þeim degi til 10. janúar 1978, af kr. 4.257.886 frá þeim degi til 15. janúar s. á. og af kr. 4.857.886 frá þeim degi til greiðsludags, í endurritskostnað kr. 300, kr. 10.660 í stimpilkostnað, kr. 319.710 í málskostnað samkv. gjaldskrá LMFÍ, kr. 5.000 fyrir gerðarbeiðni, kostnaði við gerðina og eftirfarandi uppboð, allt á ábyrgð gerðarbeiðanda, auk kostnaðar við löghald, kr. 55.000.

Fyrir gerðarþola er mættur Sigmundur Helgason. Áminntur um sannsögli kveðst hann ekki geta greitt.

Samkvæmt kröfu umboðsmanns gerðarbeiðanda lýsti fógeti yfir fjárnámi í eign gerðarþola, bifreiðinni Y 5026, sem er Henschel, árgerð 1970, og íbúðum að Krummahólum 6, 1. hæð, annarri merktri J og hinni merktri DE.

Fallið var frá virðingu. Fógeti skýrði þýðingu gerðarinnar og bryndi fyrir mætta að skýra gerðarþola frá fjárnáminu/löghaldinu.

Upplesið, játað rétt bókað. Gerðinni lokið.

Föstudaginn 29. febrúar 1980.

Nr. 59/1978. **Menntamálaráðherra og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs**
(Skúli Pálsson hrl.)
gegn
Þórshöll h/f
(Hjörtur Torfason hrl.).

Skemmtanaskattur. Menningarsjóðsgjald. Endurgreiðslukrafa. Sýkna.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Björn Sveinbjörnsson, Magnús Þ. Torfason og Þór Vilhjálmsson, Gaukur Jörundsson prófessor og Halldór Þorbjörnsson yfirsakadómari.

Áfrýjandi hefur skotið málinu til Hæstaréttar með stefnu 28. mars 1978. Krefst hann sýknu af kröfum stefnda í mál-

inu og málskostnaðar úr hans hendi bæði í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að áfrýjandi verði dæmdur til að greiða sér 7.013.832 krónur með 7% ársvöxtum af 615.496 krónum frá 1. janúar 1972 til 1. janúar 1973 og af 1.524.873 krónum frá þeim degi til 16. maí s. á., með 9% ársvöxtum af sömu upphæð frá þeim degi til 1. janúar 1974 og af 2.752.815 krónum frá þeim degi til 15. júlí 1974, með 13% ársvöxtum af þeirri fjárhæð frá þeim degi til 1. janúar 1975, af 4.489.966 krónum frá þeim degi til 1. janúar 1976, af 6.172.895 krónum frá þeim degi til 1. janúar 1977 og af 7.013.832 krónum frá þeim degi til 21. nóvember 1977, en með 16% ársvöxtum af þeirri upphæð frá þeim degi til 21. febrúar 1978, 19% ársvöxtum frá þeim degi til 1. júní 1979, 22% ársvöxtum frá þeim degi til 1. september s. á., 27% ársvöxtum frá þeim degi til 1. desember s. á. og 31% ársvöxtum frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Svo sem greinir í héraðsdómi, krefst stefndi í máli þessu endurgreiðslu á ofgreiddum skemmtanaskatti samkvæmt 2. gr. laga um skemmtanaskatt nr. 58/1970 og gjaldi til Menningarsjóðs samkvæmt 8. gr. sömu laga fyrir tímabilið 1. janúar 1971 til 30. júní 1976. Telur hann, að starfsmenn tollstjórans í Reykjavík hafi reiknað gjöld þessi með öðrum hætti og hærri en rétt sé samkvæmt nefndum lagaákvæðum.

