Dómsorð:

Stefndu, Bjarni Bender og Ingi B. Ársælsson, greiði annar fyrir báða og báðir fyrir annan persónulega og vegna einkafyrirtækis síns, Þjóðleikhússkjallarans (sic), stefnanda, hljómsveit Guðjóns Pálssonar, kr. 275.790.00 með 7% ársvöxtum af kr. 197.600.00 frá 15. september 1967 til 12. janúar 1968 og sömu ársvöxtum af kr. 275.790.00 frá þeim degi til greiðsludags og kr. 50.000.00 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.

Mánudaginn 26. febrúar 1973.

Nr. 123/1972: **Björn Halldórsson**
(Sigurður Gizurarson hrl.)
gegn
Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs
(Sigurður Ólason hrl.).

Dómendur:
hæstaréttardómararnir Logi Einarsson, Benedikt Sigurjónsson, Einar Arnalds og Magnús Þ. Torfason og prófessor Gaukur Jörundsson.

Söluskattur.

Dómur Hæstaréttar.

Áfrýjandi hefur áfrýjað máli þessu með stefnu 5. október 1972, að fengnu áfrýjunarleyfi 3. s. m. Kreft hann þess, að stefnda verði dæmt að greiða honum kr. 9.689.00 með 8% ársvöxtum frá 20. október 1970 til greiðsludags og málskostnað í héraði. Þá krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti, eins og mál þetta væri ekki gjafsóknarmál, en hann fékk gjafsóknarleyfi fyrir Hæstarétti 10. apríl 1972.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti úr hendi áfrýjanda.

Samkvæmt málflutningi krefur áfrýjandi stefnda um endurgreiðslu á viðbót við söluskatt, sem áfrýjanda var gert að

greiða og hann galt, vegna þess að skattayfirvöld hækkuðu söluskattsskylda veltu hans á árinu 1969 frá framtali á söluskattsskýrslum. Var hækkun þessi vegna greiðslna, sem áfrýjandi fékk vegna hárskerastarfa fyrir stofnanir þær, er í héraðsdómi greinir. Fyrir Hæstarétti er því ekki haldið fram af stefnda, að áfrýjandi hafi með fyrirvaralausri greiðslu á söluskattinum firrt sig rétti til að vefengja skattlagninguna og endurkrefja stefnda um það fé, sem hann galt, og enginn ágreiningur er með aðiljum um fjárhæð dómkröfu áfrýjanda. Þykir því mega leggja dóm á málið að efni til, þótt nokkuð skorti á rækilega gagnaöflun.

Áfrýjandi hafði fasta starfsstöðu sem hárskeri. Þau störf, sem hann vann fyrir Elli- og hjúkrunarheimilið Grund, Elli- og dvalarheimilið Ás, vistheimilið í Arnarholti og Hrafnistu, voru þáttur þeirrar starfsemi, þótt unnin væri utan hárskerastofunnar. Verður að telja, að honum hafi borið að innheimta söluskatt vegna þeirrar þjónustu, sem hann lét stofnunum þessum í té, sbr. 2. mgr. 2. gr. og f lið 4. gr. laga nr. 10/1960, en ekki verður álitið, að þær hafi endurselt vistmönnum þá þjónustu, þannig að áfrýjandi væri undan þeirri skyldu þeginn að krefja þær um söluskatt vegna ákvæða 3. gr. nefndra laga. Ekki verður undanþága frá þeirri skyldu heldur reist á 6. tl. 7. gr. laganna, sbr. og 7. tl. 10. gr. reglugerðar nr. 15/1960, sem eigi brýtur gegn greindu ákvæði laganna. Og þar sem áfrýjanda var skylt að standa skil á söluskattinum, þótt hann heimti hann ekki hjá þeim, sem hann vann fyrir, þá ber að staðfesta hinn áfrýjaða dóm, þó svo, að málskostnaður í héraði falli niður.

Málskostnaður í Hæstarétti fellur niður.

Allur gjafsóknarkostnaður fyrir Hæstarétti greiðist úr ríkissjóði, þar með talin gjafsóknarlaun skipaðs talsmanns áfrýjanda fyrir Hæstarétti, kr. 12.000.00.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður að öðru leyti en tekur til ákvæðis um málskostnað.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Gjafsóknarkostnaður áfrýjanda, Björns Halldórssonar, greiðist úr ríkissjóði, þar með talin laun skipaðs talsmanns hans, Sigurðar Gizurarsonar hæstaréttarlögmanns, kr. 12.000.00.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 14. febrúar 1972.

