Þriðjudaginn 14. desember 1982.

Nr. 69/1981. **Gjaldheimtan í Reykjavík**
vegna borgarsjóðs Reykjavíkur
(Guðmundur Vignir Jósefsson hrl.)
gegn
Árbæjarkjöri h/f
(Ólafur Axelsson hdl.).

Aðstöðugjald.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Þór Vilhjálmsson, Ármann Snævarr, Halldór Þorbjörnsson og Sigurgeir Jónsson og settur hæstaréttardómari Guðmundur Jónsson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 3. mars 1981. Krefst hann þess, að hinum áfrýjaða dómi verði hrundið og stefndi verði dæmdur til greiðslu aðstöðugjalds að fjárhæð gkr. 137.400 auk 3% dráttarvaxta á mánuði frá 1. ágúst 1978 til 31. maí 1979, 4% dráttarvaxta á mánuði frá 1. júní 1979 til 31. ágúst s. á., 4.5% dráttarvaxta á mánuði frá 1. september 1979 til 30. apríl 1982, 4% dráttarvaxta á mánuði frá 1. maí 1982 til 31. október s. á. og 4.5% dráttarvaxta á mánuði frá 1. nóvember s. á. til greiðsludags. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Af hálfu áfrýjanda er það vefengt í máli þessu, að lagaheimildar njóti við, er þiggi stefnda undan skyldu til greiðslu aðstöðugjalds, enda geti þessi söluumsvif hans ekki talist til starfsemi mjólkurbúa samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 8/1972. Þá ber áfrýjandi brigður á það, að stefndi selji mjólkurvörur í umsýslusölu vegna Mjólkursamsölunnar í Reykjavík.

I.

Mjólkursamsalan í Reykjavík hafði einkarétt til heildsölu og smásölu á mjólk og mjólkurafurðum, m. a. í Reykjavík, samkvæmt V. kafla laga nr. 101/1966 og eldri lögum um það

efni, uns lög nr. 68/1976 voru sett. Eigi var Mjólkursamsalan talin aðstöðugjaldsskyld vegna sölu mjólkurafurða í mjólkbúðum sínum, sbr. lög nr. 69/1962, 8. gr., 2. mgr., og lög nr. 51/1964, 8. gr., 2. mgr., og síðar lög nr. 8/1972, 36. gr., 2. mgr., sbr. dóm Hæstaréttar í XXXVI. bindi (1965), bls. 552. Frá því er skýrt hér fyrir dómi, að allt frá árinu 1973 hafi það tíðkast, að Mjólkursamsalan hafi afhent matvöruverslunum mjólk og mjólkurafurðir til sölu. Af bréfi Mjólkursamsölunnar til ríkisskattstjóra 2. janúar 1980 verður ráðið, að meira en helmingur allra útsölustaða mjólkur í Reykjavík hafi verið rekinn af öðrum en Mjólkursamsölunni, áður en lög nr. 68/1976 tóku gildi. Í bréfi skattstjórans í Reykjavík til ríkisskattstjóra 11. mars 1980 segir, að eigi muni hafa verið lagt aðstöðugjald á verslunareigendur vegna þessarar sölustarfsemi, og var talið, „að um umboðsviðskipti væri að ræða“.

Með lögum nr. 68/1976 er sölumálum þessum skipað að nýju. Einkarétti Mjólkursamsölunnar til heildsölu mjólkur og mjólkurafurða er haldið, en einkaréttur til smásölu felldur niður. Samkvæmt lögunum má smásala á mjólk fara fram hjá þeim verslunum, sem fengið hafa samþykki heilbrigðisyfirvalda í viðkomandi sveitarfélagi til sölunnar. Í lögunum eru engin ákvæði um greiðslu aðstöðugjalds vegna þessarar sölustarfsemi, og er hvorki sýnilegt af greinargerð fyrir frumvarpi til laganna né umræðum á Alþingi um það, að þessum sérstaka þætti málsins hafi verið gaumur gefinn.

II.

Af forsögu laga nr. 68/1976 verður ráðið, að á því hafi gagngert verið byggt við setningu laganna, að breyttir hættir um sölu mjólkur og mjólkurafurða hefðu ekki í för með sér aukinn dreifingarkostnað, er bitnaði á neytendum. Sýnt er, að löggjafanum er um það hugað, að verði þessara nauðsynja sé haldið í skefjum, svo sem m. a. sést af því, að sala þeirra var undanþegin söluskatti, sbr. lög nr. 10/1960, 6. gr., 2. tölulið. Ef verslunareigendur væru aðstöðugjaldsskyldir vegna sölu mjólkur og mjókurafurða, er ekki annað sýnt en

að það hlyti að leiða til verðhækkunar á þessum vörum í smásölu, en því var lýst hér fyrir dómi og sætti ekki andmælum, að gjöld þessi mundu hafa numið röskum 100 milljónum gkr. skattárið 1978. Sexmannanefnd, sem gegnir því hlutverki m. a. að verðleggja vörur þessar í smásölu, sbr. 5. gr. laga nr. 68/1976, sbr. nú lög nr. 95/1981, lýsti því í bréfi 29. febrúar 1980, að verðlagningin á þeim tíma, sem um ræðir í málinu, hefði verið við það miðuð, að aðstöðugjald yrði ekki lagt á sölustarfsemina.