Endurgreiðslukröfu sinni beinir stefndi að ríkissjóði og hefur stefnt menntamálaráðherra og fjármálaráðherra sameiginlega til fyrirsvars fyrir hann. Samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 58/1970, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 107/1970 um félagsheimili, rennur skemmtanaskattur í Félagsheimilasjóð, en hitt gjaldið, sem út af er stefnt, rennur óskipt til Menningarsjóðs, sbr. 2. mgr. 8. gr. hinna fyrrnefndu laga svo og a lið 3. gr. laga nr. 50/1957 um Menningarsjóð og Menntamálaráð. Félagsheimilasjóður lýtur stjórn menntamálaráðherra, sbr. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 107/1970 og 3. gr. laga nr. 54/1979, sbr. 8. tl. 10. gr. auglýsingar nr. 96/1969. Menntamálaráð fer með yfirstjórn Menningarsjóðs, sbr. a lið 7. gr.

laga nr. 50/1957, en málefni ráðsins bera undir menntamálaráðuneyti, sbr. 4. tl. 10. gr. auglýsingar nr. 96/1969. Eigi að síður hefur stefndi beint kröfum sínum um endurgreiðslu á hluta þessara gjalda, svo sem þau voru innheimt, að ríkissjóði, en ekki þeim sjóðum, sem þau runnu í.

En hvað sem þessu líður, þykir ekki verða fallist á það með stefnda, að umrædd gjöld hafi verið ofreiknuð. Er það eðlilegastur skilningur á orðunum „brúttóverð aðgöngumiða" í lögum nr. 58/1970, að með þeim sé átt við söluverð aðgöngumiða að meðtöldum skemmtanaskatti og menningarsjóðsgjaldi, svo sem þau gjöld eru greind á aðgöngumiðanum, án alls frádráttar vegna annarra opinberra gjalda eða kostnaðar. Er þá haft í huga, að samkvæmt niðurlagsákvæði 4. gr. reglugerðar nr. 127/1937, sem sett var samkvæmt heimild í lögum um skemmtanaskatt nr. 56/1927, ber að prenta verð aðgöngumiða og upphæð skemmtanaskatts á hvern aðgöngumiða að þeim skemmtunum, sem greiða ber skemmtanaskatt af. Var reglugerð þessi enn í gildi, er lög nr. 58/1970 leystu lög nr. 56/1927 af hólmi, sbr. og reglugerð nr. 73/1963.

Þegar af þeim ástæðum, sem raktar hafa verið, ber að sýkna áfrýjanda af kröfum stefnda í málinu.

Eftir þessum úrslitum er rétt, að stefndi greiði áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, samtals 1.100.000 krónur.

Dómsorð:

Áfrýjandi, menntamálaráðherra og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, á að vera sýkn af kröfum stefnda, Þórshallar h/f.

Stefndi greiði áfrýjanda 1.100.000 krónur samtals í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 26. janúar 1978.

Mál þetta, sem tekið var til dóms hinn 19. þ. m., hefur Ellert B. Schram héraðsdómslögmaður, Tryggvagötu 8, Reykjavík, höfð-

að f. h. Þórshallar h/f, Reykjavík, með stefnu, birtri 27. maí 1977, á hendur menntamálaráðherra og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs til greiðslu á ofgreiddum skemmtanaskatti og menningarsjóðsgjaldi að fjárhæð samtals kr. 7.013.832 ásamt vöxtum að fjárhæð kr. 355.254, sem stefnandi sundurliðar sem hér segir:

„1½%	v. af kr.	614.496.00	01.01.72. —	31.12.72.	9.217.00
1½%	v. af kr.	1.524.873.00	01.01.78. —	31.12.73.	22.873.00
1½%	v. af kr.	2.752.815.00	01.01.74. —	15.07.74.	22.367.00
2%	v. af kr.	2.752.815.00	15.07.74. —	31.12.74.	25.234.00
2%	v. af kr.	4.489.966.00	01.01.75. —	31.12.75.	89.799.00
2%	v. af kr.	6.172.895.00	01.01.76. —	20.11.76.	108.026.00
2%	v. af kr.	6.173.895.00	20.11.76. —	31.12.76.	19.290.00
2½%	v. af kr.	7.013.832.00	01.01.77. —	01.05.77.	59.448.00
					355.254.00“

Þá krefst stefnandi enn fremur málskostnaðar samkvæmt mati dómsins, þó eigi lægri en samkvæmt lágmarksgjaldskrá LMFÍ og aukatekjulögum.

