Dómsorð:

Framangreind ummæli eru ómerk.

Stefndi, Höjgaard & Schultz A/S, greiði stefnanda, Magnúsi Guðbjartssyni f. h. Fisks & Íss h/f, kr. 17.000.00 með 6% ársvöxtum frá 25. júlí 1944 til greiðsludags og kr. 2500.00 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Mánudaginn 19. febrúar 1951.

Nr. 16/1951. **Matstofa Austurbæjar** (Theódór B. Lindal)
gegn
Tollstjóranum í Reykjavík f. h. ríkissjóðs
(Hermann Jónsson).

Setudómari prof. Ólafur Jóhannesson í stað hrd. Jónatans Hallvarðssonar.

Ómerking.

Dómur Hæstaréttar.

Hinn áfrýjaði úrskurður er upp kveðinn af Benedikt S. Bjarklind, fulltrúa borgarfógeta.

Áfrýjandi, sem skotið hefur máli þessu til Hæstaréttar með stefnu, útgefinni 31. janúar s.l., krefst þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur og að sér verði dæmdur málskostnaður úr hendi stefnda fyrir fógetadómi og Hæstarétti eftir mati Hæstaréttar.

Stefndi krefst staðfestingar úrskurðarins og málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda eftir mati Hæstaréttar.

Í máli þessu, þar sem krafizt er lögtaks fyrir söluskatti, brast eðlisrök til þess að kveða á um skattskyldu áfrýjanda í sérstökum úrskurði samkvæmt lögjöfnun frá 5. mgr. 71. gr. laga nr. 85/ 1936. Verður því að ómerkja hinn áfrýjaða úrskurð og málsmeðferð fyrir fógetadómi frá og með dómþingi 13. janúar 1951.

Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður og málsmeðferð fyrir fógetadómi frá og með dómþingi 13. janúar 1951 eiga að vera ómerk.

Málskostnaður fellur niður.

Sératkvæði Árna Tryggvasonar hrd.

Ég tel, að fógeta geti verið heimilt að skipta sakarefni í málum sem þessum samkvæmt lögjöfnun frá 5. tölulið 71. gr. laga nr. 85/1936. Hins vegar fellst ég á, að ekki séu rök fyrir slíkri skiptingu í máli því, sem hér er til úrlausnar.

Með þessari athugasemd er ég samþykkur atkvæði meiri hluta dómenda.

Úrskurður fógetaréttar Reykjavíkur 24. jan. 1951.

Með bréfi, dags. 27. okt. s.l., krafðist gerðarbeiðandi í máli þessu, tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs, að lögtak yrði gert hjá gerðarþola í máli þessu, Matstofu Austurbæjar, Laugavegi 118, til tryggingar eftirstöðvum af söluskattsreikningi fyrir 3ja ársfjórðung 1949, að upphæð kr. 9.579.59, auk dráttarvaxta og kostnaðar, en gerðarþoli hafði áður tilkynnt, að hann myndi ekki greiða skattaeftirstöðvar þessar, án þess að úrskurður dómstóla fengist um réttmæti skattaálagningarinnar.

Almennur lögtaksúrskurður fyrir skatti þessum var kveðinn upp hinn 26. okt. 1949 og birtur í dagblöðum bæjarins.

Málið var tekið fyrir hinn 27. okt. s.l. og hefur síðan verið sótt og varið hér fyrir réttinum og var tekið til munnlegs málflutnings hinn 13. þ. m.

Málavextir eru þessir:

Við álagningu söluskatts í Reykjavík fyrir 3ja ársfjórðung 1949 var gerðarþola gert að greiða kr. 10.632.00 í söluskatt í samræmi við söluskattsskýrslu hans, rskj. nr. 4. Við þessa álagningu vildi gerðarþoli ekki sætta sig, þar sem hann taldi hana ekki hafa stoð í lögum. Hinn 24. jan. 1950 greiddi svo umboðsmaður gerðarþola kr. 1.052.41 af ofangreindri skattupphæð og tilkynnti jafnframt gerðarbeiðanda, að frekari greiðslu væri neitað án undangengins dómsúrskurðar. Við þingfestingu málsins hækkaði umboðsmaður gerðarbeiðanda lögtakskröfuna í kr. 10.524.41.