Svo sem hér hefur verið rakið, verður að telja, að þegar lög nr. 68/1976 voru sett, hafi löggjafinn miðað við það, að óbreytt yrði sú tilhögun, að eigi yrði greitt aðstöðugjald vegna sölu mjólkur og mjólkurafurða, er verslunareigendur fengju í þessu skyni frá Mjólkursamsölunni. Ákvæði 2. mgr. 36. gr. laga nr. 8/1972 þiggur stefnda að vísu ekki undan greiðslu aðstöðugjalds, enda verður að fallast á það með héraðsdómara, að þessi sölustarfsemi teljist ekki til starfssviðs mjólkurbúa samkvæmt því ákvæði. Samning þann milli Mjólkursamsölunnar og Kaupmannasamtaka Íslands frá 25. janúar 1974, sem er grundvöllur viðskipta hins fyrrgreinda við stefnda um mjólk og mjólkurafurðir, verður að túlka svo sem héraðsdómari gerir, að þar sé um umsýsluviðskipti að ræða. Styrkir bókfærsla Mjólkursamsölunnar á viðskiptum þessum þá niðurstöðu. Orðalag laga nr. 68/1976 skýtur ekki loku fyrir, að viðskiptum þessum sé skipað með þeim hætti.

Þegar virt eru löggjafarviðhorf þau, er búa að baki lögum nr. 68/1976 og framangreindir samningshættir milli stefnda og Mjólkursamsölunnar, ber að staðfesta héraðsdóm að niðurstöðu til.

Áfrýjandi þykir eiga að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, sem er hæfilega ákveðinn 7.500.00 krónur.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, Gjaldheimtan í Reykjavík vegna borgarsjóðs Reykjavíkur, greiði stefnda, Árbæjarkjöri h/f,

7.500.00 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 26. janúar 1981.

I.

Mál þetta, sem tekið var til dóms 14. þ. m., er höfðað fyrir bæjarþingi Reykjavíkur með stefnu, birtri 16. apríl 1980.

Stefnandi málsins er Gjaldheimtan í Reykjavík f. h. borgarsjóðs Reykjavíkur.

Stefndi er Árbæjarkjör h/f, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda aðstöðugjald að fjárhæð gkr. 137.400 vegna ársins 1978 „auk 3% dráttarvaxta á mánuði af þeirri fjárhæð frá 01.08.1978—31.05.1979, 4% dráttarvaxta á mánuði frá 01.06.1979—31.08.1979 og 4½%dráttarvaxta á mánuði frá þeim tíma til greiðsludags og málskostnaðar að mati dómsins."

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

Samkomulag er um að ganga fram hjá sáttanefnd.

Sáttaumleitanir dómarans hafa ekki borið árangur.

Bjarni Kristinn Bjarnason borgardómari dæmir mál þetta.

II.

Í stefnu er gerð svofelld grein fyrir málsefninu:

„Stefnandi kveður skattstjórann í Reykjavík hafa gert stefndum að greiða aðstöðugjald í Reykjavík gjaldárið 1978, að fjárhæð kr. 794.900. Stefndur hafi ekki viljað fallast á réttmæti álagningar gjaldsins að því leyti sem það var lagt á innkaupsverð mjólkurvara, er stefndur selur í smásöluverslun sinni. Hafi ríkisskattanefnd með úrskurði, dags. 10.09.1979 fallist á kröfu stefnds og lækkað aðstöðugjald gjaldárið 1978 í kr. 657.500, eða um kr. 137.400.

Þar sem stefnandi hafi ekki viljað sætta sig við úrskurð þennan, sé honum nauðsyn á að höfða mál til greiðslu þeirrar gjaldfjárhæðar, er hann telur ríkisskattanefnd hafa ranglega fellt niður."