Dómkröfur stefndu eru þær, að þeir verði sýknaðir af öllum kröfum stefnanda og þeim verði dæmdur málskostnaður að mati réttarins. Varakrafa stefndu er sú, að kröfur stefnanda verði verulega lækkaðar og málskostnaður látinn niður falla.

Málsaðiljar eru sammála um það að skjóta ágreiningsmáli þessu beint til dómstóla, enda sé þýðingarlaust að leggja það fyrir sáttanefnd.

Stefnandi kveður málavexti þá, að á þeim tíma, sem krafa hans nær yfir, hafi Þórshöll h/f rekið veitingahúsið Þórscafé, Brautarholti 22, Reykjavík. Rekstur hússins hafi verið í því fólginn að standa fyrir almennum dansskemmtunum flest kvöld vikunnar árið um kring. Veitingahúsið hafi ekki haft vínveitingaleyfi á umræddu tímabili. Af þeim sökum hafi viðskiptavinir hússins greitt aðgangseyri, sem samþykktur hafi verið af lögreglustjóra og verðlagsyfirvöldum hverju sinni. Auk aðgangseyris, sem runnið hafi til veitingahússins sjálfs, hafi verið innheimtur skemmtanaskattur, menningarsjóðsgjald og söluskattur fyrir hönd ríkissjóðs. Hafi þessi gjöld verið innifalin í því miðaverði, sem viðskiptamenn hafi innt af hendi.

Mál þetta er risið vegna ágreinings um þá aðferð, sem notuð hefur verið við álagningu umræddra opinberra gjalda.

Allt frá því að lög nr. 58/1970 um skemmtanaskatt hafi verið sett, hafi verið innheimtur 20% skemmtanaskattur og 3% menningarsjóðsgjald, sem ákveðið sé með sömu lögum, svo og söluskattur, nú 20% af hverjum seldum miða.

Embætti tollstjóra f. h. fjármálaráðherra hafi annast útreikninga og innheimtu þessara gjalda f. h. ríkissjóðs og allt umrætt tímabil hafi gjöldin verið reiknuð með eftirfarandi hætti, ef dæmi er tekið af kr. 400, sbr. framlagður miði í málinu:

„Skemmtanaskattur (20%)	kr.	80.00
Menningarsjóðsgj. (3%)	kr.	12.00
Söluskattur (20%)	kr.	63.86
Samtals		155.86
Grunnverð:		245.14
Samtals		400.00“

Svo sem sjá megi af þessu, sé söluskattur bakreiknaður með þeim hætti, að fundin sé söluskattsstofn af heildarupphæðinni, það er grunnverði, skemmtanaskatti og menningarsjóðsgjaldi. Skemmtanaskatturinn sé reiknaður af grunnverði, söluskatti og menningarsjóðsgjaldi og menningarsjóðsgjaldið sé reiknað af söluskatti og skemmtanaskatti.

Samkvæmt þessari aðferð hafi stefnandi greitt á árunum 1971 til 1976 í skemmtanaskatt og menningarsjóðsgjald samtals kr. 23.620.443, sbr. bókhaldsgögn og bréf endurskoðanda, dagsett 10. mars 1977, er lögð hafa verið fram í máli þessu og sundurliðast sem hér segir:

„Ár,	Skemmtanaskattur	Menningarsjóðsgjald
1971	1.953.352.00	293.060.00
1972	2.953.630.00	443.055.00
1973	3.750.450.00	562.583.00
1974	4.944.370.00	741.661.00
1975	4.670.040.00	700.640.00
1976	2.267.480.00	340.122.00“