Er málið var tekið til munnlegs flutnings, var ákveðið eftir tilmælum málflytjenda, að skipta sakarefninu samkvæmt heimild í 2. mgr. 71. gr. laga nr. 85/1936 þannig, að í málflutningi og úrskurði yrði nú aðeins að svo stöddu fjallað um hina umdeildu skattskyldu, en ekki um upphæð skattkröfunnar.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur gert þær réttarkröfur, að hið umbeðna lögtak verði leyft og að umbjóðanda sínum verði úrskurðaður máls-

kostnaður að mati réttarins og að höfð verði við það mat hliðsjón af því, að hér sé um prófmál að ræða, sem fjölmenn félagssamtök standi að.

Umboðsmaður gerðarþola hefur hins vegar gert þær réttarkröfur, að neitað verði um framgang hins umbeðna lögtaks og að umbjóðanda sínum verði úrskurðaður málskostnaður samkvæmt gjaldskrá Lögmannafélags Íslands.

Við flutning málsins hefur verið deilt um þrjú meginatriði, sem gerðarþoli hefur borið fyrir sig sem varnarástæður: 1) Að veitingasala sé „smásala" og eigi því að skattleggjast með 2%, sbr. a-lið 22. gr. laga nr. 100/1948, en ekki með 3%, eins og gert hefur verið. 2) Að söluskatt eigi ekki að reikna af veitingaskatti og heldur ekki af sjálfum sér. 3) Að sala gerðarþola á mjólk og mjólkurafurðum, garðávöxtum, kjöti, fiski og eggjum eigi að vera undanþegin söluskatti samkvæmt A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948. Skulu nú raktar hér á eftir rökfærslur málflytjenda, hvors um sig, varðandi þessi þrjú atriði.

Um 1: Umboðsmaður gerðarbeiðanda heldur því fram, að þegar skýra skuli hugtakið „smásala" í skilningi 22. gr. laga nr. 100/1948, verði að hafa það í huga, að hugtakið hafi tiltekna merkingu annars staðar í löggjöfinni og að sú merking falli saman við notkun orðsins í viðskiptalífinu. Þetta hafi höfundum dýrtíðarlaganna verið ljóst og þeim því þótt ástæðulaust að skýra svo alkunnugt hugtak í dýrtíðarlögunum, og ef þeir hefðu ætlazt til þess, að hugtakið yrði skilið á annan veg en það sé skilið annars staðar í löggjöfinni, hefðu þeir skýrgreint hugtakið í dýrtíðarlögunum. Í þessu sambandi bendir umboðsmaður gerðarbeiðanda á, að í upphafi 22. gr. dýrtíðarlaganna sé talað um sölu skattskyldra atvinnufyrirtækja, og þar sem í dýrtíðarlögunum sé talað um sölu eða öllu heldur vörusölu atvinnufyrirtækis, liggi næst og í augum uppi, að skýrgreina skuli hugtakið „smásala" í samræmi við það, sem skilið sé við það í lögum um verzlunaratvinnu nr. 52/1925. Þá verði og að hafa það í huga, að til geti verið aðrar tegundir viðskipta en verzlunaratvinna og að löggjöfin geti haft reglur um þessi annars konar viðskipti. Og þannig sé þessu farið. Til séu sérstök lög um veitingahald og gistihúsahald o. fl., lög nr. 21/1926, og að eftir að þessi lög komu til, sé ógerningur að halda því fram, að veitingasala sé smásala í merkingu laga nr. 52/1925, enda gildi margskonar og mismunandi reglur um hvort tveggja. Staðhæfing um, að með smásölu sé einkum átt við það, að selt sé í smáum stíl, telur hann, að ekki fái staðizt, því að samkvæmt venjubundnum skilningi á hugtakinu sé aðeins átt við venjulegan verzlunarrekstur, þar sem sala fer fram beint til neytendanna í mótsetningu við heildsölu, en heildsala sé verzlun, þar sem ekki sé heimilt að selja beint til neytendanna, heldur aðeins beint til smásala. Þá telur hann, að merkja megi muninn á smásölu og veitingasölu í lögum um veitingaskatt, nr. 99/1933, 1. gr., en samkvæmt þeim er skattskyldan bundin við það, sem selt er til neyzlu á staðnum. Hitt sé aftur smásala í venjubundnum skilningi þess hugtaks, enda hafi lögin um verzlunaratvinnu og lokunartíma sölubúða í upphafi og um langt skeið verið skilin í samræmi við það, og dæmi hafi verið um það, að veitingasalar hafi verið sekt-

