Fimmtudaginn 22. október 1998.

Nr. 242/1997. **Íslenska ríkið**
(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)
gegn
Bifreiðum og landbúnaðarvélum hf.
(Helgi V. Jónsson hrl.)

Virðisaukaskattur. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson og Hjörtur Torfason.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 9. júní 1997. Hann krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnda auk málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann þess, að fjárkröfur stefnda verði lækkaðar til mikilla muna og málskostnaður látinn falla niður.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Fyrir Hæstarétt hefur verið lagt yfirlitsblað frá stefnda 9. október 1998 um kaup á nýjum bifreiðum hjá fyrirtækinu árið 1992. Þar segir meðal annars, að hafi kaupandi fengið hluta af verði bifreiðar lánaðan, innheimti stefndi eftirfarandi kostnað: þinglýsingar- og stimpilgjöld og lántökukostnað samkvæmt verðskrá Búnaðarbanka Íslands á hverjum tíma. Þegar kaupandi hafi undirritað skuldabréf og tryggingarbréf, hafi hið síðarnefnda verið sent til þinglýsingar og stimplunar hjá viðkomandi sýslumannsembætti ásamt greiðslu á þinglýsingargjaldi og stimpilkostnaði. Á sama tíma hafi skuldabréfið verið selt Búnaðarbankanum, sem þá hafi greitt inn á reikning stefnda nettó andvirði bréfsins að frádregnu stimpilgjaldi og lántökukostnaði.

I.

Málavextir eru raktir í héraðsdómi, en ágreiningsefni málsins er einkum tvíþætt. Annars vegar stóð stefndi ekki skil á virðisaukaskatti af svonefndum lántökukostnaði árið 1992, þ. e. þinglýsingargjaldi og bankakostnaði vegna skuldabréfa, sem gefin voru út við sölu bifreiða, sem seldar voru með afborgunarkjörum. Hins vegar

skilaði stefndi ekki virðisaukaskatti af sölu notaðra vélsleða sama rekstrarár. Hvort tveggja sætti athugasemdum af hálfu embættis ríkisskattstjóra árið 1993, og lyktaði málum fyrir skattyfirvöldum með úrskurði yfirskattanefndar 29. nóvember 1995. Er í málinu deilt um gildi þess úrskurðar og endurgreiðslu fjárhæðar að hluta eða í heild, sem stefndi greiddi tollstjóranum í Reykjavík með sérstökum fyrirvara 11. nóvember 1994 og nam þá samtals 7.497.937 krónum. Skiptist fjárhæðin í ætlaðan vantalinn virðisaukaskatt vegna lántökukostnaðar, samtals 718.740 krónur, virðisaukaskatt vegna sölu notaðra vélsleða, 4.114.032 krónur, álag, að fjárhæð 966.554 krónur, og dráttarvexti, samtals 1.698.611 krónur.

II.

Í héraðsdómi segir, að í gögnum málsins komi fram, að stefndi hafi skuldfært umræddan lántökukostnað í bókhaldi á reikning viðskiptavina sinna og mótbókað á biðreikning. Áður hafi stefndi lagt út fyrir sama kostnaði og fært á sama biðreikning. Bókhaldsgögn stefnda liggi ekki frammi í málinu, en um það sé ekki ágreiningur, að þannig hafi verið að málum staðið, og hafi ekki verið gerðar athugasemdir við það af hálfu skattyfirvalda.

Í greinargerð áfrýjanda fyrir Hæstarétti er því mótmælt, að hér sé rétt farið með, þar sem skýrt komi fram í greinargerð áfrýjanda í héraði, að útskýringum stefnda þessa efnis sé mótmælt sem óraunhæfum og engin gögn hafi komið fram, sem styddu þessar fullyrðingar. Í héraðsgreinargerðinni var því sérstaklega andmælt, að stefndi hafi getað verið „milligöngumaður“ um að innheimta lántökukostnaðinn, sem rynni síðar til annarra aðila, viðskiptabanka og ríkissjóðs, og að hann endurkrefði viðskiptamenn sína um kostnaðinn. Engin gögn styddu þessar útskýringar hans, og gætu greiðslurnar því ekki talist til útlagðs kostnaðar, heldur væri augljóslega um að ræða tekjur stefnda af sölu.