Í greinargerð hefur lögmaður stefnanda tekið fram:

„Mál þetta er höfðað til þess að fá hnekkt þeim úrkurði ríkisskattanefndar, að stefndur skuli vera undanþeginn greiðslu aðstöðugjalds að því er varðar sölu mjólkur. Í úrskurði ríkisskattanefndar nr. 603, 1979, dskj. nr. 12, kemur fram, að nefndin

telur ákvæði 2. mgr. 36. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga ekki taka til stefnds, „að því er snertir verslun hans með vörur þær, er hér um ræðir.“ Nefndin virðist hins vegar byggja úrskurð sinn á því, að stefndur reki þessi viðskipti sem umsýsluaðili, en ekki sjálfstæður kaupmaður. Á þetta sjónarmið vill stefnandi ekki fallast, og er í því sambandi m. a. vitnað til kröfugerðar ríkisskattstjóra fyrir ríkisskattanefnd, en hún kemur fram í úrksurði á dskj. nr. 12.“

III.

Stefndi rekur í Reykjavík matvöruverslun í smásölu. Í skýringum með ársreikningi fyrir árið 1977 var af hálfu stefnda gerð krafa um, að innkaupsverð mjókurvara að fjárhæð gkr. 27.484.939 yrði dregið frá heildarútgjöldum ársins við ákvörðun álagningargrundvallar aðstöðugjalds.

Skattstjórinn í Reykjavík vildi ekki á þetta fallast og gerði stefnda að greiða aðstöðugjald að fjárhæð gkr. 794.900 gjaldárið 1978. Ákvað skattstjóri stofn til álagningar gjaldsins gkr. 158.988.025, en gjaldstigi var 0.5%.

Stefndi vildi ekki una þessari ákvörðun skattstjóra. Með aðstöðugjaldskæru til skattstjóra, dagsettri 2. ágúst 1978, gerði stefndi þá kröfu, að innkaupsverð mjólkurafurða, gkr. 27.484.939, sem stefndi seldi í verslun sinni á árinu 1977, yrði dregið frá aðstöðugjaldsstofni.

Skatttjórinn í Reykjavík kvað upp úrskurð um kæruefni þetta 1. nóvember 1978. Er úrskurðurinn svohljóðandi:

„Í 3. tölulið 5. gr. reglugerðar um aðstöðugjald nr. 81/1962 eru mjólkurbú undanþegin aðstöðugjaldi. Þar eð undanþága þessi gildir einungis um mjólkurbú, er kærunni synjað. Aðstöðugjald stendur óbreytt.

Kærufrestur til ríkisskattanefndar er 21 dagur frá dags. þessa úrskurðar.“

Stefndi vildi ekki una þessum úrkskurði skattstjóra og skaut málinu til ríkisskattanefndar með kæru, dagsettri 21. nóvember 1978. Í kærunni gerði stefndi kröfu um, að innkaupsverð mjólkurvara yrði dregið frá aðstöðugjaldsstofni. Endurskoðandinn, sem ritaði kæruna, setti fram svofelldan rökstuðning:

„Mjólk er seld af Mjólkursamsölunni til umbjóðanda míns á grundvelli umboðssölu, og fær hann reiknuð sölulaun. Sjá meðfylgjandi ljósrit af einni skilagrein — sem dæmi. Skattstofa Reykjavíkur hefur með úrskurði, dags. 28. nóv. 1977, til Gunnars

Snorrasonar, Suðurhólum 8, Rvík, fallist á, að mjólk sé seld matvörukaupmönnum í umboðssölu."

Í sambandi við kæru málsins til ríkisskattanefndar ritaði ríkisskattstjóri Mjólkursamsölunni í Reykjavík bréf 30. mars 1979 og óskaði eftir upplýsingum. Í bréfinu segir svo:

„Með vísan til ákvæða 36. gr. laga nr. 68/1971 um tekjuskatt og eignarskatt er þess hér með óskað, að þér gefið upplýsingar um það, hverjar hafi verið söluvörur samsölunnar og hvernig háttað hefur verið sölu á þeim vörum á árunum 1975—1978 að báðum árum meðtöldum. Einnig er óskað eftir upplýsingum um eftirtalin atriði:

1. Hafi orðið breyting á tilhögun sölunnar, er þess óskað, að tilgreint sé, hvenær sú breyting hafi átt sér stað og í hverju hún hafi verið fólgin.
2. Hvernig hefur verið háttað uppgjöri á milli samsölunnar og smásöluverslunarinnar á vörukaupum eða vöruúttekt?
3. Hvernig hefur verið háttað meðferð á þeim vörum, sem kaupmanni hafa verið afhentar, en seljast ekki innan leyfilegs síðasta söludags?
4. Er um mismunandi tilhögun að ræða á söluvörum samsölunnar eftir vörutegundum, og ef svo er, tilgreinið vöruheiti í hverjum einstökum vöruflokki.
5. Er um mismunandi tilhögun að ræða, eftir því hvaða aðili á í hlut, og ef svo er, tilgreinið þá aðila, er sértilhögunar njóta."

