöru ekki fram í einu lagi skuli gefa út reikning fyrir sérhverri einstakri afhendingu, enda geti einstakir hlutar vöru almennt haft sjálfstætt notagildi, eða greitt hafi verið inn á viðskiptin. Þá segi í 3. mgr. 3. gr. að þjónustusölum, öðrum en þeim sem falli undir 1. mgr. 8. gr. reglugerðarinnar, sé heimilt að gefa út sölureikning í lok hvers mánaðar vegna þeirrar þjónustu sem innt hafi verið af hendi frá upphafi til loka þess mánaðar. Með hliðsjón af ofantöldum ákvæðum byggir stefnandi á því að sú þjónusta, sem hann veiti, sé ekki afhent fyrr en að loknu því verki, sem hann hafi tekið að sér, þ.e. við verklok. Þá fyrst hafi hin selda þjónusta, sem viðskiptavinur hafi óskað eftir, verið afhent og fyrr beri þjónustuaðilum ekki að gefa út sölureikning fyrir þjónustu sinni. Stefnandi bendir á til samanburðar að starfsemi hans sé ekki frábrugðin starfsemi fjölmargra annarra þjónustufyrirtækja sem starfi á ólíkum sviðum og að í öllum tilvikum fari endanleg afhending þjónustu ekki fram fyrr en að loknu umbeðnu verki. Þegar verkefni séu yfirgripsmikil og standi yfir í langan tíma kunni hins vegar viðskiptamanni að vera gerður reikningur fyrir mánuð í senn eða tekið við innborgun á verkið. Endanleg afhending þjónustunnar eigi sér hins vegar ekki stað fyrr en við verklok. Í slíkum tilvikum eigi umrætt heimildarákvæði 3. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar við.

Stefnandi bendir á að í þjónustufyrirtækjum á borð við verkfræðistofur sé algengast að skrá tekjur á grundvelli unninna útseldra tíma, annaðhvort eftir því sem verkinu miðar eða í verklok. Stefnandi hafi hagað framkvæmd sinni með þeim hætti að sé um verk að ræða sem taki langan tíma, þ.e. lengri tíma en einn mánuð, og ef verkhlutar eða tímasetning verkskila sé óglögg, hafi stefnandi gert reikninga fyrir næstliðinn mánuð á grundvelli vinnuskýrsla sem starfsmenn fylli út og skili í byrjun næsta mánaðar. Þá sé einnig safnað saman öðrum nauðsynlegum gögnum frá starfsmönnum, t.d. um akstur, útlagðan kostnað, o.s.frv., eða frá viðskiptamönnum og reikningur síðan verið gerður á grundvelli þessara upplýsinga einhvern fyrstu daga mánaðar vegna mánaðarins þar á undan. Eigi það við um þá reikninga sem úrskurður yfirskattanefndar taki til.

Stefnandi telur að dagsetning reikninga stefnanda ráði því uppgjöri skattskyldrar veltu þeirra, en stefnanda geti ekki verið skylt að gera reikning í lok mánaðar, þar sem afhending þeirrar þjónustu, sem um ræði, hafi ekki verið fyrir en við verklok.

Stefnandi telur sýnt að túlkun ríkisskattstjóra og yfirs kattanevndar á ákvæðum laganna og reglugerðarinnar um uppgjör skattskyldrar veltu og útgáfu reikninga standist því ekki. Ekki sé unnt að skrifa út reikninga í lok mánaðar í stað byrjun mánaðarins á eftir vegna þess að þær upplýsingar sem reikningar byggjast á séu ekki tilbúnar fyrir en í byrjun mánaðar. Stefnandi telur því, að túlkun skattyfirvalda sé ekki framkvæmanleg af hálfu stefnanda og annarra sambærilegra þjónustufyrirtækja, enda sé rótgróin venja í framkvæmd að málum þessum sé háttað eins og hjá stefnanda. Stefnandi bendir jafnframt á að ákvæði laganna beri að túlka í samræmi við hvernig unnt sé að framkvæma þau, einkum þar sem um sé að ræða svið löggjafarinnar, þar sem sérstakar kröfur séu gerðar til lagaheimilda og skýrleika þeirra samkvæmt stjórnskránni.

Verði ekki fallist á ofangreinda túlkun stefnanda á ofangreindum ákvæðum byggir hann á því að ekki sé unnt að gera honum að framfylgja úrskurði yfirs kattanevndar þar sem honum sé það ókleift og með öllu ómögulegt. Ekki sé unnt að fara eftir lagaboði sem ekki sé unnt að framkvæma og framkvæmd þessara mála hjá þjónustufyrirtækjum hafi ýtt til hliðar ákvæðum laganna um útgáfu reikninga.