Af gögnum málsins verður ekki séð, að skattyfirvöld hafi borið brigður á þá lýsingu stefnda, að hann hafi skuldfært lántökukostnaðinn, eins og hann heldur fram, og mótbókað á biðreikning. Þegar málið var komið fyrir dómstóla, veittu framangreind andmæli áfrýjanda hins vegar sérstakt tilefni til þess, að stefndi legði fram gögn úr bókhaldi sínu, er tækju af tvímæli um, að lýsing hans væri í sam-

ræmi við samtímafærslur í reikningsgerð. Stefndi hefur sönnunarbyrði fyrir staðhæfingum sínum í þessu efni, og nægir ekki að vísa til þess eins, að áfrýjandi hafi ekki hnekkt skriflegri lýsingu löggilts endurskoðanda, sem lögð var fyrir skattyfirvöld á ýmsum stigum málsins. Aðeins hafa verið lagðir fram tveir reikningar úr bókhaldi stefnda til sama viðskiptamanns vegna bifreiðarkaupa 2. apríl 1992. Þar sést, að kaupandinn er krafinn um greiðslu þinglýsingargjalds, stimpilgjalds og bankakostnaðar ósundurliðað, samtals 15.872 krónur.

Eins og málið liggur fyrir, verður að miða við, að stefndi hafi tekið við skuldabréfum og/eða tryggingarbréfum úr hendi kaupenda bifreiða sem greiðslu tiltekinna eftirstöðva af kaupverði, en um hlutfall þeirra nýtur ekki almennra upplýsinga. Eftir viðtöku bréfanna og afhendingu bifreiðanna sýnist stefndi hafa látið þinglýsa bréfunum og selt þau í banka, en þó er óljóst, hvort svo hefur verið gert í öllum tilvikum. Ekki hefur verið sýnt fram á með skjallegum sönnunargögnum, að bréfin hafi verið seld fyrir eigin reikninga viðskiptamanna stefnda. Þegar þetta er virt, er óhjákvæmilegt að líta svo á, að stefndi hafi verið að ráðstafa eigin verðbréfaeign, enda brestur sönnun um annað. Í málinu er ekki heldur að finna gögn um raunverulegan kostnað við ráðstöfun bréfanna eftir afhendingu vörunnar. Því er ekki óyggjandi, að hluti þess kostnaðar, sem viðskiptamaður greiddi, hafi ekki verið áætlaður og innifalinn í kaupverðinu með þeim hætti, að skilgreining skattverðs samkvæmt 2. tl. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt tæki til hans. Á hitt er einnig að líta, að stefndi byggir ekki á því, að hann hafi í þessum viðskiptum árið 1992 fullnægt skilmálum 19. gr. þágildandi reglugerðar nr. 501/1989 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. nú 21. gr. reglugerðar nr. 50/1993, en þar voru þau skilyrði sett fyrir undanþágu frá greiðslu virðisaukaskatts, að kostnaður væri endurkrafinn án nokkurs álags eða þóknunar og sölureikningur skráður á nafn þjónustukaupa, er fengi frumrit hans í hendur. Þykir ekki skipta máli hér, þótt ríkisskattstjóri hafi slakað á þessum kröfum um stimpilgjald samkvæmt lögum nr. 36/1978, eins og fram kom í bréfi hans 19. febrúar 1990 og frá er greint í héraðsdómi.

Með skírskotun til þess, sem að framan greinir, verður að sýkna

áfrýjanda af þeim hluta kröfugerðar stefnda, er lýtur að umdeildum lántökukostnaði.