aðir fyrir það að selja út af veitingahúsinu öl, gosdrykki, tóbak o. þ. h., eftir lokunartíma sölubúða, þótt nú á seinni árum hafi slík sala verið látin afskiptalaus. Engu að síður sé þó slík sala lögbrot. Fleiri dæmi nefnir hann enn til skilgreiningar á smásölu og veitingasölu, sem víða komi fram: 1) Enginn má reka smásölu, nema hann hafi áður leyst smásöluleyfi, sem nú kostar kr. 720.00 með stimpilgjaldi. 2) Enginn má reka veitingasölu, nema hann hafi áður leyst veitingaleyfi, sem nú kostar kr. 384.00 með stimpilgjaldi. 3) Til þess að fá verzlunarleyfi þarf viðkomandi að hafa þekkingu á bókhaldi og vörum, sbr. auglýsingu Atvinnu- og samgöngumálaráðuneytisins, nr. 43/1926, en ekkert tilsvarandi skilyrði er sett fyrir veitingaleyfi. 4) Til þess að fá veitingaleyfi þarf meðmæli bæjarstjórnar eða hreppsnefndar, en um smásölu gildir ekkert tilsvarandi. 5) Smásalar mega aðeins hafa opið til kl. 6 á virkum dögum nema laugardaga og þá aðeins til kl. 4. 6) Veitingastofur mega vera opnar til kl. 11.30 á hverju kvöldi og alla sunnudaga. 7) Annað og hærra verð hefur verið heimilað á veitingastofum en í smásölu, sem ljóst er af samanburði rskj. nr. 13 og 14, svo og af samanburði við rskj. nr. 17. 8) Aðrar og frekari kröfur eru gerðar til veitingastofa en smásöluverzlana, og má í því sambandi benda á XI. kafla lögreglusamþykktar Reykjavíkur nr. 2/1930 og annars vegar XIII. kafla heilbrigðissamþykktar Reykjavíkur nr. 11/1950 og hins vegar XV. kafla hennar.

Af öllu því, sem hér hefur verið rakið, telur umboðsmaður gerðarbeiðanda ljóst vera, að smásala og veitingasala séu sitt hvað. Það orki því ekki tvímælis, að a-liður 22. gr. laga nr. 100/1948 eigi aðeins við um venjulega smásölu, og að veitingasala hljóti því að falla undir b-lið sömu greinar, eins og talið hafi verið hingað til.