Stefnandi byggir jafnframt á því að niðurstaða yfirs kattanevndar feli í sér mismunun á starfsemi hans og annarra sambærilegra þjónustufyrirtækja, þar sem skattyfirvöld framfylgi ekki ákvæðum laganna gagnvart öðrum. Yrði stefnanda gert að gera sölureikninga í lok hvers mánaðar myndi það fela í sér brot gegn jafnræðisreglu stjórnsýsluréttar og mismuna samkeppnisstöðu hans gagnvart öðrum sambærilegum þjónustufyrirtækjum. Ennfremur feli það í sér mismunun að taka stefnanda sérstaklega fyrir og rannsaka bókhald hans með tilliti til útgáfudags reikninga á meðan aðrir komist upp með að brjóta gegn ákvæðum laganna að mati skattyfirvalda.

Stefnandi telur einnig, að ríkisskattstjóra hafi, skv. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 3. mgr. 101. gr. og 3. mgr. 102. gr. sömu laga, verið óheimilt á árinu 1996 að endurákrarða stefnanda skatt, þ.m.t. virðisaukaskatt, lengra aftur í tímann en fyrir tekjuárin 1994 og 1995 og úrskurður yfirs kattanevndar fái því ekki staðist að því leyti. Stefnandi bendir á að hann hafi, með afhendingu bókhalds síns í febrúar 1991, látið í té fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á og að lokinni rannsókn hafi ríkisskattstjóri haft allar forsendur til þess að taka ákvörðun í málinu. Stefnandi tekur fram að sama eigi við fyrir árið 1990, verði litið svo á, að bréf ríkisskattstjóra frá 8. júní 1993 hafi falið í sér endurákrvörðun opinberra gjalda og virðisaukaskatts fyrir árið 1990.

Telur stefnandi ljóst að sú meðferð sem mál hans hafi fengið hjá ríkisskattstjóra sé ekki í samræmi við góða og vandaða stjórnsluhætti og brjóti gegn ákvæðum stjórnslulaga nr. 37/1993 um hraða málsmeðferð.

Stefnandi byggir stefnukröfuna á tveimur greiðslukvittunum sýslumannsins á Selfossi, dags. 5. og 30. september 1997, þar sem stefnandi greiddi viðbótarvirðisaukaskatt fyrir árið 1990 auk álags, samtals 837.752 kr. Þá krefst stefnandi skaðabóta að fjárhæð 500.000 krónur vegna kostnaðar sem á hann hafi fallið vegna þessa máls og annars óhagræðis.

Um lagarök vísar stefnandi til laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, reglugerðar nr. 501/1989, sbr. nú reglugerð nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, almennra lögskýringarreglna við túlkun laga og jafnræðisreglu stjórnsluluréttar, sbr. 11. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Þá byggir stefnandi á 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 3. mgr. 101. gr. og 3. mgr. 102. gr. sömu laga og III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987. Um endurkröfurétt vísar hann til almennra ólögfestra reglna kröfuréttarins og um málskostnaðarkröfu til XXI. kafla einkamálalaga nr. 91/1991.

#### *Málsástæður og lagarök stefnda.*

Af hálfu stefnda er byggt á því að ágreiningur málsins lúti að vinnu stefnanda í desembermánuði 1990, en reikninga fyrir þá vinnu hafi hann skrifað út í byrjun árs 1991 í stað loka ársins 1990 og hafi þannig frestað allri tekjuskráningu um einn mánuð. Þeir reikningar sem fjallað sé um í málinu séu ekki gerðir vegna verkloka heldur séu þeir vegna verka sem taki lengri tíma og því hafi verið sendir reikningar miðað við hvað vinnu miðaði áfram í hverjum mánuði. Bent er á meginreglu þá sem komi fram í 1. mgr. 13. gr. laga nr. 50/1988 að skattskyld velta teljist á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr. sömu laga, vera heildarskattverð allrar vara sem afhentar hafi verið svo og heildarskattverð allrar skattskyldrar vinnu og þjónustu sem innt hafi verið af hendi á tímabilinu. Ekki sé ágreiningur um að vinna stefnanda fór fram í desembermánuði. Í 2. mgr. 13. gr. komi fram að ef gefinn sé út reikningur vegna afhendingar teljist afhendingin fara fram á útgáfudegi reikningsins, enda sé hann gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu. Samkvæmt 1. mgr. 20. gr. skuli seljandi gefa út reikning við sérhverja afhendingu á vöru eða skattskyldri þjónustu. Samkvæmt 3. gr. þágildandi reglugerðar nr. 501/1989, um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, beri við sérhverja sölu eða afhendingu á skattskyldri þjónustu að gefa út sölureikning. Reikninga skuli gefa út samtímis og sala eða afhending á sér stað, en í 3. mgr. sömu greinar segi, að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. sé þjónustusölum heimilt að gefa út sölureikning í lok hvers mánaðar vegna þeirrar þjónustu sem innt hafi verið af hendi frá upphafi til loka þess mánaðar. Stefndi bendir á að stefnandi hafi nýtt sér það að gefa út reikninga vegna unninnar þjón-

ustu og því hafi honum borið að gera það í lok mánaðar, eins og yfirsattaneftnd hafi byggt á.