III.

Í gögnum málsins kemur fram, að stefndi hafi á rekstrarárinu 1992, sem hér er deilt um, bæði flutt inn og selt nýja vélsleða og keypt og selt aftur notaða vélsleða. Óumdeilt er, að í báðum tilvikum var um að ræða starfsemi í atvinnuskyni. Stefndi innheimti ekki virðisaukaskatt af sölu hinna notuðu vélsleða, en viðskipti stefnda með nýja vélsleða eru ekki til álita í þessu máli.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 50/1988 skal greiða í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum. Skattskyldan nær til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra, eins og kveðið er á um í 1. mgr. 2. gr. laganna. Eftir 1. mgr. 11. gr. telst til skattskyldrar veltu öll sala eða afhending vöru og verðmæta gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta. Er ótvírætt, að undir skattskylda veltu fellur sala bæði nýrra og notaðra vara.

Í athugasemdum með frumvarpi til virðisaukaskattslaganna voru einkenni skattsins skýrð svo, að um væri að ræða neysluskatt eða söluskatt, sem lagður væri á söluverð vöru og þjónustu á öllum viðskiptastigum, en hann legðist þó í raun aðeins einu sinni á sama verðmætið. Skatturinn væri fjölstigaskattur, þar sem skattskyldum aðilum væri gert að innheimta virðisaukaskatt af heildarandvirði seldrar vöru og þjónustu. Skatturinn hefði hins vegar ekki margsköttun í för með sér, því að við skil á honum í ríkissjóð mætti draga frá innheimtum skatti af heildarsölu, svonefndum útskatti, þann skatt, sem greiddur væri við kaup á vörum og hvers konar aðföngum, svonefndan innskatt. Þannig skilaði hver skattaðili aðeins skatti af virðisaukanum, sem myndaðist hjá honum, þ. e. mismuninum á útskatti og innskatti. Eru skýr ákvæði um þetta í VII. kafla laganna. Í athugasemdunum sagði jafnframt, að orðið virðisauki í þessu sambandi væri þó fremur tæknilegt hugtak en hagrænt, því að hér væri ekki átt við hinn hagræna virðisauka, sem skapaðist hjá hverjum skattaðila um sig, heldur mismun ákveðinna stærða, sem nánar væri skilgreindur í þeim lögum og reglum, sem um skattinn giltu.

Í málinu nýtur engra gagna um það, að stefndi hafi keypt notaða vélsleða af virðisaukaskattsskyldum aðilum, en þeir voru keyptir til

endursölu. Verður því að miða við, að hann hafi keypt sleðana af viðskiptamönnum, sem undanþegnir voru skattskyldu. Samkvæmt 1. mgr. 22. gr. laga nr. 50/1988 er slíkum aðilum óheimilt að tilgreina á reikningum sínum eða gefa á annan hátt til kynna, að virðisaukaskattur sé innifalinn í reikningsfjárhæð. Var því ekki um það að ræða, að stefndi gæti á þeim forsendum nýtt sér innskattsfrádrátt við uppgjör virðisaukaskatts af viðskiptum með notaða vélsleða árið 1992, sbr. 15. gr. laganna.