Í fyrstu kveðst stefnandi ekki hafa kynnt sér nákvæmlega, hvernig tollstjóraembættið hafi reiknað út þær fjárhæðir, sem honum hafi verið gert að greiða af hverjum seldum aðgöngumiða,

en þar hafi komið, að hann hafi talið, að hér væri ekki rétt að staðið og mótmælt nefndri reikningsaðferð bæði munnlega og skriflega. Vísar stefnandi til bréfa, annars vegar til fjármálaráðherra, dagsetts 21. desember 1974, og hins vegar til menntamálaráðherra, dagsetts 15. ágúst 1974, þar sem beiðst var úrskurðar ráðuneytisins um þetta atriði, enda hafði í „memorandum" til fjármálaráðherra verið sagt, að úrskurður um þetta atriði heyrði undir menntamálaráðuneytið. Lögmaður stefnanda lýsti því yfir við munnlegan málflutning, að menntamálaráðuneytið hefði í engu sinnt þessari úrskurðarbeiðni, og er það brýnt brot gegn ákvæðum 9. gr. laga nr. 58 12. maí 1970 um skemmtanaskatt.

Þegar allar tilraunir stefnanda til þess að fá leiðréttingu mála sinna hafi reynst árangurslausar, kveðst hann hafa neyðst til þess að skjóta máli sínu til úrlausnar dómstóla.

Stefnandi rökstyður dómkröfur sínar á eftirfarandi hátt: Skemmtanaskattur, menningarsjóðsgjald og söluskattur séu gjöld, sem viðskiptamanni veitingahússins, en ekki húsinu sjálfu, beri að greiða. Með þeirri aðferð, sem beitt hafi verið, lendi gjaldið hins vegar að hluta til, eða sem nemur stefnufjárhæðinni, óréttilega á veitingahúsinu. Skýrir stefnandi þetta með dæmi: Veitingahús telji sig þurfa kr. 271, til að rekstur þess beri sig, og fái það samþykkt. Ofan á þá fjárhæð beri að leggja 20% skemmtanaskatt, eða kr. 54, 3% menningarsjóðsgjald, eða kr. 8. Þessar fjárhæðir geri samtals kr. 333, er sé söluskattsstofninn, sem 20% söluskattur sé reiknaður af, eða kr. 67, og sé þá aðgöngumiðinn seldur á kr. 400.

Samkvæmt aðferð tollstjóra sé hins vegar tekin til viðmiðunar upphæðin, er viðskiptamaðurinn greiði, þ. e. kr. 400, og bakreiknað frá henni, skattur reiknaður af skatti og öfugt og í hlut hússins komi kr. 245.10.

Stefndi hafi að vísu haldið því fram, að útreikningur hans styðjist við lög um skemmtanaskatt nr. 58/1970, 2. gr., en þar segi, að skemmtanaskattur skuli greiðast af brúttóverði seldra aðgöngumiða. Spurningin sé því, hvað sé brúttóverð? Í umræðum á Alþingi um frumvarp til laga um skemmtanaskatt árið 1918 hafi nokkrar umræður orðið um hugtökin brúttó og nettó. Í þeim umræðum hafi kom fram sú skilgreining, að nettó séu tekjur, þegar búið sé að draga kostnað frá. Með brúttó sé hins vegar átt við það, þegar kostnaður hafi ekki verið dreginn frá, eða heildartekjur. Umræður hafi spunnist um það, hvernig ætti að haga innheimtu skattsins. Þetta hafi jafnframt verið spurning um það,

hvern væri verið að skattleggja, viðskiptamanninn eða fyrirtækið. Með því að innheimta skatt af nettótekjum hafi fyrirtækið verið skattgreiðandinn, en með gjaldi í hlutfalli við brúttóverð hafi viðskiptamaðurinn verið skattlagður.