Mál þetta, sem dómtekið var 31. janúar s.l., hefur Sigurður Gizurarson héraðsdómslögmaður höfðað f. h. Björns Halldórssonar, Lynghaga 14, Reykjavík, fyrir bæjarþingi Reykjavíkur með stefnu, birtri 4. janúar 1971, gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda kr. 9.689.00 með 8% dráttarvöxtum frá 20. október 1970 til greiðsludags ásamt málskostnaði samkvæmt gjaldskrá L. M. F. Í.

Stefndi hefur krafizt sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar úr hendi stefnanda að mati dómsins.

Málið var þingfest 7. janúar 1971 og dómtekið að loknum munnlegum málflutningi 17. janúar s.l. Áður hafði verið leitað um sáttir, en án árangurs. Hinn 24. janúar s.l. var málið endurupptekið og dómtekið að nýju 31. janúar s.l.

Málavextir eru þeir, að stefnandi rekur rakarastofu hér í borg, en jafnframt starfar hann að rakaraiðn fyrir Elliheimilið Grund í Reykjavík og Hveragerði og fyrir vistheimilið að Arnarholti. Stefnandi starfaði um tíma einnig fyrir elliheimilið Hrafnistu, en hætti þeim starfa fyrir um það bil tveimur árum að eigin sögn.

Við endurskoðun á söluskatti stefnanda hækkaði skattstjóri söluskattsskylda veltu hans um tekjur frá þessum aðiljum, samtals að fjárhæð kr. 122.366.00, en tekjur þessar komu fram á framtali stefnanda til tekju- og eignarskatts fyrir skattárið 1969. Þar af leiðandi var söluskattur hækkaður um kr. 8.537.00. Jafnframt voru reiknaðir dráttarvextir af þessari fjárhæð fyrir tímabilið frá 15. janúar 1970 13.5%, eða kr. 1.152.00, þegar ríkisskattanefnd tók til úrskurðar kæru stefnanda út af söluskattslagningu þessari.

Eftir skjölum málsins kærði stefnandi söluskatt þennan með kæru til skattstjóra, dags. 12. október 1970 og með kæru til ríkisskattanefndar, dags. 15. október 1970. Hinn 9. nóvember 1970 kvað ríkisskattanefnd upp úrskurð sinn vegna kæru þessarar, og er úrskurður ríkisskattanefndar svohljóðandi:

„Reykjavík 9. nóv. 1970.

Í tilefni söluskattskæru Björns Halldórssonar, Lynghaga 14, Reykjavík, nafnnr. 1333-4684, dags. 15. okt. 1970, hefur ríkisskattanefnd kveðið upp svofelldan úrskurð:

„Kröfur kæranda:

Að söluskattsviðbót fyrir árið 1969, kr. 8.537.00, auk dráttarvaxta, verði felld niður.

Forsendur ríkisskattanefndar:

Við endurskoðun á söluskatti hækkaði skattstjóri söluskattsskylda veltu um tekjur frá Hrafnistu D. A. S., Borgarsjóði (Arnarholt), Elli- og hjúkrunarheimilinu Grun og Elli- og dvalarheimilinu Ási í Hveragerði, samtals að upphæð kr. 122.366.00, sem fram komu á framtali kæranda til tekjuskatts og eignarskatts fyrir skattárið 1969, og er ofangreindur söluskattur á lagður samkv. því.

Kæra til skattstjóra, dags. 12. okt. 1970, hljóðar svo:

„Með tilkynningu yðar, dags. 5. þ. m., teljið þér söluskatt minn fyrir árið 1969 vanreiknaðan um kr. 8.537.00 auk dráttarvaxta.

Að fengnum upplýsingum hjá yður er hér um að ræða það, að þér reiknið söluskatt á vinnu mína hjá Elli-og hjúkrunarheimilinu Grund og hjá Hrafnistu (D. A. S.).

Hér hlýtur að vera um leiðinlegan misskilning að ræða.