Í 1. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988 kemur fram sú meginregla, að skattverð sé það verð, sem virðisaukaskattur sé reiknaður af við sölu á vörum og verðmætum, skattskyldri vinnu og þjónustu, og miðast það við heildarendurgjald eða heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Í 2. mgr. 7. gr. eru svo í dæmaskyni talin ýmis atriði, sem heyri skattverði til. Í 10. gr. laganna er gerð undantekning frá meginreglunni um skattverð, þegar kemur að sölu vélknúinna ökutækja, sem seljandi hefur keypt til endursölu í atvinnuskyni. Þá er seljanda heimilt að miða skattverð við tiltekið hlutfall af mismuni innkaupsverðs og söluverðs ökutækis að meðtöldum virðisaukaskatti. Sé söluverð lægra en kaupverð, reiknast enginn skattur. Í upphaflegum virðisaukaskattslögum voru þessi ökutæki skilgreind sem „fólksbifreiðar fyrir færri en níu menn“. Í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 50/1988 var talað um sérreglu um bifreiðar af þessu tagi, sem nauðsynleg væri til að tryggja samkeppnisstöðu þeirra, sem keyptu notaðar fólksbifreiðar til endursölu í atvinnuskyni gagnvart viðskiptum af sama tagi milli einkaaðila. Þessi skilgreining var enn í lögunum árið 1992, er fram fóru þau viðskipti, sem mál þetta varðar, með þeirri breytingu, að hún tók nú til fólksbifreiða „fyrir níu menn eða færri“, sbr. 2. gr. laga nr. 106/1990. Með lögum nr. 122/1993 um breytingar í skattamálum var hins vegar ákveðið, að reikniregla 10. gr. yrði látin ná til allra vélknúinna ökutækja. Var í greinargerð með frumvarpi til breytingarlaganna sagt, að með hinu nýja ákvæði væri „víkkað út heimildarákvæði 10. gr. laganna til ákvörðunar skattverðs, þannig, að hún taki ekki einungis til notaðra fólksbifreiða, heldur til allra vélknúinna ökutækja. Þetta er gert, þar sem eðlilegt er, að sala á notuðum vélhjólum, dráttarvélum o. fl. lúti sömu reglum og sala notaðra fólksbifreiða, enda eru oft sömu rekstraraðilar með sölu þessara tækja“. Verður ekki fallist

á, að heimilt hafi verið að beita fyrra ákvæðinu með lögjöfnun um önnur vélknúin ökutæki en þar greindi, enda urðu þau ekki talin ólögákveðin tilvik, sem annars konar réttarregla ætti ekki við um. Er þvert á móti ljóst af forsögu beggja ákvæðanna, að greinarmunur var gerður á mismunandi ökutækjum að þessu leyti. Breytt mat löggjafans árið 1993 getur ekki tekið til viðskipta, sem fram fóru áður. Er því enginn grundvöllur til þess að lögum, að hinu nýrra ákvæði verði beitt um tilvik fyrir gildistöku þess.

Með hliðsjón af öllu þessu verður áfrýjandi einnig sýknaður af þeim hluta kröfugerðar stefnda, sem varðar sölu notaðra vélsleða.

IV.

Samkvæmt 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 skal greiða álag af þeirri fjárhæð virðisaukaskatts, sem vangreidd er, fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga. Álagið var á þessum tíma 2% af vangreiddri fjárhæð, þó ekki hærra en 20%, sbr. lög nr. 119/1989, en með breytingalögum nr. 40/1995 var það fært niður í hlutfallstölurnar 1% og 10%. Í 6. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 er veitt heimild til að fella niður álag samkvæmt 2. mgr., ef aðili færir fram gildar ástæður sér til málsbóta. Segir í ákvæðinu, að skattyfirvöld geti metið það í hverju tilviki, hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Verður ekki fallist á það með áfrýjanda, að skattyfirvöld eigi um þetta fullnaðarmat, sem ekki verði borið undir dómstóla, enda er það ekki skýrlega þegið undan lögsögu þeirra. Á hinn bóginn verður ekki talið, að stefndi hafi fært fram haldbærar ástæður fyrir því, að hann hafi mátt láta undir höfuð leggjast að greiða virðisaukaskatt af lántökukostnaði vegna skuldabréfa í afborgunarsölu með bifreiðar og vegna sölu notaðra vélsleða. Er þá einkum litið til bréfs ríkisskattstjóra til Bílgreinasambandsins 6. júlí 1990 um virðisaukaskatt af bifreiðaviðskiptum, þar sem sjónarmið skattyfirvalda um þessi efni koma fram. Verður að miða við, að stefnda hafi sem innflytjanda bifreiða mátt vera kunnugt um þau. Áfrýjandi verður því sýknaður af kröfu stefnda um endurgreiðslu álags.