Umboðsmaður gerðarþola styður mál sitt með því, að lög nr. 100/1948 tali um 4 tegundir sölu, heildsölu, umboðssölu, smásölu og aðra sölu, en skilgreiningu á þessum hugtökum sé hins vegar ekki að finna í lögum um veltuskatt frá 1945, sem söluskattsákvæði dýrtíðarlaganna frá 1947 og 1948 virðist algerlega sniðin eftir, og eigi sé heldur að finna skilgreiningu á hugtökum þessum í greinargerðum að frumvörpum þessara laga. Það verði því að skilja hugtök þessi í samræmi við merkingu þeirra í mæltu máli. Sjálfsagt sé þá að leita til samheitaorðabóka, en þar sem engar slíkar bækur íslenzkar séu til, liggi næst að leita til heimsviðurkenndra bóka um þau efni, og vitnar hann í eina slíka bók, „Webster's Collegiale Dictionary". Kemst hann þá að þeirri niðurstöðu, að orðið „smásala" hafi sömu merkingu og enska orðið „retail". Smásala merki þannig sölu á vörum, litlu magni, beint til neytenda, og að það sé heildarorð, sem nái yfir hina fjölbreyttustu söluflokka, svo sem veitingasölu, sælgætissölu, fisksölu, áfengissölu, blómasölu o. s. frv. Þessar ýmislegu tegundir sölu verði svo oft að hlíta mismunandi reglum og takmörkunum, svo sem eftirliti og ýmiskonar starfræksluskilyrðum, t. d. af heilbrigðis- og hreinlætisástæðum, og margháttuðum ástæðum öðrum. Þannig vilji til um viðskipti þau, sem fram fari í veitingastofu umbjóðanda síns, að þau komi nákvæmlega heim við framangreinda skilmerkingu á hugtakinu „smásala". Og um einn lið þeirra við-

skipta telur hann, að óþarft sé að deila, hann sé ótvírætt venjuleg smásala, en þ. e. sælgætis- og tóbakssala, er fram fer í einu horni veitingastofunnar með nákvæmlega sama hætti og tíðkist í tóbaks- og sælgætisverzlunum bæjarins, að því einu undanskildu, að opið sé til kl. 23.30 á hverju kvöldi. Að framangreindu megi ljóst vera, að öll sala í húsakynnum gerðarþola sé smásala, er skattleggja beri samkvæmt a-lið 22. gr. laga nr. 100/1948.

Um 2: Umboðsmaður gerðarbeiðanda heldur því fram, að með orðinu „heildarandvirði" í 22. gr. laga nr. 100/1948 verði ekki annað skilið en að með því sé átt við þá heildarupphæð, er greidd er hverju sinni fyrir vöru eða þjónustu, enda bendi viðbótin „án frádráttar nokkurs kostnaðar" ótvírætt til þess. Þannig hafi það og frá byrjun verið skilið af skattayfirvöldunum, að með þessu orðalagi sé átt við brúttóandvirði vöru eða þjónustu, enda sé sá skilningur í samræmi við tilsvarandi verðskatta hér á landi og erlendis. Sem dæmi megi benda á veitingaskattinn, sem í eðli sínu sé veltuskattur. Hann sé tekinn af heildarsöluverði veitinga, sbr. rskj. nr. 13 og 15, og sé það viðurkennt af umboðsmanni gerðarþola í rskj. nr. 9, að söluskattur hafi verið innifalinn í söluverði veitinga, enda hafi það verið tekið fram á flestum verðskrám verðlagseftirlitsins, að söluskattur sé innifalinn í verðinu. Af því leiði, að tekinn hafi verið af honum veitingaskattur, og virðist þá ekki vera óeðlilegra að taka söluskatt af veitingaskatti en veitingaskatt af söluskatti. Þá megi og benda á það, að þar sem söluskattur tíðkist erlendis, eins og t. d. í Noregi, sé miðað við brúttó vörusölu, en Norðmenn hafi nú 18 ára reynslu um álagningu og innheimtu söluskatts.

Þá heldur hann því fram, að söluskattur skuli vera innifalinn í heildarandvirði vöru, og sé því skylt að greiða söluskatt af söluskatti. Þannig hafi og frá byrjun verið litið á af skattayfirvöldunum, sbr. úrskurð Fjármálaráðuneytisins, rskj. nr. 6. Veitingaskattur hafi verið greiddur af veitingaskatti, sem greinilega sé ljóst, ef athuguð séu rskj. nr. 13 og 15, og sé slíkt ekkert einsdæmi. Þannig sé eignarskattur greiddur af tekjuskatti og útsvari og stríðsgróðaskattur sé greiddur af tekjuskatti, útsvari og eignarskatti.