Samkvæmt yfirlýsingum, sem hér með fylgja frá viðkomandi líknarstofnunum, hefi ég haft hjá þeim ákveðið mánaðarkaup fyrir vinnu mína hjá þeim og ákveðinn vinnutíma án tillits til fjölda þeirra, sem þjónustu minnar nutu. Báðar stofnanirnar lögðu til húsnæði, húsgögn og aðra aðstöðu til framkvæmda starfs míns, en kaup mitt var fast fyrir hvern mánuð, og er það talið fram á skattaskýrslu minni.

Þessari vinnu minni má algjörlega jafna við aðra heilbrigðis- og hreinlætisþjónustu, sem þessar stofnanir láta vistmönnum sínum í té, svo sem viðhald og þvott fatnaðar, fótaaðgerðir, o. s. frv., og mun það fólk, sem þessa þjónustu innir af hendi, ekki vera krafið um söluskatt af launum sínum.

Ég hefi ekki fengið neinn söluskatt greiddan á þessi laun mín. Sé þetta starf mitt söluskattsskylt, ber yður því að innheimta það hjá viðkomandi stofnunum.

Af framangreindum rökum mótmæli ég algjörlega réttmæti fyrrgreindrar kröfu yðar um vangoldin söluskatt og tel hana á misskilningi byggða — og neita því greiðslu hennar."

Vottorð Sigrúnar V. Ásgeirsdóttur f. h. Elli- og hjúkrunarheim-

ilisins Grundar og f. h. Elli- og dvalarheimilisins Áss, dags. 12. okt. 1970, hljóðar svo:

„Hér með vottast, að hr. Björn Halldórsson, hárskeri, Lynghaga 14, R., hefur fengið föst mánaðarlaun sem hárskeri við stofnanir Elli- og hjúkrunarh. Grund og Elli- og dvalarheimilið Ás í Hveragerði frá 1/9 1965 fram til þessa dags. Upphæðin nam á s.l. ári kr. 3.170.00 per mánuð."

Rétt er að geta þess hér, að samkv. áðurnefndu framtali kæranda til tekjuskatts og eignarskatts námu laun kæranda frá Grund kr. 33.641.00 og frá Ási kr. 14.850.00 fyrir árið 1969.

Vottorð Guðlaugar Sigurbjörnsdóttur f. h. Hrafnistu D. A. S., dags. 12. okt. 1970, er svohljóðandi:

„Ég staðfesti hér með, að Björn Halldórsson, rakarameistari, hefur verið á föstum mánaðarlaunum á Hrafnistu D.A.S. þau ár, sem að hann hefur unnið hér."

Í kæru til ríkisskattanefndar, dags. 15. okt. 1970, segir m. a. svo:

„Þar sem ég var fastur starfsmaður Elli- og hjúkrunarheimilisins Grundar og Hrafnistu þetta ár og áður með föst mánaðarlaun, eins og meðfylgjandi vottorðsafrit bera með sér, leyfi ég mér nú og hér með að kæra til yðar yfir þessari álagningu vangoldins söluskatts og óska, að hann verði niður felldur, þar sem mér ber ekki að greiða söluskatt af föstum launum frekar en aðrir launþegar."

Kærandi er rakarameistari að iðn og rekur rakarastofu að Hjarðarhaga 47 (Rakarastofu Vesturbæjar) samkv. skattgögnum. Hann telur fram til frádráttar tekjum bifreiðanotkun vegna atvinnu sinnar, sem væntanlega mun eiga við iðnþjónustu hans utan rakarastofu hans. Það er alkunna, að það hefur lengi tíðkazt, að rakarar láti í té þjónustu sína utan vinnustofa sinna. Samkv. o-lið 4. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt er vinna eða þjónusta látin í té af iðnaðarmönnum söluskattsskyld. Þótt kærandi hafi í þeim tilvikum, sem um ræðir í þessu kærumáli, samið um mánaðarlega þóknun á hverjum vinnustað, og þá væntanlega með tilliti til fjölda dvalarmanna á hverjum stað, þykir það ekki fyrra hann söluskattsskyldu.

Umrædd starfsemi kæranda utan vinnustofu sinnar þykir ekki falla undir undanþáguákvæði 9. töluliðs 10. gr. reglugerðar nr. 15/1960 um söluskatt, enda lítur ríkisskattanefnd svo á, að hér sé um venjuleg rakarastörf að ræða.

