Föstudaginn 21. október 1966.

Nr. 26/1966. **Alfred Eymundsson**
(Páll S. Pálsson hrl.)
gegn
Tollstjóranum í Reykjavík f. h. ríkissjóðs
(Hjörtur Torfason hdl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómarar Hæstaréttar.

Lögtaksmál. Söluskattur.

Dómur Hæstaréttar.

Sigurður Grímsson borgarfógeti hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 23. febrúar 1966 og krafizt þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði úr gildi felldur, synjað verði um framgang lögtaksgerðar og stefnda verði dæmt að greiða áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði úrskurður verði staðfestur og áfrýjanda verði dæmt að greiða honum málskostnað fyrir Hæstarétti.

Áfrýjandi keypti og seldi á árinu 1963 fimm notaðar bifreiðar, þannig að hann átti að jafnaði eigi nema eina þeirra í einu. Var kaupverð allra bifreiðanna kr. 558.000.00, en söluverð kr. 605.000.00 og hagnaður því kr. 47.000.00, sem áfrýjandi hefur talið fram til tekjuskatts. Skattayfirvöld hafa talið áfrýjanda söluskattskyldan af söluverði bifreiðanna og gert honum að greiða kr. 18.150.00 í söluskatt. Er nú krafizt lögtaks hjá honum fyrir fjárhæð þessari auk dráttarvaxta og kostnaðar.

Með kaupum og sölu nefndra bifreiða hefur áfrýjandi, sem enga sjálfstæða starfstöð með bílasölu rak, svo að vitað sé, hvorki stundað „sjálfstæða starfsemi“ í merkingu 4. gr., stfl. d., laga nr. 10/1960 né „atvinnurekstur“ í merkingu 6. gr., 13. tl., sömu laga, er honum bæri að tilkynna sem söluskattskylda starfsemi eða atvinnurekstur til skattayfirvalda samkvæmt 11. gr. sömu laga. Var áfrýjanda því eigi skylt

að greiða söluskatt af söluverði bifreiðanna. Samkvæmt þessu ber að fella hinn áfrýjaða úrskurð úr gildi og dæma stefnda til að greiða áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, sem ákveðst kr. 15.000.00.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði úrskurður er úr gildi felldur, og er synjað um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar.

Stefndi, tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs, greiði áfrýjanda, Alfred Eymundssyni, málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals kr. 15.000.00.

Úrskurður fógetadóms Reykjavíkur 7. janúar 1966.

Gerðarþola, Alfreð Eymundssyni, Stóragerði 34, hér í borg, var gert að greiða hér viðbótarsöluskatt fyrir ár 1963 að fjárhæð kr. 18.150.00. Þar eð gerðarþoli hefur eigi greitt skattgjald þetta, hefur tollstjórinn í Reykjavík f. h. ríkissjóðs krafizt þess, að löktak verði látið fara fram í eignum gerðarþola til tryggingar framangreindri kröfu, kr. 18.150.00, ásamt dráttarvöxtum, kr. 4.083.00, og kostaði, kr. 100.00, fram til 18. júní 1965, eða samtals kr. 22.333.00, svo og síðari dráttarvöxtum og kostnaði við lögtaksgerðina, eftirfarandi uppboð, ef til kemur, og kostnaði við flutning málsins fyrir fógetaréttinum, gerðarbeiðanda að skaðlausu.

Í upphafi máls þessa krafðist umboðsmaður gerðarbeiðanda þess (rskj. nr. 5), að umbeðið lögtak yrði framkvæmt þegar í stað, án þess að gerðaraþola yrði leyft að halda uppi vörnum um efnishlið málsins. Þessu mótmælti umboðsmaður gerðarþola (rskj. nr. 6), og féll um þetta atriði úrskurður fógeta í réttarhaldi í málinu 7. júlí 1965 á þá leið, að gerðarþola væri heimilt að halda uppi efnislegum vörnum í málinu. Úrskurður þessi var eigi kærður til Hæstaréttar, og hófst þá efnislegur flutningur málsins.

