

Föstudaginn 21. október 1966.

Nr. 27/1966. **Guðmundur Sigurðsson** (Páll S. Pálsson hrl.)
 gegn
Tollstjóranum í Reykjavík f. h. ríkissjóðs
 (Hjörtur Torfason hdl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómara Hæstaréttar.

Lögtaksmál. Söluskattur.

Dómur Hæstaréttar.

Sigurður Grimsson borgarfégeti hefur kveðið upp hinn áfrýjaða úrskurð.

Áfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 23. febrúar 1966 og krafist 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 að fyrir Hæstarétti.

Áfrýjandi seldi á árinu 1963 fjórar notaðar bifreiðar, en þrjár þeirra hafði hann keypt á sama ári. Eigi átti hann nema eina þeirra að jafnaði í einu. Var söluverð bifreiðanna samtals kr. 386.000.00 og hagnaður af sölunum kr. 44.800.00, sem áfrýjandi hefur talið fram til tekjuskatts. Skattayfirvöld telja áfrýjanda söluskattskyldan af söluverði bifreiðanna og hafa gert honum að greiða kr. 11.242.00 í söluskatt. Er nú krafist 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 bifreiðana. Sam-

kvæmt 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, Guðmundi Sigurðssyni, málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals kr. 15.000.00.

Úrskurður fógetadóms Reykjavíkur 6. janúar 1966.

Gerðarþola, Guðmundi Sigurðssyni, Háaleitisbraut 26 hér í borg, var gert að greiða hér viðbótarsöluskatt fyrir ár 1963 að fjárhæð kr. 11.242.00. Þar eð gerðarþoli hefur eigi greitt skattkröfu þessa, hefur tollstjórinn í Reykjavík krafizt þess, að lögtak verði látið fara fram í eignum gerðarþola til tryggingar framangreindri kröfu, kr. 11.242.00, ásamt dráttarvöxtum, kr. 2.529.00, og kostnaði fram til 18. júní 1965, eða samtals kr. 13.871.00, svo og síðari dráttarvöxtum og kostnaði við lögtaksgerðina og eftirfarandi uppboð, ef til kemur, og kostnaði öllum við flutning málsins fyrir fógetaréttinum, gerðarbeiðanda að skaðlausu.