Samkv. 10. gr. áðurnefndra laga um söluskatt ber kæranda að standa skil á skattinum, jafnvel þótt hann hafi vanrækt að taka söluskatt af umræddri vinnu sinni utan vinnustofu sinnar.

Samkv. framanrituðu verður ekki fallizt á kröfu kæranda um niðurfellingu söluskattsviðbótarinnar.

Tilkynning skattstjóra um álagningu söluskattsviðbótarinnar er dags. 5. okt. 1970, og bar því að reikna dráttarvexti fyrir tímabilið 15. janúar til 14. okt. 1970 13.5% af kr. 8.537.00, eða kr. 1.152.00 í stað kr. 1.024.00. Ber því að hækka dráttarvexti fyrir tímabilið um kr. 128.00.

Úrskurðarorð:

Söluskattsviðbót fyrir árið 1969, kr. 8.537.00, standi óbreytt. Dráttarvextir fyrir tímabilið 15. jan. til 14. okt. 1970 hækki um kr. 128.00, eða úr kr. 1.024.00 í kr. 1.152.00.““

Þessum málalokum vildi stefnandi eigi una og höfðaði mál það, sem hér liggur fyrir. Í stefnu er reyndar ekki tekið fram, að stefnukrafan sé krafa um endurgreiðslu á söluskatti, og er málatilbúnaði lögmanns stefnanda áfátt að þessu leyti, en þegar litið er á greinargerð lögmanns stefnda á dskj. nr. 4, þá telur hann, að hér sé um endurgreiðslukröfu að ræða, og virðist það einnig liggja fyrir af skjölum málsins, og sama kom fram í málflutningi.

Stefnandi rökstyður kröfur sínar m. a. með því, að aðalákvæði laga um söluskatt nr. 10/1960 séu í 2. og 3. gr. laganna. Til áréttingar á þeim greinum komi svo 4. gr., sem sé eins konar leiðbeiningarákvæði.

Í 2. mgr. 2. gr. laganna segi: „Hver sá, sem selur eða afhendir í atvinnuskyni vöru eða verðmæti, og hver sá, sem innir af höndum vinnu eða þjónustu, skal með þeim takmörkunum, sem gerðar eru í lögum þessum, innheimta söluskatt skv. 1. mgr. og standa skil á honum í ríkissjóð.“

Í 3. gr., 1. mgr., laganna er svo sett sú takmörkun, sem í þessu tilviki skipti höfuðmáli: „Söluskattskylda af seldri vöru eða vinnu skal almennt bundin við síðasta stig viðskipta, það er sölu til neytanda, en neytandi telst sá, sem ekki endurselur vöru eða vinnu í atvinnuskyni, sbr. næstu málsgr. hér á eftir.

Sé eigi annað fram tekið í lögum þessum, er sala á vörum skattfrjáls til aðilja, sem kaupir þær til að selja aftur í atvinnuskyni eða sem efni í vöru, er hann hefur atvinnu af að framleiða

eða selja, enda hafi hann tilkynnt starfsemi sína skv. 11. gr. Með sama hætti og með sömu skilyrðum er skattfrjáls sala á vinnu til aðilja, sem endurselur verðmæti hennar."

Í 2. mgr. 3. gr., sé sett sem skilyrði, að sá, sem hafi atvinnu af því að selja vinnu, hafi tilkynnt starfsemi sína samkvæmt 11. gr. laganna. Tilkynningarskylda þessi hvíli á þeim, sem hafi atvinnu af að selja vinnu til neytenda, og séu það vinnuveitendur stefnanda í máli þessu.

Af greindum lagastöðum megi ljóst vera, að stefnanda beri ekki að gjalda söluskatt af vinnulaunum sínum, þar sem vinna hans sé ekki söluskattsskyld. Söluskatsskylda sé bundin við síðasta stig sölu á vinnu rakara, en það sé sala stofnana þeirra, sem stefnandi starfi hjá, til vistmanna sinna á þjónustunni.