Sú grundvallarregla hafi orðið ofan á, að það ætti að skattleggja gestinn, hann reiddi af höndum skatt, sem nam 20% af andvirði aðgöngumiðans. Flutningsmenn frumvarpsins með Einar Arnórsson í broddi fylkingar hafi lagt dæmið mjög greinilega fyrir allan þingheim. Þeir hafi tekið talnadæmi og sagt: „Ef aðgöngumiðinn kostar 15 aura, þá er skatturinn 3 aurar, samtals 18 aurar". Þarna komi skýrt fram, að brúttóverð aðgöngumiðans sé sama og heildartekjur hússins, áður en skatturinn leggst ofan á, enda fái húsið þær tekjur óskertar. Gesturinn reiði aðeins af höndum skatt í hlutfalli við grunnverð miðans. Skemmtanaskattur sé ekki kostnaður hússins. Á það megi minna, að hér sé um að ræða nákvæmlega sömu skilgreiningu og gildi um söluskatt.

Af því, sem að framan er rakið, hafi skemmtanaskattur lengst af verið reiknaður af brúttóandvirði miðans, sem hafi þá verið grunnverð hans, en ekki sú upphæð, sem á miðann hafi verið sett, eftir að söluskattur og aðrir skattar höfðu verið á lagðir.

Söluskattur sé jafnan lagður á heildarandvirði vöru eða þjónustu, það er brúttóandvirði, en þó ekki reiknaður af sjálfum sér. Í 9. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt sé beinlínis tekið fram, að söluskattur teljist ekki með heildarandvirði.

Í 25. gr. reglugerðar nr. 169/1970, 4. mgr., sé tekið fram, að af skemmtun, sem seldur sé aðgangur að, skuli söluskattur reiknaður af söluverði aðgöngumiða að meðtöldum skemmtanaskatti. Með hliðsjón af þessu ákvæði heldur stefnandi fram, að söluskattur skuli lagður á á síðasta stigi. Áður en hann sé á lagður, þurfi því að liggja fyrir, hversu skemmtanaskatturinn sé hár, að öðrum kosti sé ekki unnt að reikna út söluskatt af „aðgöngumiðaverði að meðtöldum skemmtanaskatti."

Þetta sé og í samræmi við þá viðurkenndu reglu, að söluskattur sé lagður á, þegar verðið sjálft, álagning og önnur gjöld liggi fyrir.

Stefnandi telur hina réttu aðferð við útreikninga þessa vera þá að finna söluskattsstofn þeirra upphæða, sem inn hafa komið fyrir selda aðgöngumiða. Síðan verði fundin hlutfallstala skemmtanaskatts og menningarsjóðsgjalds, hvors fyrir sig, í söluskattsstofni og þeim hlutfallstölum beitt til þess að finna, hverju

greiðslur gjaldanna eigi að nema. Í þessu sambandi vísar stefnandi til bréfs hins löggilta endurskoðanda frá 10. mars 1977, sbr. dskj. nr. 7, þar sem sýnt er, hver hafi verið söluskattsstofninn framangreind ár, hversu mikið hafi verið greitt og hvað greiða hefði átt, ef réttri aðferð hefði verið beitt.

Stefnandi færir fram eftirfarandi dæmi:

Sé grunnverð miða kr. 1.000, verði hlutföllin sem hér segi:

			%
„Grunnverð miða	kr.	1.000.00	81.30
20% skemmtanask.	kr.	200.00	16.26
3% menningarsj.gj	kr.	30.00	2.43
Söluskattstofn.	kr.	1.230.00	
20% söluskattur		246.00	
	kr.	1.476.00“	

Eins og fram kom í dæmi þessu, sé skemmtanaskattur 16.26% af söluskattsstofni og menningarsjóðsgjald verði 2.43%. Samkvæmt þessari aðferð hafi stefnandi átt að greiða á tímabilinu 1971 til júlí 1976 kr. 16.606.611 í stað kr. 23.620.443. Mismunurinn sé kr. 7.013.832, eða sú upphæð sem stefndu eru krafðir um, og sundurliðar stefnandi þetta á hin einstöku ár sem hér segir:

„Ár,	Skemmtanaskattur,	Menningarsjóðsgjald
1971	534.295.00	80.201.00
1972	783.608.00	117.552.00
1973	1.055.887.00	158.399.00
1974	1.489.059.00	223.364.00
1975	1.504.693.00	225.838.00
1976	731.249.00	109.688.00“

Við munnlegan flutning málsins benti stefnandi á það til frekari áréttingar kröfum sínum, að ef útreikningsaðferð tollstjóraembættisins sé viðhöfð, þá leiði hækkun á söluskatti sjálfkrafa til þess, að bæði skemmtanaskattur og menningarsjóðsgjald af aðgöngumiðum hækki, án þess þó að hróflað hafi verið við skattprósentum þessara gjalda.