Í upphafi máls þessa krafðist umboðsmaður gerðarbeiðanda þess (sbr. rskj. nr. 5.), að umbeðið lögtak yrði framkvæmt þegar í stað, án þess að gerðarþola 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 ríkisskattaneðndar hafi komið gerðarpóla algerlega á óvart, enda virðist úrskurður ríkisskattaneðndar ganga í berhögg við úrskurð nefndarinnar 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 að lokum eignist verðmætari bifreið eða hafi hlotnast 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, sbr. 4. gr., d-lið, og 13. tölul. 6. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt. Gerð sé þó undantekning að því leyti, ef salan verði talin til atvinnurekstrar. Engar sannanir liggi fyrir um það í máli þessu, að hér hafi verið um atvinnurekstur gerðarpóla 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 gerðarpóla. Hefur hann um hina umræddu skattkröfu vísað til laga nr. 10/1960 og reglug. nr. 15/1960 um söluskatt, en samkvæmt ákvæðum þessara laga og reglugerðar hafi umrædd skattálagning verið gerð. Skattgjaldið sé miðað við heildarsöluverð 4 bifreiða, er gerðarþoli hafi selt á árinu 1963, sbr. 9. gr. nefndra laga, og sé sú fjárhæð óumdeild. Álagningin hafi verið framkvæmd samkvæmt ákvörðun skattstjóra í samræmi við 5. mgr. 12. gr. laganna á grundvelli upplýsinga, er fram hafi komið við tekjuskattsframtal gerðarpóla í ársbyrjun 1964 (rskj. nr. 8). Sé talið sýnt, að gerðarþoli hafi stundað kaup og sölu bifreiða í atvinnuskyni á árinu 1963, enda þótt hann hafi þá haft nokkra aðra atvinnu og eigi tilkynnt um þessa starfsemi sína. Samkvæmt 2. gr. sbr. 5. gr. laga nr. 10/1960 sé hver sá aðili söluskattskyldur, sem selji eða afhendi í atvinnuskyni vöru eða verðmæti með 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“ eða „atvinna“ í merkingu söuskattslaganna 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. söluskattslaganna, 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. laganna. 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 meg, 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 salan falli inn í sjálfstæða starfsemi hans sem seljanda. Það, sem geri ákvæði þetta athyglisvert, 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 og 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 þetta skýri flestum betur, hvað átt sé við í lögnum, þegar talað sé um sölu í atvinnuskyni. Um gerðarþola liggi það fyrir, að hann hafi, að eigin sögn, selt 4 bifreiðar á árinu 1963. Þrjár þeirra hafi hann keypt á árinu, en hina fjórðu muni hann hafa átt í ársbyrjun. Allar hafi bifreiðar þessar verið keyptar og seldar með stuttu millibili, eftir því sem skráningarskýrslur bendi til, þar af ein sama daginn. Hagnað sinn af þessum viðskiptum hafi gerðarþoli talið vera samtals kr. 44.800.00, eða sem svari meiru en helmingi af öðrum atvinnutekjum hans, sem alls hafi verið kr. 77.584.00. Gerðarþoli hafi og eigi leitt neinarnar líkur að því, að honum hafi gengið annað til þessara viðskipta en atvinnusjónarmið. Að hér hafi verið um atvinnusjónarmið að ræða, verði enn ljósara, þegar litið sé til bifreiðaviðskipta gerðarþola árin 1962 og 1961. Samkvæmt skattframtali fyrir fyrra árið kaupi hann bifreið (Volkswagen '58) og

selji hana aftur með kr. 4.000.00 hagnaði. Eftir það reki hver bílasalan aðra. Hann kaupi og selji aðra bifreið á árinu og kaupi þá þriðju, er hann selji á árinu 1962. Á því ári selji hann alls 4 bifreiðar með hagnaði, er hann reikni sér á kr. 11.000.00. Auk þess kaupi hann þá bifreið, er hann eigi í ársbyrjun 1963, sem áður segi. Megi því segja, að gerðarþoli hafi samfellt stundað viðskipti með bifreiðar þessi 3 ár. Auk þess beri að líta á tengsl þessara viðskipta við þau störf, sem hann hafi unnið fyrir aðra aðilja, en það virðist einkum hafa verið bifvéla viðgerðir. Af framtalsskýrslunni fyrir ár 1965 (rskj. nr. 11) megi sjá, að gerðarþoli hafi haldið þessum viðskiptum áfram á árinu 1964. Á því ári selji hann 5 bifreiðar með hagnaði, er hann reikni sér á kr. 25.208.00, eða sem svari þriðjungi af öðrum atvinnutekjum hans. Auk þess hafi hann haft tekjur af viðgerð á þessum bifreiðum, er hann reikni á kr. 21.000.00. Með vísun til framanritaðs verði að telja, að gerðarþoli hafi verið réttilega skattlagður samkvæmt hinum almennu reglum söluskattslaganna. Honum sé síður en svo nokkur stoð í undanþáguákvæði 13. tölul. 6. gr. laganna, 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 gerðarþola á bifreiðum á árinu 1963 hafi verið þess eðlis, að heimilt hafi verið að gera gerðarþola að greiða söluskatt af bifreiðasölum hans samkvæmt ákvæðum söluskattslaganna 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. tölul. 6. gr. sömu laga svo og 13. tölul. 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. tölul. 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, bls. 2):