Samkvæmt 11. gr. virðist þessum stofnunum vera skylt að tilkynna sölu sína á hárskurði o. fl. til vistmanna sem söluskattsskylda þjónustu. Það virðist þær ekki hafa gert. Sé þá fjarstæða, að heimilt sé að láta þá vanrækslu bitna á mönnum, sem taki föst laun hjá stofnunum þessum fyrir vinnu sína. Sé ljóst, að jafnvel þótt stefnandi þessa máls hefði tekið laun hjá stofnunum þessum miðað við tölu seldra hárskurða hverju sinni, hefði hann samt ekki átt að gjalda söluskatt af þeirri sölu, þar sem hann hefði ekki selt til neytanda, heldur til stofnunar, sem síðan endurselji til neytanda.

Það virðist vera ljóst, að greiða beri söluskatt af hárskurði og þess háttar þjónustu, sbr. f lið 4. gr. laga nr. 10/1960, en skatt skuli greiða af síðasta viðskiptastiginu. Í tilvitnuðu ákvæði sé talað um, að söluskattsskyld sé þjónustan, þegar hún sé látin í té í rakarastofum og öðrum snyrtistofum. Það megi til sanns vegar færa, að þjónusta stefnanda hafi verið látin í té í rakarastofu eða snyrtistofu, en það hafi ekki verið hans eigin rakarastofa, heldur rakara- eða snyrtistofur þeirra stofnana, sem hann starfi hjá, enda vinni hann þar störf sín með tækjum þessara stofnana.

Það virðist stórhættuleg stefna af hendi skattayfirvalda að kinoka sér við að innheimta söluskattinn af þeim aðiljum, sem lögum samkvæmt eigi að greiða hann, ef einhver eigi að greiða hann á annað borð, þ. e. þeim stofnunum, sem stefnandi vinni hjá. Slíkt yrði söluskattsskyldum aðiljum hvatning til að vanrækja tilkynningarskyldu samkvæmt 11. gr. laga nr. 10/1960.

Hitt sé og ótvírætt, að vanræki söluskattsskyldur aðili, sem selji þjónustu til neytenda, að tilkynna söluskattsskyldu sína, þá geti skattstjórnin ekki lagt skattinn á sarfsmenn þessa aðilja, nema

ótvíræð lagaheimild sé til þess. Hún sé ekki hér fyrir hendi. Þetta leiði m. a. af svonefndri lagaheimildarreglu, sem kveði svo á, að stjórnvöld verði í öllum skiptum sínum við borgarana að hafa ótvíræða heimild til athafna sinna í settum lögum eða rótgróinni réttarvenju. Því sé ekki að heilsa í því tilviki, sem hér sé um að ræða.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram, að hann hafi samið um ákveðin mánaðarlaun, hann fái þau, hvort sem hann klippi eða ekki. Áhættan sé því stofnunarinnar en ekki stefnanda, enda séu mánaðarlaunin ákveðin að öllum líkindum að sama skapi lægri en ef stefnandi hefði áhættuna af því, að enginn léti klippa sig hjá honum. Það séu haldlaus rök með söluskattsskyldu, að samningar manna geti ekki haft áhrif á skyldur þeirra gagnvart hinu opinbera. Samningar stefnanda um föst mánaðarlaun hafi aldrei verið gerðir í því skyni að komast hjá söluskatti. Ef það hefði við samningsgerð hvarflað að stefnanda, að hann ætti að greiða söluskatt af föstum launum sínum, hefði hann vitaskuld áskilið sér hærri mánaðarlaun.

Enda þótt starf stefnanda falli ekki undir undanþáguákvæði frá söluskatti, sé ekki þar með unnt að leggja á hann söluskatt, þegar hann sé ekki söluskattsskyldur samkvæmt meginreglu laga um söluskatt í 3. gr., 1. mgr. Til þess að vikið verði frá aðalreglu þessari, verði að vera ótvírætt sérákvæði, er felli söluskattsskyldu á stefnanda. Slíku sérákvæði sé ekki til að dreifa í lögum um söluskatt nr. 10/1960.

Af hálfu stefnda er því mótmælt, að stefnandi hafi selt þjónustu sína til endurseljenda. Í öðru lagi sé seljandi söluskattsskyldrar vöru eða þjónustu söluskattsskyldur af henni, nema sá, sem kaupi, hafi í höndum skírteini um það, að hann hafi tilkynnt starfsemi sem endurseljandi vöru eða vinnu, sbr. 3. mgr. 11. gr. og 2. mgr. 8. gr. söluskattslaga. Þar sem þeir, sem stefnandi telji vera endurseljendur þjónustu hans, hafi ekki tilkynnt starfsemi sína né fengið söluskattsskírteini, sé hann sjálfur söluskattsskyldur af henni, og það jafnvel þótt um raunverulega endurseljendur hennar væri að ræða, en því sé mótmælt, eins og áður segi, þar sem líta verði svo á, að stefnandi selji þjónustu sína beint til neytenda, þ. e. þeirra aðilja, sem greiða fyrir hana, þó að þær greiðslur séu inntar af höndum fyrir vistfólk umræddra stofnana.