Í svarbréfi Mjólkursamsölunnar frá 6. júní 1979 segir svo:

„Sömu vöruflokkar seldir '75 og '78, að viðbættum appelsínusafa frá júní '78.

1. Öllum mjólkurbúðum M.S. var lokað 1978, nema á Laugavegi 162. Áður var meira en helmingur útsölustaða matvörubúðir og bakarí, svo að engin önnur breyting varð á sölufyrirkomulagi við lokun M.S. búða, því að lítið eitt fleiri matvörubúðir komu í stað þeirra.
2. Með mjólkurvörur er aðalreglan sú að greiða daglega fasta upphæð, og endanlegt uppgjör fer fram 4 sinnum í mánuði. Ís-vörur eru að mestu staðgreiddar. Lánsviðskipti eru á mánaðarreikningi.
   Brauðvörur og ávaxtasafi eru á mánaðarreikningum.

3-4. Síðasti söludagur er 3-11 dögum eftir gerilsneyðingardag. Verzlanir geta pantað og breytt pöntunum daglega og fá vörur sendar daglega. Því er ætlast til, að allar vörur séu

seldar innan leyfðra tímamarka og ekki þurfi að endursenda þær. Þau frávik eru þó, að ef Mjólkursamsalan áætlar sendingar á mjólk og rjóma fyrir stórhátíðar, en tekur ekki pantanir frá hverri verzlun, þá er viðkomandi vezlun heimilt að endursenda afgang á fyrsta virkum degi eftir hátíð. G-vörur eru dagsettar með síðasta neysludegi, 1—3 mánuðir fram í tímann og því ekki afgreiddar daglega í hverja verzlun. Sama er um ís.

5. Nei."

Ríkisskattstjóri ritaði ríkisskattanefnd bréf 25. júlí 1979, þar sem gerð var sú krafa, að úrskurður skattstjóra yrði staðfestur. Í bréfinu var vitnað til svarbréfs Mjólkursamsölunnar. Til rökstuðnings kröfunni var tekið fram:

„1. Af svarbréfinu verður ráðið, að kærandi hefur mjólkurvörur ekki í umboðssölu.

2. Mjólkursala í smásöluverslun er ekki þáttur í rekstri mjólkurbús og nýtur því eigi við undanþágunnar í 2. mgr. 35. gr. laga nr. 8/1972, en þá mgr. ber að skýra þröngt, þar eð um undantekingu frá aðalreglu 1. mgr. er að ræða."

Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð í málinu 10. september 1979. Í niðurlagi úrskurðarins segir svo:

„Nánar innt eftir um fyrirkomulag viðskipta með mjólkurvörur, hefur af hálfu Mjólkursamsölunnar í Reykjavík verið staðfest, að af hennar hendi sé svo litið á, að sala þessara vara til smásöluaðila fari fram á umboðssölugrundvelli.

Á það sjónarmið skattstjóra er fallist, að undanþáguákvæði 2. mgr. 36. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga taki ekki til kæranda að því er snertir verslun hans með vörur þær, er hér um ræðir. Á það ber einkum að líta í máli þessu, að Mjólkursamsalan skuldar kæranda fyrir smásöluverði mjólkurvaranna, en reiknar honum síðan til tekna umsamda sölupóknun. Einnig fylgir skilaheimild að því er tekur til umræddra vara eftir vissum reglum, á viðskiptin er litið sem umboðsviðskipti af hálfu Samsölunnar, og er það staðfest af hennar hálfu. Þegar þetta er virt, þykir fremur eiga að líta á kæranda sem umsýsluaðila í þessu sambandi en sjálfstæðan kaupmann. Af því leiðir, að taka ber kröfu hans til greina."

Samkvæmt þessu lækkaði ríkisskattanefnd aðstöðugjaldsstofn stefnanda gjaldárið 1978 um gkr. 27.484.939, þ. e. úr gkr.

158.988.025 í gkr. 131.503.086. Var aðstöðugjald stefnda þannig lækkað um gkr. 137.400, úr gkr. 794.900 í gkr. 657.500.

Borgarráð Reykjavíkur ákvað að leggja ágreiningsefnið fyrir dóm og fól gjaldheimtustjóra f. h. Gjaldheimtunnar að fara með málið. Höfðaði stefnandi því næst mál þetta.