Umboðsmaður gerðarþola hefur í greinargerð sinni (rskj. nr. 6) og við munnlegan flutning málsins mótmælt framangreindum kröfum gerðarbeiðanda og gert þær dómkröfur, að synjað verði um framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar og að gerðarþola verði úrskurðaður hæfilegur málskostnaður úr hendi gerðarbeiðanda.

Mótmæli sín og kröfur hefur umboðsmaður gerðarþola reist á því, að umrædd skattálagning sé án lagaheimildar. Úrskurður ríkisskattanefndar hafi komið gerðarþola algerlega á óvart, enda virðist úrskurður nefndarinnar ganga í berhögg við úrskurð hennar í öðru máli, þessu hliðstæðu. Það sé viðurkennt, að einstaklingar geti átt eina eða tvær bifreiðar hverju sinni til eigin afnota og ánægju. Slíkt sé eigi talið til útgerðar bifreiða eða annars atvinnurekstrar. Á sama hátt verði að telja, að sömu einstaklingar megi skipta um bifreiðar svo oft sem þá lysti, án þess að ástríða af því tagi leiði til söluskattskyldu. Þó að maður sé sífellt að skipta um bifreið til einkaafnota, sanni þessi árátta engan veginn, að kaup og sala bifreiða sé atvinna mannsins, jafnvel þó að hann eignist að lokum verðmætari bifreið eða hafi hlotnazt milligjafir í peningum, sem vitanlega sé lagður á tekjuskattur og útsvar. Megi líkja þessum viðskiptum við hestakaup, sem margir hafi yndi af. Spurningin sé í þessu máli sú, hvort lausafé, notað í eigin þágu seljanda, sé söluskattskylt. Þessu svari löggjafinn neitandi. Samkvæmt 4. gr. d. og 6. gr., 13. tölul., laga nr. 10/1960 sé sala á lausafé, sem seljandi hafi notað í eigin þágu eða við starfsemi sína, ekki söluskattskyld. Þó sé gerð undantekning að því leyti, ef salan teljist til atvinnurekstrar. Engar sannanir liggi fyrir um það í þessu máli, að hér hafi verið um atvinnurekstur að ræða, en hins vegar mæli allar líkur gegn því.

Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur í greinargerð sinni (rskj. nr. 7) og við munnlegan flutning málsins mótmælt kröfum og sjónarmiði umboðsmanns gerðarþola. Hefur hann um hina umræddu skattkröfu vísað til laga nr. 10/1960 og reglugerðar nr. 15/1960 um söluskatt, en samkvæmt ákvæðum þessara laga og reglugerðar hafi umrædd skattálagning verið gerð. Skattgjaldið sé miðað við heildarandvirði 5 bifreiða, er gerðarþoli hafi keypt og selt á árinu 1963, sbr. 9. gr. söluskattslaganna, og sé sú upphæð óumdeild. Álagningin hafi verið framkvæmd að ákvörðun skattstjóra samkvæmt 5. mgr. 12. gr. laganna á grundvelli upplýsinga, er fram hafi komið við tekjuskattsframtal gerðarþola í ársbyrjun 1964. Sé talið sýnt, að hann hafi stundað kaup og sölur bifreiða í atvinnuskyni á árinu 1963, enda þótt hann hafi þá haft aðra aðalatvinnu, og eigi tilkynnt um þessa starfsemi sína. Samkvæmt 2. gr. sbr. 5. gr. laga nr. 10/1960 sé hver sá aðili söluskattskyldur, sem selur eða afhendir í atvinnuskyni vöru eða verðmæti með þeim takmörkunum einum, er í lögunum