Stefnandi hafi ekki lagt fram nein gögn um ráðningarkjör sín, en samkvæmt gögnum, sem lögmaður stefnda leggi fram, sbr. dskj. nr. 6, 7 og 8, hafi honum verið greitt eftir reikningi, en

ekki mánaðarlega eftir samningi, eins og hann haldi fram. Eins og fram komi í dómsskjölum, þá sé sala á þjónustu iðnaðarmanna söluskattsskyld samkvæmt c lið 4. gr. söluskattslaga og í f lið sömu greinar sé sérstaklega tekið fram, að þjónusta, sem látin sé í té í rakarastofum, sé söluskattsskyld. Líta verður því svo á, að þjónusta stefnanda sé söluskattsskyld, og sömuleiðis, að það skipti ekki máli í því sambandi, þótt hún sé innt af höndum á mörgum stöðum, en hann muni þó aðallega inna hana af höndum á einum stað.

Kröfu stefnanda er sérstaklega mótmælt á þeim forsendum, að hann hafi greitt umræddan söluskatt án fyrirvara.

Kröfunni um 8% vexti er sérstaklega mótmælt.

Eins og áður er rakið, kærði stefnandi álagðan söluskatt til skattstjóra og svo til ríkisskattanefndar. Í 14. gr. laga nr. 10/1960 segir, að ágreining um skattskyldu og skatthæð megi bera undir dómstóla, en það skuli þó gert innan 6 mánaða, frá því að ríkisskattanefnd úrskurðaði málið. Mál þetta höfðaði stefnandi innan 6 mánaða, frá því að ríkisskattanefnd úrskurðaði málið. Í söluskattslögum er ekki að finna ákvæði að því lútandi, að söluskattsgreiðendur verði að greiða með fyrirvara, ef þeir hyggjast endurkrefja ríkissjóð um þann skatt, sem þeir telja ofgreiddan eða ranglega á lagðan. Eina skilyrðið til málshöfðunar er samkvæmt 14. gr., eins og áður er rakið, að málið hafi áður verið kært til skattstjóra til ríkisskattanefndar og að ekki hafi liðið 6 mánuðir frá úrskurði ríkisskattanefndar, þar til mál er höfðað. Verður því ekki fallizt á það með stefnda, að stefnandi hafi firrt sig rétti með því að greiða án fyrirvara, sbr. og í þessu sambandi 5. mgr. 13. gr. söluskattslaga.

Hinn 10. janúar s.l., kom stefnandi málsins fyrir dóm til yfirheyrslu. Stefnandi sagðist vera hættur að vinna fyrir Hrafnistu og séu um tvö ár síðan hann hætti störfum þar, en hann vinni enn fyrir Elliheimilið Grund í Reykjavík og í Hveragerði. Einnig vinni hann fyrir vistheimilið í Arnarholti. Stefnandi sagðist hafa föst mánaðarlaun fyrir vinnu sína fyrir Elliheimilið Grund og fái hann rúmar kr. 3.000.00 á mánuði fyrir vinnu sína fyrir Elliheimilið í Reykjavík og rúmar kr. 2.000.00 á mánuði fyrir vinnu sína í Hveragerði. Greiðslur þessar breytist bara í samræmi við hækkun á vísitölu, en ekki skipti máli, hversu margir séu klipptir í hverjum mánuði. Fyrir vinnuna í Arnarholti sagðist stefnandi ekki hafa föst mánaðarlaun, heldur miðist greiðslur við það, hve margir séu klipptir í hvert skipti, en stefnandi sagði, að taxti sá,

sem hann vinni eftir í Arnarholti, sé mun lægri en sá, sem rakarar vinni almennt eftir, og hafi hann m. a. þess vegna talið, að inni í þessum greiðslum væri ekki söluskattur.