Borgarráð Reykjavíkur óskaði eftir umsögn Kaupmannasamtaka Íslands á ágreiningsefninu. Skiluðu samtökin álitsgerð, sem er dagsett 5. desember 1979. Þar er því haldið fram, að sala kaupmanna á mjólk og mjólkurvörum frá Mjólkursamsölunni í Reykjavík sé umboðssala, en það byggist á því, að kaupmaður verði að sækja um leyfi hjá Samsölunni til þess að fá að selja mjólkurafurðir, en slíkt leyfi sé háð sérstökum skilyrðum, sem Samsalan setji, auk strangra skilyrða heilbrigðisyfirvalda. Mjólkursamsalan skuldfæri kaupmenn fyrir úttekt, en reikni þeim síðan ákveðna þóknun, þ. e. umboðslaun. Þá hafi kaupmenn heimild til að skila vörum Samsölunnar aftur eftir ákveðnum reglum. Mjólkursamsalan sjálf líti svo á, að kaupmaður, sem selur mjólkurafurðir Samsölunnar, sé umboðsmaður hennar, enda séu allir viðskiptahættir þeirra við það miðaðir. Í álitsgerðinni er vitnað til bréfs Sexmannanefndar frá 29. febrúar 1980, en þar segir m. a. svo:

„Það lá fyrir, þegar Mjólkursamsalan hafði einkarétt á dreifingu mjólkur og mjólkurvara í smásölu, að aðstöðugjald var ekki innheimt af þessum vörum. Þegar ákveðið var með lögum, að þessum einkarétti yrði breytt og dreifing mjólkurinnar afhent smásöluaðilum, var ekki ráð fyrir því gert, að því fylgdi aukin skattheimta, sem myndi leiða af sér sömu krónutöluhækkun smásöluálagningar og hún næmi. Því er það, að Sexmannanefndin hefur ekki gert ráð fyrir, að álagning í smásölu fæli í sér greiðslu á aðstöðugjaldi af umræddum vörum.“

Vegna ágreiningsefnis þessa leitaði ríkisskattstjóri álits Mjólkursamsölunnar í Reykjavík. Í svarbréfi lögmanns Mjólkursamsölunnar frá 2. janúar 1980 segir m. a. svo:

„Svo sem kunnugt er, var mjólk dreift í smásölu hér áður fyrr aðallega um mjólkurbúðir, sem Mjólkursamsalan átti og rak, en þó þekktist það einnig, að ýmsir kaupmenn fengu mjólk til dreifingar í smásölu. Sú breyting varð á dreifingu mjólkur í smásölu öndvert ár 1978, að öllum mjólkurbúðum Mjólkursamsölunnar í Reykjavík var lokað, nema mjólkurbúðinni á Laugavegi 162. Áður var meira en helmingur útsölustaða mjólkur í borginni bæði matvörubúðir og bakarí, þannig að breytingin á sölufyrir-

komulaginu varð ekki önnur en sú, að búðum Mjólkursamsölunnar var lokað og í staðinn komu lítið eitt fleiri matvörubúðir, sem seldu mjólk. Engin breyting varð á lögunum, sem varða dreifingu mjólkur í smásölu, eins og lögin hafa verið túlkuð og framkvæmd. Það gildir því einu, hvort að Mjólkursamsalan selur mjólk í smásölu eða einhver annar. Mjólkursala í smásölu hefur alla tíð verið undanþegin greiðslu aðstöðugjalds, og á svo enn að vera að óbreyttum lögum. Spyrja má, hver sé tilgangurinn með því að undanþiggja mjólkurbú aðstöðugjaldsskyldu. Tilgangurinn hlýtur að vera sá að halda verðinu á þessari lífsnauðsynlegu vöru sem lægstu, en ef aðstöðugjald yrði lagt á dreifingu mjólkur, yrði því að sjálfsögðu strax velt út í verðlagið og hefði því í för með sér, að mjólkin yrði dýrari í innkaupi fyrir almenning. Minna má á í þessu sambandi, að sala mjólkur er ekki söluskattsskyld, sbr. 2. tl. 6. gr. l. nr. 10/1960 um söluskatt. Undanþága söluskattsskyldu á sölu mjólkur er af sama toga, þ. e. að halda niðri verðinu á mjólk.

Í sambandi við þá skoðun Mjólkursamsölunnar í Reykjavík, sem kemur fram í fyrrnefndum úrskurði Ríkisskattanefndar nr. 603/1979, að sala mjólkur til smásöluaðila fari fram á umboðssölugrundvelli, má benda á, að takmarkað geymsluþol mjólkur og annarra mjólkurafurða gæti skýrt það, að slík vara er seld í umboðssölu."

Stefnandi leitaði eftir upplýsingum hjá skattayfirvöldum um eftirtalin atriði:

„1. Hvernig háttað hafi verið framkvæmd skattyfirvalda í Reykjavík og annars staðar á landinu, að því er varðar álagningu aðstöðugjalds smásöluverslunar með mjólk og mjólkurafurðir.
2. Úrskurði skattyfirvalda, æðri sem lægri, er kunna að vera til skýringa um þetta efni.
3. Önnur gögn, er máli kunna að skipta í þessu sambandi."