Stefndi hafnar því að um brot á jafnræðisreglu stjórnsýsluréttarins sé að ræða. Niðurstaða ríkisskattstjóra og yfirsattaneftndar byggist á settu lagaákvæði og reglugerðarákvæði og eigi sér fordæmi í úrskurði nefndarinnar nr. 415/1989.

Þeirri málsástæðu stefnanda að honum sé ekki unnt að framfylgja úrskurðinum er alfarið hafnað, þar sem stefnanda eigi, svo sem öðrum gjaldendum, að vera í lófa lagið að framfylgja ákvæðum laga nr. 50/1988 og reglugerða settra samkvæmt þeim.

Stefndi vísar alfarið á bug öllum tilvísunum stefnanda til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 3. mgr. 101. gr. og 3. mgr. 102. gr. sömu laga, þar sem umrætt ákvæði gildi ekki um virðisaukaskatt. Einnig eigi ákvæðið einungis við, ef allar upplýsingar hafi legið fyrir í framtalsgögnum, en ljóst sé, að skýrsla rannsóknardeildar byggist á bókhaldi stefnanda en ekki þeim gögnum sem skilað er inn til skattýfirvalda fyrir álagningu. Í 9. mgr. 27. gr. laga um virðisaukaskatt, nú 5. mgr. 26. gr., sé einnig skýrt tekið fram að heimild til endurákvörðunar virðisaukaskatts nái sex ár aftur í tímann. Stefndi telur, að þótt dráttur hafi orðið á málinu hjá skattýfirvöldum, þá leiði sá dráttur ekki til þess að álagningin falli niður.

Stefndi kveður ekki tölulegan ágreining í málinu varðandi álagninguna, en mótmælir vaxtakröfu stefnanda og bendir á að um vexti fari eftir 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 49. gr. laga nr. 50/1988. Þá mótmælir stefndi skaðabótakröfu stefnanda að fjárhæð 500.000 kr. sem órökstuddri og án vísunar til réttarreglna. Bent er á að aðilar með mál fyrir skattýfirvöldum hafi sjálfir staðið undir kostnaði af þeim.

Varðandi málskostnaðarkröfu sína vísar stefndi til XXI. kafla laga um meðferð einkamála.

#### *Niðurstaða.*

Ágreiningur máls þessa lýtur einkum að túlkun á ákvæðum laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og reglugerðar nr. 501/1989 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. nú reglugerð nr. 50/1993, er varða afhendingu þjónustu, útgáfu reikninga og tímamark skattskyldrar veltu. Samkvæmt 13. gr. laganna telst til skattskyldrar veltu uppgjörstímabils heildarskattverð allrar skattskyldrar vinnu og þjónustu sem innt hefur verið af hendi á tímabilinu. Sé gefinn út reikningur vegna afhendingar telst hún hafa farið fram á útgáfudegi reikningsins, sé reikningurinn gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu. Í 20. gr. segir að við sérhverja afhendingu á skattskyldri þjónustu skuli seljandi gefa út reikning. Samkvæmt 24. gr. laganna er hvert uppgjörstímabil virðisaukaskatts tveir mánuðir og skulu skráningarskyldir aðilar ótilkvaddir standa skil á honum



eftir lok hvers tímabils. Virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu skal skila eigi síðar en á fimmta degi annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili. 3. gr. reglugerðar nr. 50/1993 fjallar m.a. um útgáfu sölu-reikninga. Í 1. mgr. 3. gr. er áréttuð sú meginregla, að seljandi skuli gefa út sölu-reikning við sérhverja sölu eða afhendingu á skattskyldri vöru eða þjónustu og að reikning skuli gefa út samtímis og sala eða afhending eigi sér stað. Í 3. mgr. 3. gr. segir hins vegar að þrátt fyrir framangreinda reglu sé nánar tilteknum þjónustusölum heimilt að gefa út sölu-reikning í lok hvers mánaðar vegna þeirrar þjónustu sem innt var af hendi frá upphafi til loka þess mánaðar.

Ekki er tölulegur ágreiningur milli aðila að öðru leyti en hvað varðar kröfur stefnanda um skaðabætur og vexti.