Stefnandi hefur ekki viljað sætta sig við, að embætti tollstjóra f. h. ríkissjóðs beiti, að mati stefnanda, röngum aðferðum við út-

reikninga þeirra opinberra gjalda, sem Þórshöll h/f hafi innheimt fyrir ríkissjóð. Eins og fyrr segi, hafi margsinnis verið gerð tilraun til leiðréttingar, en án árangurs.

Í 9. gr. laga um skemmtanaskatt nr. 58/1970 segi, að „Ef ágreiningur verði um skattskyldu, sker ráðherra úr, en bera má úrskurð hans undir dómstólana." Embætti tollsjóra heyri undir fjármálaráðherra, sem beri ábyrgð á innheimtu opinberra gjalda. Lög um skemmtanaskatt séu sett að frumkvæði menntamálaráðuneytisins og framkvæmd þeirra sé á ábyrgð menntamálaráðherra. Af þeim sökum sé þessum tveimur ráðherrum stefnt f. h. ríkissjóðs.

Stefndu mótmæla alfarið þeim skilningi stefnanda og staðhæfingum, að almennt megi ekki reikna skatt af skatti og að einungis sé heimilt að reikna einn skatt, það er söluskatt á síðasta stigi. Bann við slíkri skattlagningu sé hvergi að finna, hvorki í stjórnarskrá né öðrum heimildum. Svo lengi sem lagaheimildir séu fyrir hendi, sé heimilt að reikna hvern einstakan skatt um sig á þann veg, að upphæðir annarra gjalda séu inni í viðmiðunargrundvellinum. Þess séu fjölmörg dæmi bæði í núverandi löggjöf og í eldri skattalögum. Vitna stefndu máli sínu til stuðnings í dóm Hæstaréttar í 22. bindi, bls. 435.

Samkvæmt þessu telja stefndu það víðsfjarri, að til sé einhver grundvallarregla í íslenskum rétti, er banni að reikna skatt af skatti eða að ekki megi reikna nema einn skatt á síðasta stigi. Úrlausn þess fari eftir því, hvort fullnægjandi lagaheimild sé fyrir hendi hverju sinni. Hvað söluskattinn varðar, þá verði því eigi í móti mælt, að heimilt sé að reikna hann af öðrum skattaálögum, enda virðurkennt af stefnanda. Í því sambandi benda stefndu á 9. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt og 25. gr. reglugerðar nr. 169/1970, en í 4. mgr. hennar sé beinlínis tekið fram, að af skemmtunum, sem seldur sé aðgangur að, skuli söluskattur reiknaður af söluverði aðgöngumiða að meðtöldum skemmtanaskatti.

Á sama hátt telja stefndu einsýnt, að skemmtanaskatt beri að leggja á eftir sömu meginaðferð og söluskattinn. Þannig beri að leggja söluskatt og menningarsjóðsgjald ofan á söluverð aðgöngumiða, áður en skemmtanaskattur er reiknaður. Þessi niðurstaða leiði beint af ákvæðum áðurgreindra laga um skemmtanaskatt, 2. gr., en þar séu tilgreindar þær skemmtanir, sem teljist skattskyldar skv. lögum. Skattur þessi sé mishár eftir því, um hvers konar skemmtun sé að ræða, ýmist 10, 15 eða 20%. Um hvern einstakan flokk skemmtana sé tekið fram, að skemmtanaskatturinn skuli greiðast af „brúttóverði seldra aðgöngumiða". Sam-

svarandi ákvæði um menningarsjóðsgjald sé að finna í 8. gr. laganna.