Umboðsmaður gerðarþola bendir á um þetta atriði, að báðir hinir umdeildu skattliðir, veitingaskattur og söluskattur, séu innifaldir í útsöluverði veitinga, eins og sjá megi, að því er veitingaskatt varðar, af verðskrám þeim, er verðlagsstjóri hafi gefið út til handa veitingahúsum, en þar sé verð hverrar tegundar veitinga greint í þrennt: frumverð, veitingaskatt og útsöluverð, og, að því er söluskatt varðar, af tilkynningum verðlagsstjóra þar um. Enn fremur að með lögum um veitingaskatt, nr. 99/1933, hafi veitingahúsum verið gert að greiða veltu- eða söluskatt af veitingum, af veltu hvers mánaðar, og skuli skatturinn greiddur í síðasta lagi 14 dögum eftir lok mánaðar. Með lögum nr. 100/1948, 22. gr., sé hins vegar lagður 2% söluskattur á „heildarandvirði vöru án frádráttar nokkurs kostnaðar". Orðalag þetta telur hann beinlínis gefa tilefni til að álykta, að átt sé við hið raunverulega kostnaðarverð vörunnar, og sé því skattstofninn kostnaðarverð vörunnar að viðbættri álagningu. Um það þurfi

ekki að deila, að veitingaskattur geti ekki talizt álagning, né heldur teljist hann til kostnaðarverðs. Það sé því ekki hægt að telja, að veitingaskattur teljist til „heildarandvirðis" veitinga með þeirri takmörkun, sem felist í því, að það sé „án frádráttar nokkurs kostnaðar", enda styðjist sú niðurstaða við eðli málsins og sanngirni, ekki sízt þegar þess sé gætt, að veitingasalar hafi veitingaskattinn aðeins stutta stund undir höndum og að hann sé ekki álagningarhæfur. Það sé því með öllu óheimilt að reikna söluskatt af veitingaskatti.

Þá heldur umboðsmaður gerðarþola því enn fremur fram, að með orðunum „heildarandvirði vöru án frádráttar nokkurs kostnaðar" sé verið að ákveða, hverjar af þeim tölum, sem fyrir hendi eru við setningu laganna, eigi að vera skattstofn, eins og t. d. sagt væri, að greiða ætti 2% af heildarandvirðinu, 100. Sé því fráleitt að hugsa sér, að með því sé átt við að greiða 2% af 102, fremur en t. d. tollur sé reiknaður af tollverði plus tolli eða skemmtanaskattur af aðgangsverði plus skemmtanaskatti. Með hliðsjón af framangreindu sé því óheimilt að reikna söluskatt af söluskatti.

Loks mótmælir hann gildi rskj. nr. 6, úrskurði Fjármálaráðuneytisins, þar eð Fjármálaráðuneytið sé í raun réttri umbjóðandi gerðarbeiðanda og skýringar þær, er fram komi í úrskurðinum, séu aðeins einhliða túlkun annars málsaðiljans og hafi enda ekki stoð í lögunum. Þá mótmælir hann enn fremur gildi rskj. nr. 7, úrskurði ríkisskattanefndar, sem einnig megi í rauninni líta á sem aðiljaskýrslu, eins og rskj. nr. 6, en telur þá, að í henni felist óbein viðurkynnng á því, að ekki skuli reikna söluskatt af söluskatti.