greini. Til áréttingar séu í 4. gr. laganna rakin nokkur dæmi um skattskylda sölu, sbr. hér einkum d-lið ákvæðisins, þar sem tilfærð sé sala eða önnur afhending vöru af hálfu aðilja, er stundi sjálfstæða starfsemi, þótt hvorki teljist smásala, heildsala né iðnrekstur í venjulegum skilningi. Sé ljóst af þessu og öðrum ákvæðum laganna og tilheyrandi reglugerðar, að hugtakið „atvinnurekstur" í merkingu söluskattslaganna hafi mjög víðtækt gildi. Sú sé helzt takmörkun á söluskattskyldunni, að hún sé almennt bundin við síðasta stig viðskipta, þ. e. sölu til neytanda, sbr. 3. gr. laganna, en neytandi teljist sá, er eigi endurselji vöru í atvinnuskyni. Í 6. gr. laganna séu síðan tæmandi taldar þær sérstöku undanþágur, sem til greina komi við vörusölu og verðmæta, þó þannig, að ráðherra kveði nánar á um það í reglugerð, hvað undir þær skuli falla, sbr. niðurlag 7. gr. Í 13. tölulið 6. gr. sé þess þannig getið, að undanþegin sé sala á lausafé, sem seljandi hafi „notað í eigin þágu eða við starfsemi sína, enda geti salan ekki talizt til atvinnurekstrar." Segja megi, að þetta leiði þegar af öðrum ákvæðum laganna. Það sé sala til neytanda, sem skattskyld sé, og endursala hans á verðmæti, er hann hafi keypt og notað í eigin þágu, verði eigi skattskyld, nema hún falli inn í sjálfstæða starfsemi hans sem seljanda. Það, sem geri ákvæði þetta athygilisvert, sé útfærsla þess í 13. tölul. 9. gr. reglugerðar nr. 15/1960, en þar segi, að með því sé t. d. undanþegin sala á notuðum munum einstaklinga og á vélum og áhöldum atvinnufyrirtækja. Sé sala nefndra fjármuna hins vegar meiri eða örari en eðlilegt geti talizt með tilliti til aðstæðna hverju sinni, verði að líta svo á, að um skattskylda starfsemi sé að ræða. Megi segja, að fyrirmæli þessi skýri flestum betur, hvað átt sé við í lögunum, þegar talað sé um sölu í atvinnuskyni. Um gerðarþola liggi það fyrir, að hann hafi keypt og selt 5 bifreiðar á árinu 1963 auk þess sem hann hafi selt bifreið þá, er hann hafi átt í ársbyrjun, og keypt þá bifreið, sem hann hafi átt í árslok. Allar hafi bifreiðarnar verið keyptar og seldar með stuttu millibili, þar af ein sama daginn. Hagnaður hans af sölu bifreiðanna fimm hafi alls numið kr. 47.000.00, eða sem svari þriðjungi af öðrum atvinnutekjum gerðarþola, sem alls hafi numið kr. 146.340.00. Gerðarþoli hafi eigi leitt neinar líkur að því, að honum hafi gengið annað til þessara viðskipta en atvinnusjónarmið. Verði því að telja, að hann hafi verið réttilega skattlagður samkvæmt hinum almennu reglum laganna. Honum sé síður en svo nokkur stoð í undanþáguákvæði 13. tölul. 6. gr. sölu-

skattslaganna, enda bersýnilegt, að bifreiðasölur hans hafi verið bæði meiri og örari en eðlilegt sé um slíka neyzlumuni. Auk þess hafi gerðarþoli eigi fært sönnur á það grundvallaratriði þessa ákvæðis, að hann hafi raunverulega notað umræddar bifreiðar í eigin þágu.

Aðiljar hafa lagt málið undir úrskurð réttarins.