Í bréfi skattstofu Reykjavíkur frá 11. mars 1980 segir:

„Meðan Mjólkursamsalan annaðist dreifingu og sölu mjólkur og mjólkurafurða, var ekki lagt aðstöðugjald á innkaupsverð þeirra. Var það óumdeilt, hvað snerti sölubúðir Mjólkursamsölunnar. Í örfáum tilfellum höfðu aðrir aðilar vörur þessar á boðstólum, og samkvæmt þeim upplýsingum, sem lágu fyrir, hlutu þeir sömu meðferð í viðskiptaháttum og um eigin sölubúðir gilti, og var því talið, að um umboðsviðskipti væri að ræða. Samkvæmt því var ekki lagt aðstöðugjald á innkaupsverðið.

Þegar Mjólkursamsalan lagði niður sölubúðir sínar, breyttust viðskiptahættir og meðferð á þann veg, að um viðskipti milli heildsala og smásala þótti vera að ræða, og þar sem undanþáguákvæði 2. mgr. 36. gr. l. nr. 8/1972 tóku ekki til verslunar, var lagt aðstöðugjald á innkaupsverðið."

Í bréfi skattstofu Reykjanesumdæmis frá 9. janúar 1980 segir:

„1. Við athugun á skattframtölum 35 skattgreiðenda gjaldárið 1979, sem versla með mjólkurvörur, kemur í ljós, að aðstöðugjald er lagt á innkaupsverð mjólkurvara hjá 28 þeirra, en ekki hjá 7.

2. Það misræmi stafar af mismunandi framtalsgerð þeirra aðila. Ef þeir telja innkaup mjólkurvara með öðrum vöruinnkaupum, leggst aðstöðugjaldið á mjólkurvöruinnkaupin.

3. Hjálagt fylgir ljósrit af úrskurði skattstjóra Reykjanesumdæmis, þar sem á því er byggt, að mjólkurvörur frá Mjólkursamsölunni í Reykjavík séu umboðssöluvörur."

Í málinu liggur fammi „samkomulag", dagsett 25. janúar 1974. Þar segir m. a.

„Vegna fyrirhugaðra breytinga á núgildandi lögum nr. 101/1966 um Framleiðsluráð landbúnaðarins, verðskráningu, verðmiðlun og sölu á landbúnaðarvörum o. fl. hafa Kaupmannasamtök Íslands og Mjólkursamsalan, er nefnd lagabreyting kann að varða, komið sér saman um eftirfarandi atriði, sem til framkvæmda skulu koma, ef lögin taka gildi:

1. Kaupmenn, sem leyfi hljóta til sölu á mjólk, rjóma og skyri, skuldbinda sig til að hafa einatt á boðstólum allar aðrar vörutegundir, sem Mjólkursamsalan og mjólkursamlögin hafa til sölu á hverjum tíma.

.....

3. Kaupmennirnir, sem fá mjólkursöluleyfi, skuldbinda sig til að taka til sölu framleiðsluvörur brauðgerðar Mjólkursamsölunnar, þar sem því verður við komið, en nokkrir kaupmenn eru þó bundnir af samningi, er bannar viðkomandi að versla með brauðgerðarvörur, og því undanþegnir þessu samkomulagsatriði, en það skal allt að einu ekki standa í vegi fyrir því, að þeir fái mjólkursöluleyfi.

4. Greiðsla fyrir vörur Mjólkursamsölunnar verður staðgreiðsla.

5. Sölumenn Mjólkursamsölunnar hafa rétt til eftirlits með vöum hennar í verslunum kaupmanna, fyrst og fremst til að

veita leiðbeiningar og til að halda góðu sambandi við kaupmennina."

IV.

Við hinn munnlega flutning málsins var því lýst yfir af hálfu stefnanda, að það væru fyrst og fremst tvær spurningar, sem rétturinn þurfi að svara: Í fyrsta lagi, hvort undantekningarákvæði 2. mgr. 38. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga „taki til stefnda að því er snertir verslun hans með vörur þær, er hér um ræðir." Og í öðru lagi, hvort viðskipti stefnda við Mjólkursamsöluna séu umboðssala eða umsýsluviðskipti. Ef rétturinn líti svo á, að 2. mgr. 36. gr. nefndra laga eigi við eða að um sé að ræða annað hvort umboðssölu eða umsýsluviðskipti, þá eigi að taka kröfu stefnda til greina um sýknu, annars ekki.