Um 3: Umboðsmaður gerðarbeiðanda heldur því fram, að undanþáguákvæðið í A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948 um mjólk og mjólkurafurðir, garðávexti, ket, fisk, egg og óunnið slátur, eigi því aðeins við, að þær vörutegundir séu óunnar og ótilreiddar. Ket og ketréttir, t. d. soðið ket eða steikt, fiskur og fiskréttur, t. d. soðinn fiskur eða steiktur, garðávextir, óhýddir og ósoðnir, og garðávextir, soðnir eða tilreiddir, ósoðin egg og soðin eða steikt, sé sitt hvað, ekki sömu vörutegundir, heldur tvenns konar vörutegundir. Vörur þessar óunnar og ótilreiddar, þ. e. a. s. vörurnar í hinu eiginlega ástandi sínu, komi undir undanþáguákvæðið í A-lið 23. gr., en hafi verið búnar til aðrar vörutegundir úr vörum þessum, t. d. ketið steikt eða hakkað og soðið, geti slíkar vörutegundir ekki komið undir undanþáguákvæðið. Orðin „óunnið slátur", benda m. a. til þess skilnings. Þá heldur umboðsmaður gerðarbeiðanda því fram, að undanþáguákvæðið eigi ekki við vörur þessar, þegar þær séu seldar á veitingastað, heldur aðeins við sölu frá framleiðanda, heildsala eða smásala. Til þessa skilnings bendi ótvírætt samanburður annars vegar á ákvæðum dýrtíðarlaganna frá 1947 og 1948 og hins vegar veltuskattslaganna frá 1945, en samanburður þessi leiði það í ljós, að ákvæði dýrtíðarlaganna frá 1947 og 1948 um söluskatt séu tekin eftir veltuskattslögunum frá 1945. Eigi því að skýra söluskattsákvæði hinna tveggja fyrrnefndu laga í samræmi við hin síðarnefndu lög frá 1945, en af því leiði aftur, að vörur þær, sem undanþegnar eru eftir A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948, séu ekki söluskattsfrjálsar, séu þær seldar á veitingastað. Loks bendir hann

á auglýsingu nr. 13/1949 um söluskatt af innfluttum vörum og ákvæði B-liðs 6. gr., sbr. 3. gr. reglugerðar nr. 146/1950 um söluskatt. Þar sé vöruupptalningin í A-lið 23. gr. laga 100/1948 skýrð í samræmi við flokkunarreglur tollskrárlaganna, og af því leiði enn, að vörur, unnar eða tilreiddar úr keti, fiski, garðávöxtum eða eggjum, geti ekki komið undir undanþáguákvæðið í A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948, og komi það til af því, að slíkar vörur teljist til 16. kafla tollskrárinnar, en ekki til 2.—4. kafla hennar, en eftir fyrrnefndri auglýsingu nr. 13/1949 og reglugerð nr. 146/1950 sé undanþegið söluskatti aðeins nýtt, kælt, fryst, saltað, reykt eða þurrkað ket, nýr, ísvarinn, þurrkaður eða reyktur fiskur, nýtt eða þurrkað grænmeti og ný egg. Heldur umboðsmaður gerðarbeiðanda því fram, að þessi túlkun ráðuneytisins á undanþáguákvæði 23. gr. laga nr. 100/1948 sé í fullu samræmi við lögskýringarreglur og því réttmæt. Við túlkun á vöruheitum, eins og þeim, sem um er rætt í A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948, sé eðlilegt, að leitað sé til þeirra íslenzkra laga einna, þar sem vörur séu flokkaðar vísindalega, þ. e. eftir viðurkenndum vörufræðilegum reglum.