Stefnandi sagði, að þá er hann vann fyrir Hrafnistu, þá hafi launakjör sín verið algerlega sambærileg við launakjör stefnanda á Elliheimilinu Grund, þ. e. að hann hafi haft fast mánaðarkaup og ekki hafi skipt máli, hversu margir voru klipptir hverju sinni.

Stefnandi sagði, að vistmenn greiði sjálfir ekkert fyrir klippingu, og sagðist stefnandi halda, að þessi þjónusta sé innifalin í vistgjöldum vistmanna, þannig að kostnaður lendi á heimilunum sjálfum, en ekki vistmönnum. Stefnandi tók fram, að hann væri þess fullviss, að vistmenn greiði ekki til heimilanna sérstaklega fyrir þessa þjónustu.

Lög um söluskatt eru nr. 10 frá 1960, og á þeim tíma, sem viðskipti þau áttu sér stað, sem mál þetta er af risið, var í gildi reglugerð um söluskatt frá 31. marz 1960.

Það verður að fallast á það sjónarmið stefnanda, að meginregla laganna sé sú, að söluskatt beri að leggja á síðasta stig viðskipta. En í 3. gr. laganna segir svo: „Söluskattskylda af seldri vöru eða vinnu skal almennt bundin við síðasta stig viðskipta, það er sölu til neytanda, en neytandi telst sá, sem ekki endurselur vöru eða vinnu í atvinnuskyni, sbr. næstu málgr. hér á eftir.

Sé eigi annað fram tekið í lögum þessum, er sala á vörum skattfrjáls til aðila, sem kaupir þær til að selja aftur í atvinnuskyni eða sem efni í vöru, er hann hefur atvinnu af að framleiða eða selja, enda hafi hann tilkynnt starfsemi sína skv. 11. gr. Með sama hætti og með sömu skilyrðum er skattfrjáls sala á vinnu til aðila, sem endurselur verðmæti hennar."

Í 11. gr. laganna er ákvæði þar að lútandi, að allir þeir, sem skattskyldir séu samkvæmt II. kafla laganna, skuli innan eins mánaðar frá því lögin öðlast gildi tilkynna skattstjóra eða skattanefnd, þar sem þeir eru heimilisfastir, um rekstur sinn eða starfsemi. Í 3. mgr. 11. gr. er ákvæði um það, að sá, sem tilkynnt hafi starfsemi sína samkvæmt 1. og 2. mgr. og er heimilt að kaupa vöru eða vinnu án söluskatts samkvæmt 2. mgr. 3. gr., fái hjá skattstjóra eða skattanefnd skírteini um, að hann hafi tilkynnt starfsemi sem endurseljandi vöru eða vinnu.

Í 7. gr. laganna, 6. tl., er rekstur sjúkrahúsa, fæðingarstofnana, heilsuhæla og annarra þvílíkra stofnana undanþeginn söluskatti. Í 7. tl. 10. gr. reglugerðar frá 15. marz 1960 um söluskatt er rekstur sjúkrahúsa, fæðingarheimila, heilsuhæla og annarra

þvílíkra stofnana undanþeginn söluskatti, en tekið er fram í þessari grein, að undanþágan nái aðeins til þeirrar þjónustu, sem nefndar stofnanir láti í té, en ekki til vara, vinnu eða þjónustu, sem þær sjálfar þurfi að kaupa. Í reglugerðinni segir einnig: „Til hliðstæðra stofnana í þessu sambandi teljast elliheimili, vöggustofur, barnaheimili, o. fl.“

Af því, sem hér hefur verið rakið, þá eru elliheimilin og vistheimilið í Arnarholti ekki söluskattsskyld og munu þar af leiðandi ekki hafa fengið söluskattsskírteini, sbr. 11. gr. laganna.

Samkvæmt 12. gr. reglugerðarinnar er seljanda vöru eða þjónustu ekki heimilt að falla frá innheimtu söluskatts, nema óyggjandi sé, að ekki sé um sölu til neytenda að ræða. Enn fremur er sala söluskattsskylds verðmætis án söluskatts aldrei heimil, nema kaupandi hafi tilkynnt starfsemi sem endurseljandi þeirrar vöru eða vinnu, sem seld er, og hafi í höndum skírteini, sbr. 16. gr. reglugerðarinnar og 11. gr. laganna.