Það, sem hér skiptir meginmáli, sé, hvað felist í orðinu „bruttóandvirði". Bein orðskýring lagaákvæðanna styðji eindregið þann skilning, að hér sé átt við andvirði aðgöngumiða, eftir að öll gjöld, hverju nafni sem nefnast, hafi verið reiknuð inn í verðgrundvöllinn og endanlegt verð aðgöngumiða þannig fundið. Hugtakið „brúttó" hafi í íslensku máli alveg ákveðna merkingu. Skeytt framan við önnur orð tákni það heildar- eða án nokkurs frádráttar. Óþarfi sé að tína til mörg dæmi í þessu sambandi, en nefna megi þó til hliðsjónar t. d. „bruttóþyngd" vöru, sem tákni heildarþyngd að meðtöldum umbúðum, og „bruttótekjur", sem tákni heildartekjur, áður en frá þeim sé dregin nokkur rekstrarkostnaður eða þvílík útgjöld. „Bruttóandvirði" aðgöngumiða í áðurgreindum lagaákvæðum tákni því heildarandvirði miðans eins og það sé, þegar lögboðin gjöld hafi verið lögð ofan á það. Söluskatturinn og menningarsjóðsgjaldið sé þannig augljóslega hluti af „bruttóandvirðinu" og innifalið í því og af því bruttóandvirði reiknist síðan skemmtanaskatturinn.

Þess sé enn að gæta, að í hugtakinu „brúttó" felist jafnframt, að skattinn skuli reikna af sjálfum sér, eins og altítt sé um neysluskatta á síðasta stigi. Sú hafi og verið framkvæmdin frá gildistöku laga nr. 58/1970 um skemmtanaskatt.

Auk þess sem bein orðskýring bendi eindregið til ofangreindrar niðurstöðu, styðji enn fremur tilgangur laganna, eins og hann hafi verið yfirlýstur í greinargerð með lögunum, þann skilning, sem haldið er fram af stefndu. Fram að gildistöku laga nr. 58/1970 hafi skemmtanaskatturinn verið reiknaður af nettóandvirði aðgöngumiða. Þetta hafi reynst tafsamt og erfitt í framkvæmd. Sú breyting, sem gerð hafi verið með lögunum frá 1970, hafi falist í því að lækka prósentutölu skemmtanaskatts jafnframt því að stækka þann stofn, sem hin lækkaða skattprósenta var lögð á. Einföldunin í framkvæmd laganna hafi því fyrst og fremst verið tilgangur með lagabreytingunni, en ekki hækkun skattsins. Þessum tilgangi löggjafans verði ekki náð nema með þeirri túlkun á orðinu „bruttóandvirði", er að ofan getur, og því sé einsýnt, að ætlun löggjafans hafi verið, að hugtakið yrði þannig framkvæmt. Rétt sé og að benda á, að á þeim tíma, sem lögin tóku gildi, hafi breytingin haft svolitla lækkun á skemmtanaskatti í för með sér, enda þótt ofangreindur skilningur á „bruttóandvirði" sé lagður til grundvallar. Annar skilningur hefði leitt til verulegra lækkaðra

tekna af skattinum, en alls ekki verði ráðið, að slíkt hafi verið tilgangurinn með lagasetningunni.

Þá benda stefndu á, að þessi aðferð, er stefnandi telji ólöglega, hafi allt frá gildistöku laganna verið beitt við allan útreikning skemmtanaskatts og menningarsjóðsgjalds og hafi réttmæti hennar ekki verið dregið í efa fyrr en með málssókn stefnanda þessa máls. Þar á meðal muni stefnandi sjálfur hafa greitt skattinn án mótmæla framan af. Slík löng og óslitin framkvæmd, er sé í samræmi við eðlilegustu túlkun á orðum laganna, hljóti að vega þungt um úrslit þessa máls. Stefnandi hafi því með athugasemdalausri greiðslu skattsins um langan tíma og tómlæti firrt sig öllum hugsanlegum rétti.