Af hálfu stefnanda er því alfarið mótmælt, að undantekningarákvæði 2. mgr. 36. gr. nefndra laga geti átt við nefnd viðskipti stefnda við Mjólkursamsöluna, enda verði ekki litið á stefnda sem mjólkurbú í þessum viðskiptum, hvorki beint né óbeint. Verði varla um þetta deilt. Í úrskurði sínum hafi ríkisskattanefnd einnig á þetta fallist.

Í málflutningnum var af hálfu stefnanda gerður greinarmunur á umboðssölu og svonefndum umsýsluviðskiptum (kommission). Um umboðssölu geti ekki verið að ræða, þar sem stefndi selji mjólkurvörurnar í eigin nafni. Þá sé það eitt eftir að kanna, hvort um sé að ræða umsýsluviðskipti.

Af hálfu stefnanda er því andmælt, að um umsýsluviðskipti á milli stefnda og Mjólkursamsölunnar hafi verið að ræða í þeim viðskiptum, sem málið fjallar um. Í því sambandi skipti ekki máli, þó að báðir aðiljar viðskiptanna haldi því fram, að þarna sé um einhvers konar umboðssölu að ræða. Það, sem hér skipti fyrst og fremst máli, sé, að ekki liggi fyrir samningur milli stefnda og Mjólkursamsölunnar um umsýsluviðskipti, enda geti samkomulagið frá 25. janúar 1974 ekki skoðast umsýslusamningur. Þá gefi bókhald stefnda til kynna, að ekki sé um að ræða umsýsluviðskipti. Sama sé að segja um skattframtal stefnda og skýringar, sem því fylgdu. Þá sé skilaréttur stefnda á vörum Mjólkursamsölunnar takmarkaður. Jafnvel þótt talið væri, að um umsýsluviðskipti hafi áður verið að ræða, þá hafi þáttaskil orðið með lögum nr. 68/1976 um breytingu á lögum nr. 101/1966 um framleiðsluráð ladbúnaðarins, verðskráningu, verðmiðlun og sölu á ladbúnaðarvörum o. fl. Er af hálfu stefnanda vísað til 4., 5. og 7. gr. laganna og því haldið fram, að hin nýju lagaákvæði taki nú

af allan vafa um það, að kröfur stefnanda eigi að ná fram að ganga.

V.

Af hálfu stefnda, sem annast dreifingu mjólkurafurða Mjólkursamsölunnar til neytenda, er bent á, að á árinu 1977 hafi umsýsluþóknun stefnda verið 10.53% af lögbundnu útsöluverði afurðanna og hafi þóknunin lækkað úr 17.5% í 10.53%. Hafi Mjólkursamsalan sjálf reiknað þetta út og greitt stefnda í samræmi við sölu hans vikulega. Á sama hátt hafi Mjólkursamsalan fært stefnda til tekna mjólkurvörur, sem stefndi skilaði aftur. Skilaréttur stefnda sé ótvíræður og komi það greinilega fram á reikningum Mjólkursamsölunnar á dómskjölum nr. 42—45.

Mjólkursamsalan geri áætlanir um sölu mjólkurafurða á hverjum afgreiðslustað og sendi daglega til verslana mjólkurafurðir í samræmi við þær áætlanir. Stefndi sem umsýsluaðili geti þó pantað sjálfstætt og sérstaklega eftir þörfum markaðar, þótt frávik frá áætlunum Mjólkursamsölunnar séu fremur fátíð. Verðlagning mjólkurafurða sé lögbundin, þar á meðal umsýsluþóknun kaupmanna, er dreifa vörunni til neytenda á grundvelli heildarsamnings, sem Kaupmannasamtök Íslands gerðu með samkomulaginu 25. janúar 1974. Þarna sé um að ræða rammasamning, sem enn sé í gildi.

Við verðákvörðun Sexmannanefndar á umsýsluþóknun sé reiknað með því, að aðstöðugjald sé ekki greitt vegna vörudreifingar þessarar, og gildi þá einu, hvort Mjólkursamsalan selji afurðir sínar úr eigin verslunum eða fyrir meðalgöngu kaupmanna.

Framangreind umsýsla sé undanþegin aðstöðugjöldum samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 8/1972 um tekjustofna sveitarfélaga. Nokkur sveitarfélög hafi auk þess gert sérstakar samþykktir um undanþágu að þessu leyti, þar sem mjólkurbú séu ekki starfandi. Úrskurður ríkisskattanefndar sé réttur. Beri því að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

Því er haldið fram, að ekki skipti máli, hvort um umboðsverslun eða umsýsluviðskipti sé að ræða, en undir annað hvort hugtakið falli dreifing varanna, þar sem stefndi hafi þegar greitt aðstöðugjald af kostnaði við umboðs- eða umsýsluviðskiptin.