Óumdeilt er í málinu að stefnandi gaf út mánaðarlega sölu-reikninga vegna veittrar þjónustu, þegar um lengri verkefni var að ræða. Bar honum því, samkvæmt reglugerðinni, að gefa út reikninga sína í lok þess mánaðar sem vinnan var innt af hendi. Stefnandi hefur hins vegar haldið því fram, að honum sé ómögulegt að haga reikningsútgáfu sinni í samræmi við þetta og sá háttur sem hann hafði á, sem nánar er lýst að framan, sé venjubundinn í framkvæmd. Stefnandi telur að afhending þjónustu sé við endanleg verkskil eða útgáfu reiknings og því eigi tímamark hinnar skattskyldu veltu að ráðast af því. Túlkun skattfyrivalda sé óframkvæmanleg og andstæð venju í framkvæmd og telur stefnandi að lögin beri að túlka þannig að þau séu framkvæmanleg. Stefndi telur hins vegar að afhending vinnunnar fari fram í þeim mánuði sem hún er unnin, óháð því hvenær reikningur hafi verið gefinn út.

Þótt fallast megi á það með stefnanda að reynst geti óhæg skylda að gefa út reikning við sérhverja afhendingu eða í lok mánaðar, þykir það eitt þó ekki veita nægjanlega stöð til að víkja frá skýrum ákvæðum settra laga og stjórnvaldsfyrirmæla, enda segir í greinargerð með 13. gr. laga nr. 50/1988 að tímamark skattskyldu sé tengt afhendingu. Gegn andmælum stefnda þykir stefnandi ekki hafa sýnt fram á það með óyggjandi hætti, að slík venja hafi myndast í framkvæmd að hún réttlæti það frávik frá settum reglum sem haldið er fram. Af sömu ástæðum verður ekki fallist á þá málsástæðu að stefnanda sé ómögulegt að framfylgja lögunum í þeirri mynd sem skattfyrivöld túlka þau og að framkvæmd slíkra mála hafi vikið til hliðar ákvæðum laganna um útgáfu reikninga.

Þegar litið er til orðalags ákvæða laga um virðisaukaskatt um að skattskyld velta hvers uppgjörstímabils varði þá vinnu sem innt er af hendi á tímabilinu, verður ekki séð að útgáfa reiknings fyrir veitta þjónustu hafi úrslitaáhrif um það til hvaða tímabils hin skattskylda velta eigi að teljast. Þvert á móti verður að líta svo á að vinna sú sem hér um ræðir og var innt af hendi í desembermánuði árið 1990 teljist til skattskyldrar veltu þess mánaðar, þrátt fyrir að reikningur vegna hennar hafi ekki verið gefinn út fyrr en í janúar 1991. Þar sem stefnandi taldi

vinnuna til skattskyldrar veltu í þeim mánuði sem reikningur hans var útgefinn, var hann í raun að fresta skattlagningu hennar um einn mánuð, en telja verður að það sé andstætt meginreglum laganna að skattaðilar hafi sjálfðæmi um hvenær skattskyld velta sé skráð. Frestur stefnanda til að skila virðisaukaskatti og skýrslu þar um var ekki úti þegar reikningarnir voru útgefnir og var honum því í lófa lagið að reikna þá til skattskyldrar veltu í þeim mánuði sem vinnan var innt af hendi. Bar honum að gera það samkvæmt skýrum ákvæðum laganna.

Stefnandi hefur, gegn andmælum stefnda, haldið fram að um brot á jafnræðisreglu stjórnisýsluréttar sé að ræða og að honum hafi verið mismunað gagnvart öðrum þjónustufyrirtækjum. Stefnandi hefur ekki sýnt fram á að framkvæmd þessara mála hjá skattyfirvöldum hafi vikið til hliðar settum reglum. Er þessari málsástæðu því einnig hafnað.

Þeirri málsástæðu stefnanda að svonefnd „tveggja ára regla“ laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt girði fyrir það að ríkisskattstjóri hafi mátt endurákværða virðisaukaskatt fyrir þau gjaldár sem um ræðir er jafnframt hafnað þar sem sú regla tekur aðeins til ofangreindra laga, en gildir ekki samkvæmt lögum um virðisaukaskatt. Þótt þær tafir sem urðu á málinu í meðförum embættis ríkisskattstjóra séu lítt til eftirbreytni hafa þær ekki áhrif á niðurstöðu í máli þessu.

Þegar framanritað er virt verður að fallast á niðurstöðu yfirsattanefndar í málinu um að skattskyld velta kæranda og útskattur hafi verið vantalin á árinu 1990. Verður því fallist á kröfur stefnda í málinu og úrskurður yfirsattanefndar nr. 235/1998 látinn standa óraskaður.

Eftir atvikum þykir rétt að hvor aðila beri sinn kostnað af málinu.

Kristjana Jónsdóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

#### D ó m s o r ð :

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Verkfræðistofu Suðurlands ehf.

Málskostnaður fellur niður.