Starfsemi elliheimila er í því fólgin að veita vistmönnum ýmiss konar þjónustu, vistmönnum er séð fyrir húsnæði, fæði, þvotti, læknishjálp, ýmiss konar umönnun, og verður að telja það að sjá vistmönnum fyrir rakstri eðlilegan þátt í starfsemi elliheimila, þótt svo ekki sé hægt að telja, að starfræksla elliheimila sé í því fólgin að kaupa þjónustu rakara og selja hana aftur.

Það verður að fallast á það með stefnanda, að hann hafi selt stofnunum þjónustu sína, en stofnanir hafi svo aftur selt vistmönnum sínum þjónustu stefnanda. Stefnandi hefur gert alla sína samninga við stofnanirnar, en ekki vistmenn. Hann mun hafa samið við stofnanirnar um vinnutíma og launakjör, en ekki við vistmenn. Stofnanirnar hafa svo boðið vistmönnum sínum að notfæra sér þessa þjónustu eins og aðra þjónustu, sem stofnanirnar veita vistmönnum. En vistmenn munu almennt ekki eiga annað val en það, hvort þeir þiggja boðna þjónustu eða ekki.

Ekki skiptir máli, hvort stefnandi hafi unnið fyrir föstum launum eða ekki. Það hefur ekki áhrif á söluskattsskyldu, að samið sé um mánaðarlegar greiðslur fyrir söluskattsskylda þjónustu. Af hálfu stefnanda er því haldið fram, að ef honum hefði dottið í hug, að hann ætti að greiða söluskatt, hefði hann áskilið sér hærri mánaðarlaun. Það losar ekki söluskattsskyldan aðilja undan skattskyldu, að honum hafi láðst að innheimta skattinn, sbr. 10. gr. laganna og 14. gr. reglugerðarinnar.

Við niðurstöðu málsins verður lagt til grundvallar, að þjónusta stefnanda er söluskattsskyld, hann hafi selt þessa þjónustu sína

stofnunum, sem eru söluskattsfrjálsar samkvæmt 6. tl. 7. gr. laganna og 7. tl. 10. gr. reglugerðarinnar. Samkvæmt 7. tl. 10. gr. reglugerðarinnar er söluskattsfrelsi elliheimilanna og vistheimilisins bundið við það, sem heimilin selja, en ekki það, sem þau kaupa. En samkvæmt lögunum þá ber þeim, sem selur söluskattsskylda vöru eða þjónustu, að innheimta og greiða söluskatt af vörunni eða þjónustunni, nema því aðeins að viðsemjendur hans hafi í höndum skírteini samkvæmt 11. gr. laganna, sbr. og 16. gr. reglugerðarinnar. Það, að seljandi innheimtir ekki söluskatt, losar hann ekki undan skyldunni að greiða söluskattinn, sbr. 10. gr. laganna. Það eitt, sem getur undanþegið söluskattsskyldan aðilja frá því að þurfa að innheimta og greiða söluskatt, er, að viðsemjandi hans hafi í höndum skírteini samkvæmt 11. gr. laganna, sbr. og 16. gr. reglugerðarinnar.

En eins og áður er rakið, þá eru elliheimilin og vistheimilið í Arnarholti undanþegin söluskattsskyldu af því, sem þau selja, en ekki því, sem þau kaupa, þannig að þau hafa ekki fengið þessi skírteini. Samkvæmt söluskattslögunum er það á ábyrgð seljanda söluskattsskyldrar vöru eða þjónustu, að hann selur vöru sína án söluskatts, og verður hann jafnt að standa skil á söluskattinum, hvort sem hann hefur innheimt skattinn eða ekki, sbr. 10. gr. laganna.

Niðurstaða málsins verður því sú, að krafa stefnanda verður ekki tekin til greina.

Rétt þykir, að stefnandi greiði stefnda málskostnað, er telst hæfilega ákveðinn kr. 4.000.00.

Dómari málsins var Auður Þorbergsdóttir. Uppkvaðning dómsins hefur dregizt vegna veikinda dómarans.

Dómsorð:

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Björns Halldórssonar, í máli þessu. Stefnandi greiði stefnda kr. 4.000.00 í málskostnað innan 15 daga frá lögbirtingu dóms þessa að viðlagðri aðför að lögum.