Þá benda stefndu á það, að þegar skemmtanaskattur hafi fyrst komið til umræðu á Alþingi árið 1918, hafi engin söluskattur verið til. Varðandi hugtökin „brúttó" og „nettó", sem þá hafi komið til umræðu á Alþingi, hafi því engin spurning risið um það, hvort aðrir skattar skyldu vera með í þeim viðmiðunargrundvelli, sem skemmtanaskattur reiknaðist af. Hugleiðingar stefnanda hér að framan skipti því ekki máli í sambandi við það ágreiningsefni, sem hér sé til úrlausnar.

Röksemdir dómsins.

Í 40. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33 17. júní 1944 segir m. a. svo: „Engan skatt má á leggja ..... nema með lögum." Túlka ber ákvæði þetta þannig, að ekki einasta þurfi sett lög til skattlagningar, heldur þurfi þau lög einnig að vera skýr og ótvíræð, þannig að ekki orki tvímælis um það, hvernig beita megi skattlagningarheimildinni. Sé álagningarheimild tvíræð, er það skoðun dómsins, að túlka beri hana skattþegni í hag eins og önnur ákvæði, er íþyngja borgurunum. Samkvæmt 2. gr. laga nr. 58/1970 um skemmtanaskatt, 3. flokkur, segir, að innheimta skuli 20% skemmtanaskatt af „brúttóverði" seldra aðgöngumiða að dansleikjum.

Og í 8. gr. sömu laga segir svo um álagningu menningarsjóðsgjalds, að leggja skuli á „3% af brúttóverði seldra aðgöngumiða að dansleikjum".

Orðið brúttóverð er tvírætt. Það má skilja það á tvo vegu, annars vegar brúttóverð það, sem veitingahús fær fyrir aðgöngumiða að dansleik, og hins vegar það verð, sem viðskiptamaður greiðir fyrir miðann. Stefnanda verður að telja innheimtumann skatta þessara, en ekki greiðanda. Ef útreikningsaðferð stefndu á skött-

um þessum er viðhöfð, leiðir hún til þess, að stefnandi verður að hluta skattgreiðandi. Og ef t. d. söluskattur er hækkaður, hækka bæði skemmtanaskattur og menningarsjóðsgjald sjálfkrafa, ef reikningsaðferð stefndu er viðhöfð, en í 25. gr. reglugerðar nr. 169/1970 um söluskatt segir m. a. svo: „Af skemmtunum, sem aðgangur er seldur að, skal söluskatturinn reiknaður af söluverði aðgöngumiða að meðtöldum skemmtanaskatti."

Þegar þetta er haft í huga, telur dómurinn, að stefndu hafi eigi sýnt fram á það á fullnægjandi hátt, að þeir hafi lagaheimild til innheimtu á skemmtanaskatti og menningarsjóðsgjaldi hjá stefnanda samkvæmt þeirri reikningsaðferð, sem beitt hefur verið af þeirra hálfu, heldur beri að reikna skatta þessa á þann veg, sem stefnandi hefur haldið fram í máli þessu. Ber því að dæma stefndu til að endurgreiða stefnanda hina ofgreiddu skatta, enda hafa stefnukröfurnar ekki sætt tölulegri vefengingu, og dómurinn telur kröfur stefnanda heldur eigi fallnar niður fyrir tómlæti, þar sem hér er um mannréttindamál að ræða, sem tryggt er með 40. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 67. gr.

Samkvæmt því, sem nú hefur verið rakið, verða stefndu dæmdir til að greiða stefnanda kr. 7.013.832 ásamt vöxtum að fjárhæð kr. 355.254.

Eftir þessum málalokum verður stefndu gert að greiða stefnanda málskostnað, er ákveðst kr. 867.500.

Magnús Thoroddsen borgardómari kvað upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndu, menntamálaráðherra og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda, Þórshöll h/f, kr. 7.013.832 ásamt vöxtum að fjárhæð kr. 355.254 og kr. 867.500 í málskostnað.

Dómi þessum ber að fullnægja innan 15 daga frá lögbirtingu hans að viðlagðri aðför að lögum.