Ekki hafi orðið eðlisbreyting á dreifingu varanna með gildistöku laga nr. 68/1976. Þar hafi aðeins verið um tæknibreytingu að ræða, þ. e. að nýta dreifingarkerfi kaupmanna, að auka hagræði mjólkurbúa og neytenda, að fá söluverð til neytenda lækkað, en verð til framleiðenda hækkað. Það hafi hins vegar ekki

verið ætlan löggjafans með hinum nýju reglum, að þeim fylgdi aukin skattgreiðsla til sveitarfélaga.

Beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda. Við hinn munnleg flutning gerði stefndi þó þá kröfu til vara, að vextir verði aðeins reiknaðir frá stefnubirtingardegi og málskostnaður verði látinn falla niður.

VI.

Niðurstaða réttarins.

Fallast ber á með stefnanda, að undantekningarákvæði 2. mgr. 36. gr. laga nr. 8/1972 taki hvorki beint né óbeint til stefnda að því er varðar verslun hans með mjólkurvörur þær, sem um ræðir í málinu. Kemur sú sýknuástæða stefnda því ekki að haldi.

Áður en lög nr. 68/1976 um breytingu á lögum nr. 101/1966 um framleiðsluráð landbúnaðarins, verðskráningu, verðmiðlun og sölu á landbúnaðarvörum o. fl. komu til framkvæmda, voru mjólkurvörur frá Mjólkursamsölunni í Reykjavík ýmis seldar í mjólkurbúðum, sem Mjólkursamsalan rak sjálf, eða í verslunum einstakra kaupmanna.

Virðist skattstjórinn í Reykjavík hafa litið svo á, að kaupmenn hefðu þá heimild til að draga andvirði keyptra mjólkurvara frá Mjólkursamsölunni frá aðstöðugjaldsstofni við álagningu aðstöðugjalds, sbr. úrskurð skatttjóra frá 28. nóvember 1977 í máli Gunnars Snorrasonar, dómskjal nr. 51, en úrskurður þessi mun ekki hafa verið kærður til breytingar.

Eigi verður á það fallist með stefnanda, að lög nr. 68/1976 hafi að geyma ákvæði, sem breyti álagningarreglum um greiðslu aðstöðugjalds af mjólkurvörum þeim, sem málið fjallar um.

Samkomulagið frá 25. janúar 1974 milli Mjólkursamsölunnar og Kaupmannasamtaka Íslands, sem fjallað er um í kafla III hér að framan, hefur að geyma nokkur samningsatriði varðandi sölu á mjólkurvörum frá Mjólkursamsölunni. Reikningar Mjólkursamsölunnar til stefnda á dómskjölum nr. 42—45, fjórir að tölu, sýna uppgjör á mjólkurvörum, sem stefndi seldi í nóvembermánuði 1977. Á reikningunum er tilgreint söluverð þess vörumagns, sem afgreit var til stefnda á tilteknum degi, svo og andvirði vara, sem stefndi hefur skilað þann dag. Þá er greint frá þeim greiðslum, sem stefndi hefur innt af hendi í þeirri viku, sem hver reikningur nær yfir. Þá kemur til frádráttar sölulaun, 10.53% af seldum vörum. Auk þessa eru tilgreind skil á umbúðum.

Af hálfu Mjólkursamsölunnar og stefnda er litið á viðskipti aðiljanna sem eins konar umboðsviðskipti, en ekki beina sölu.

Fræðimenn gera greinarmun á umboðsverslun og umsýsluviðskiptum.

Það telst umboðsverslun, þegar B, umboðsmaður, hefur heimild til að selja hlut, sem A á, þriðja manni, C, þannig að bindandi sölusamningur verður milli A og C, en B stendur þá utan þess réttarsambands.

Talað er hins vegar um umsýsluviðskipti, þegar umsýslumaður (kommissionær) gerir viðskiptagerninga í eigin nafni við þriðja mann, en fyrir reikning eiganda varanna samkvæmt heimild þess síðastnefnda.

Samkvæmt þeim gögnum, sem fyrir liggja í málinu, verður að telja, svo sem hér stendur sérstaklega á, að söluviðskipti stefnda og Mjólkursamsölunnar á umræddum mjólkurvörum falli undir hugtakið umsýsluviðskipti, enda verður ekki á það fallist með stefnanda, að þau skjöl um bókhald stefnda og reikningsskil við framtal, sem frammi liggja í málinu, standi í vegi fyrir þessari niðurstöðu.

Ekki hefur verið lagt aðstöðugjald á stefnda á grundvelli þess, að um umsýsluviðskipti sé að ræða, og ber því að taka kröfu stefnda um sýknu til greina, en eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Dómsorð:

Stefndi, Árbæjarkjör h/f, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Gjaldheimtunnar í Reykjavík f. h. borgarsjóðs Reykjavíkur, í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.