Eins og að framan greinir, er um það deilt í máli þessu, hvort kaup og sala gjörðarþola á bifreiðum á árinu 1963 hafi verið þess eðlis, að heimilt hafi verið að gera gerðarþola að greiða söluskatt af bifreiðasölum hans samkvæmt ákvæðum laga nr. 10/1960 og reglugerðar nr. 15/1960 um söluskatt. Umboðsmaður gerðarbeiðanda hefur haldið því fram, að umrædd skattálagning hafi réttilega verið gerð samkvæmt ákvæðum framangreindra laga og reglugerðar, og hefur hann í því efni meðal annars vísað til 2. gr. sbr. 5. gr. laganna, enn fremur til d-liðs 4. gr. og 13. töluliðs 6. gr. sömu laga svo og 13. töluliðs 9. gr. nefndrar reglugerðar. Umboðsmaður gerðarþola hefur hins vegar haldið því fram, að umrædd bifreiðaviðskipti gerðarþola hafi eigi verið söluskattskyld, og hefur hann um það vísað til d-liðs 4. gr. og 13. töluliðs 6. gr. söluskattslaganna, þar sem segir, að undanþegin söluskatti sé sala á lausafé, sem seljandi hafi notað í eigin þágu eða við starfsemi sína, enda geti salan ekki talizt til atvinnurekstrar.

Samkvæmt framanskráðu hafa bifreiðaviðskipti gerðarþola á árinu 1963 verið sem hér segir (sbr. rskj. nr. 4. og nr. 9):

R 6466, Chervolet	'59,	kaupdagur	22/3	söludagur	13/7
X 44 —	'60,	—	24/7	—	2/8
R 12445, Opel Caravan .	'63,	—	3/8	—	21/9
R 14273, Volkswagen ...	'63,	—	30/9	—	15/11
R 7905, Landrover	'62,	—	26/10	—	26/10

Gerðarþoli hefur þannig samkvæmt þessu keypt og selt á árinu 1963 fimm bifreiðar og selt þær allar, skömmu eftir að hann keypti þær og eina samdægurs. Með vísan til þessa verður réttarinn að fallast á það sjónarmið umboðsmanns gerðarbeiðanda, að framangreind bifreiðaviðskipti gerðarþola hafi verið meiri og örari en eðlilegt geti talizt um sölu slíkra fjármuna með tilliti til aðstæðna og af því verði að líta svo á, að viðskipti þessi hafi verið gerð í atvinnuskyni, enda þótt gerðarþoli hafi á sama tíma haft aðra aðalatvinnu og enda þótt hann kunni að hafa notað bif-

reiðarnar eitthvað í eigin þágu, og að umræddar bifreiðasölur gerðarþola hafi því verið söluskattskyldar skv. 2. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt, sbr. d-lið 4. gr. sömu laga, enda falli sölur þessar eigi undir undanþáguákvæði 13. töluliðar 9. gr. reglugerðar nr. 15/1960 um söluskatt, en þar segir svo um sölur þær, sem undanþegnar eru söluskatti: „Lausafé, sem seljandi hefur notað í eigin þágu eða við starfsemi sína, enda geti salan ekki talizt til atvinnurekstrar.

Með þessu ákvæði er t. d. undanþegin sala á notuðum munum einstaklings, enn fremur sala véla og áhalda atvinnufyrirtækja, sem notuð hafa verið í atvinnurekstri, ef salan getur talizt eðlilegur þáttur í endurnýjun og viðhaldi þeirra eða ef fyrirtæki hættir starfsemi. Sé sala nefndra fjármuna meiri eða örari en eðlilegt getur talizt með tilliti til aðstæðna hverju sinni, verður að líta svo á, að um skattskylda starfsemi sé að ræða".

Samkvæmt þessu lítur rétturinn svo á, að umkrafinn söluskattur vegna bifreiðasölu gerðarþola á árinu 1963 hafi réttilega verið á hann lagður samkvæmt ákvæðum laga nr. 10/1960 og reglugerðar nr. 15/1960 um söluskatt. Þykir því verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir skattkröfunni, kr. 1.8150.00, ásamt dráttarvöxtum og kostnaði frá gjalddaga til greiðsludags á ábyrgð gerðarbeiðanda. Eftir atvikum þykir rétt að láta málskostnað niður falla.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð fyrir kr. 18.150.00 ásamt dráttarvöxtum og kostnaði frá gjalddaga til greiðsludags á fram að ganga á ábyrgð gerðarbeiðanda.