- | | | | | | | | |
|----|-------|----------|--------------|---------|-----------|-------------|-------|
| 1. | Selur | R 10287, | Volkswagen | .. '60, | en keypti | pá bifreið | 1962 |
| 2. | — | R 10309, | Volkswagen | .. '62, | kaupd. | 22/3 sölud. | 30/4 |
| 3. | — | R 2156, | Merc. Benz | .. '56, | — | 16/9 — | 16/9 |
| 4. | — | G 1744, | Opel Capitan | .. | — | 11/3 — | 12/12 |

og var söluverð þessara bifreiða samtals kr. 386.000.00. Gerðarþoli hefur þannig skv. þessu á árinu 1963 keypt 3 bifreiðar, en selt 4. Fyrstu bifreiðina (líður 1 hér að ofan) selur hann, að því er virðist, einhvern tíma skömmu eftir áramót, en hefur eignast hana fyrir áramót. Óvíst um kaup- og söludag. Eina bifreiðina (líður 2) selur hann rúmum mánuði, eftir að hann eignast hana. Aðra bifreið (líður 3) selur gerðarþoli sama dag og hann kaupir hana, en að því er varðar bifreiðina G 1744, þá er hér talið, að gerðarþoli kaupi hana 11. marz og selji hana 12. desember 1963. Þess skal getið, að framanritað er skv. upplýsingum frá bifreiðaskráningunni hér (sbr. rskj. nr. 4.). Hins vegar hefur gerðarþoli í réttarhaldi í málinu 27. sept. 1965 aðspurður gefið þær upplýsingar, að hann hafi selt bifreiðina R 10287 í marzmánuði (eða febrúar) 1963. Þá upplýsti hann og, að hann hefði skömmu síðar keypt bifreiðina G 1744 og átt hana mun skemur en afskráningin segi til um, eða í mánuð eða svo. Þá gat gerðarþoli þess, að það muni á misskilningi byggt, að skráning og afskráning á bifreiðinni R 2156 hafi borið upp á sama dag, enda hafi viðgerð á bifreiðinni tekið hálfan mánuð og auk þess hafi hann farið á bifreiðinni í sumarleyfi. Að því er varðar viðgerðarkostnað á bifreiðunum á dómsskj. nr. 8, tók gerðarþoli í sama réttarhaldi það fram, að sumar viðgerðirnar hafi hann sjálfur annazt, aðrar ekki, t. d. alls ekki body-viðgerðir og málningu, og viðgerðina á bifreið R 10309 hafi aðrir alveg séð um. Með vísan til þess, sem fram hefur komið í máli þessu og að framan er skráð um bifreiðasölur gerðarþola á árinu 1963, verður rétturinn að fallast á það sjónarmið umboðsmanns gerðarbeiðanda, eigi sízt þegar hliðsjón er höfð af allmiklum bifreiðakaupum og sölum gerðarþola árin 1961 og 1962, að þessi bifreiðaviðskipti gerðarþola á árinu 1963 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 atvinnu og jafnvel þó að hann hafi notað bifreiðarnar eitthvað í eigin þágu, og að umræddar bifreiðasölur hans hafi því verið söluskattskyldar samkvæmt 2. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt, sbr. d-lið 4. gr. sömu laga, enda falli sölur þessar eigi undir undanþáguákvæði 13. tölul. 9. gr. reglugerðar nr. 15/1960 um söluskatt, en þar segir svo um sölur þær, sem eru undanþegnar 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 einstaklinga, 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 hinn umkrafði söluskattur vegna bifreiðasölu gerðarþola á árinu 1963 hafi réttilega verið á hann lagður. Þykir því verða að leyfa framgang hinnar umbeðnu lögtaksgerðar fyrir skattfjárhæðinni, kr. 11.242.00, ásamt dráttarvöxtum frá gjalddaga til greiðsludags svo og öllum kostnaði á ábyrgð gerðarbeiðanda. Rétt þykir þó eftir atvikum, að málskostnaður sé látinn falla niður.

Því úrskurðast:

Hin umbeðna lögtaksgerð fyrir kr. 11.242.00 ásamt dráttarvöxtum frá gjalddaga til greiðsludags svo og öllum kostnaði á fram að ganga á ábyrgð gerðarbeiðanda.

Málskostnaður fellur niður.