Umboðsmaður gerðarþola heldur því fram, að sala gerðarþola á þessum vörum sé undanþegin söluskatti samkvæmt svo skýlausum orðum A-liðs 23. gr. laga nr. 100/1948, að ekki þurfi um að deila, og að allar staðhæfingar um, að undanþáguákvæðin nái aðeins til upptalinna vörutegunda í framleiðsluástandi, eigi enga stoð í orðalagi greinarinnar. Þessa skoðun sína telur hann fá fullan stuðning við athugun veltuskattslaganna frá 1945, sem söluskattsákvæði beggja dýrtíðarlaganna frá 1947 og 1948 séu sniðin eftir að mestu leyti, en í 3. gr. þeirra segi, að undanþágan gildi aðeins, „þegar vörur þessar eru seldar af framleiðanda þeirra eða í heildsölu." Í dýrtíðarlögunum báðum séu orð þessi felld niður og verði sú eina ályktun af því dregin, að undanþágan eigi nú ekki lengur að vera háð þessari takmörkun. Þá telur hann og, að við setningu þessara undanþáguákvæða muni nokkru hafa ráðið það sjónarmið að forðast vísitöluhækkun, sem stafa mundi óhjákvæmilega af skattlagningu þessara vörutegunda, hvort heldur í framleiðsluástandi eða tilreiddu, svo og að torvelda eigi frekar sölu þessara innlendu framleiðsluvara með verðhækkun vegna skattsins. Þá mótmælir hann skýringum umboðsmanns gerðarbeiðanda á undanþáguákvæði A-liðs 23. gr. dýrtíðarlaganna, sem sóttar eru til tollskrárlaganna, auglýsingu nr. 13/1949 og ákvæði B-liðs 6. gr. reglugerðar nr. 146/1950 sem langt sóttum og fjarstæðukenndum lögskýringum. Loks mótmælir hann gildi rskj. nr. 16, bréfi Fjármálaráðuneytisins, á sama grundvelli og hann áður hefur mótmælt rskj. nr. 6.

Skal nú víkja að þremur framangreindum atriðum, hverju fyrir sig, og afstaða tekin til hvers og eins þeirra.

Um 1, að veitingasala sé smásala, er skattleggja beri samkvæmt a-lið 22. gr. laga nr. 100/1948.

Í lögum nr. 100/1948 er enga skýrgreiningu að finna á hugtakinu „smásala" né heldur í þeim eldri lögum, er söluskattsákvæði nefndra laga virðast að meira og minna leyti byggð á. Verður því að áliti réttarins að leita

skýrgreiningar á því samkvæmt venjulegum lögskýringarreglum svo og hvað meint sé með hugtakinu í venjubundnu viðskiptamáli. Liggur því næst fyrir að leita um skýringar til laga um verzlunaratvinnu nr. 52/1925, en í 1. gr. þeirra eru taldar upp ýmsar tegundir sölu, þ. á m. smásala, en þar er hugtakið ekki skýrt nánar. Að mati réttarins merkir hugtakið smásala í merkingu laga nr. 52/1925 smásöluverzlun í venjubundnum skilningi þess hugtaks, þ. e. almenna verzlun (verzlun, sem hefur á boðstólum skylda og óskylda vöruflokka) eða sérverzlun (t. d. vefnaðarvöruverzlun) eftir atvikum, sem bundin eru við verzlunarleyfi, sbr. 2. gr. sömu laga, sem aftur á móti er háð ýmsum tilteknum skilyrðum í 3. gr. laganna og hlítir í öllum atriðum venjulegum lögskipuðum reglum um slíkar verzlanir, t. d. um lokunartíma o. fl. Skýrgreining þessi er og að áliti réttarins í fullu samræmi við venjubundið viðskiptamál og almennan skilning á mæltu máli. Telur rétturinn einsætt, að skýrgreining hugtaksins „smásala" í a-lið 22. gr. laga nr. 100/1948 hljóti að falla saman við síðastnefnda skýrgreiningu hugtaksins. Þegar af þeirri ástæðu verður þetta varnaratriði gerðarþola ekki tekið til greina.

Um 2, að söluskatt eigi ekki að reikna af veitingaskatti og ekki af sjálfum sér.

Rétturinn lítur svo á, að orðið „heildarandvirði" í 22. gr. laga nr. 100/1948 verði ekki skilið öðruvísi en þannig, að með því sé beinlínis verið að undirstrika, að átt sé við brúttósöluverð vöru, og fái sá skilningur aukinn styrk í áframhaldinu: „án frádráttar nokkurs kostnaðar", enda sé það í fullu samræmi við óumdeilt veltuskattseðli söluskattsins. Ljóst er af rskj. nr. 13 og 15, að veitingaskattur er innifalinn í útsöluverði veitinganna, og er það viðurkennt af umboðsmanni gerðarþola, svo og að söluskatturinn sé innifalinn í útsöluverðinu.

Varnarástæður gerðarþola varðandi þetta atriði verða því ekki heldur teknar til greina.

Um 3, að sala gerðarþola á mjólk og mjólkurafurðum, garðávöxtum, keti, fiski og eggjum eigi að vera undanþegin söluskatti samkvæmt A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948.

Í A-lið 23. gr. margnefndra dýrtíðarlaga eru taldar upp allmargar vörutegundir, sem undanþegnar eru söluskatti, þ. e. ofangreindar matvörutegundir, að því er þetta mál varðar. Í lögunum eða greinargerðum við frumvörp þeirra er engin nánari skýrgreining á þessum vöruflokkum. En í 3. gr. 2. mgr., b-lið, laga um veltuskatt, nr. 62/1945, sem dýrtíðarlögin frá 1947 og 1948 virðast ótvírætt sniðin eftir að ýmsu leyti, eru sumar þessar sömu vörutegundir undanþegnar veltuskatti, þegar þær eru í framleiðsluástandi, að því er skilja verður, „þegar vörur þessar eru seldar af framleiðanda þeirra eða í heildsölu". Í dýrtíðarlögunum frá 1947 og 1948 er þessi síðast tilvitnaða setning ekki tekin upp, en við er bætt ýmsum vörutegundum, sem undanþegnar eru söluskatti. Í þessu máli skiptir það meginmáli að dómi réttarins, hvort niðurfellingu þessarar tilvitnuðu setningar beri að skilja þannig, að skattundanþágan taki nú ekki lengur aðeins til þess, að varan sé seld í framleiðsluástandi af framleiðanda sjálf-

um eða í heildsölu. Í greinargerðum við frumvörp beggja nefndra dýrtíðarlaga er ekkert vikið að þessu, eins og virðist þó, að ástæða hefði verið til, ef annan skilning hefði nú átt að leggja í margnefnda vöruflokkun en áður var gert. Rétturinn telur því ekki annað fært en að leita skýringa eftir vörufræðilegum reglum á vöruheitum þeim, sem nú eru talin í A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948 og hér skipta máli. Er það álit réttarins, að samkvæmt almennum vöruflokkunarreglum og almennri málvenju beri að skýrgreina margnefndar vörutegundir þannig, að átt sé við vörurnar í framleiðsluástandi þeirra. Orðalagið „óunnið slátur" virðist og styðja þessa skoðun. Hins vegar telur rétturinn, að t. d. steikt eða soðið ket, steiktur eða soðinn fiskur, tilreiddir garðávextir, steikt eða soðin egg, ostur og smér með brauði, sem framreitt er og selt í veitingahúsum, og jafnvel mjólk, sem borin er með öðrum réttum eða án, falli undir heildarhugtakið veitingar og heyri því undir aðra vöruflokka en hráefnið, sem veitingarnar eru úr unnar. Með tilliti til þessa telur rétturinn sig geta fallizt á lögskýringar Fjármálaráðuneytisins í rskj. nr. 16 og í auglýsingu nr. 13/1949 og reglugerð nr. 146/1950, er vitnað hefur verið í af umboðsmanni gerðarbeiðanda, og með því að óumdeilt er, að gerðarþoli selur ekkert af margnefndum vörutegundum í A-lið 23. gr. laga nr. 100/1948 í þeim skilningi, sem hér hefur verið slegið föstum, verður þessi síðasta varnarástæða hans ekki tekin til greina.

Niðurstaða réttarins verður því sú, að gerðarþoli, Matstofa Austurbæjar, sé skattskyld samkvæmt b-lið 22. gr. laga nr. 100/1948 af allri brúttó veitingasölu sinni. Eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Því úrskurðast:

Gerðarþoli er skattskyldur af allri brúttó veitingasölu sinni samkvæmt b-lið 22. gr. laga nr. 100/1948. Málskostnaður fellur niður.