V.

Samkvæmt framansögðu verður sýknukrafa áfrýjanda tekin til greina að öllu leyti.

Rétt þykir, að stefndi greiði áfrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, eins og í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Áfrýjandi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnda, Bifreiða- og landbúnaðarvéla hf.

Stefndi greiði áfrýjanda 500.000 krónur samtals í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Sératkvæði
Hjartar Torfasonar

I.

Annað ágreiningsefni máls þessa lýtur að virðisaukaskatti af kaupverði nýrra bifreiða, sem fyrirtæki stefnda seldi árið 1992 með þeim kjörum, að kaupendur ættu kost á að greiða hluta af ásettu kaupverði með skuldabréfi með veði í bifreiðunum, er afhent væri fyrirtækinu til ráðstöfunar á lánamarkaði. Þetta voru ekki venjuleg afborgunarkaup, þar sem kaupverð væri innt af hendi með greiðslufresti og eftir atvikum með fyrirvara um eignarrétt seljanda að bifreiðunum, þar til greiðslu væri lokið, heldur taldist afhending skuldabréfsins þáttur í staðgreiðslu kaupverðsins. Var uppgjör á viðskiptunum við það miðað, að allt andvirði bréfsins án affalla frá nafnverði rynni til greiðslu á kaupverðinu með sama hætti og vera myndi, ef kaupandi hefði sjálfur selt bréfið í banka eða tekið þar skuldabréfalán. Með bréfinu myndi kaupandi afhenda fyrirtækinu greiðslu á lántökukostnaði eða lántökugjaldi vegna skuldarinnar ásamt fjárhæð stimpilgjalds af bréfinu og kostnaðar við þinglýsingu þess til verndar veðrétti í bifreiðinni. Var farið með greiðsluna sem sérstakan uppgjörslið.

Að sögn stefnda voru viðskiptin á því byggð, að unnt væri að ráðstafa þessum skuldabréfum til viðskiptabanka hans sem næst í beinu framhaldi af kaupunum, þannig, að umrætt andvirði bréfanna fengist þá greitt til stefnda við kaup á þeim af hálfu bankans. Hafi vaxtakjör og skilmálar bréfanna ásamt fjárhæð lántökugjaldsins, sem upp var sett, verið miðuð við útlánareglur þessa banka og kaupendum

bifreiðanna verið gerð grein fyrir því og þessum grundvelli viðskiptanna.

Stefndi taldi umræddan kostnað af skuldabréfunum ekki til kaupverðs bifreiðanna og reiknaði kaupendum ekki virðisaukaskatt af honum. Þá ráðstöfun sína telur hann meðal annars helgast af því, að þessi þáttur viðskiptanna hafi falið í sér fyrirgreiðslu við viðskiptavini hans, sem hann hafi annast án sérstaks endurgjalds fyrir reikning þeirra. Hafi hann lagt út kostnaðinn af hverju skuldabréfi, þegar það var afhent viðskiptabanka hans, og fært síðan til gjalda í bókhaldi sínu á móti greiðslu kaupandans. Hann kveður það hafa verið fastan þátt viðskiptanna, að skuldabréfin væru seld bankanum. Hafi það heyrt til undantekninga, að kaupum á bréfum væri þar hafnað, en þó komið fyrir og helst af ástæðum, er vörðuðu skuldarann.

Af hálfu áfrýjanda er það gert að málsástæðu, að stefndi hafi ekki sannað staðhæfingar sínar um skuldfærslu kostnaðarins og greiðslu á honum til bankans. Stangast sá málflutningur nokkuð á við þá staðreynd, að málið er risið af athugun eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra á virðisaukaskattsskilum stefnda, sem fram fór snemma árs 1993, og höfðu eftirlitsmenn þá óheftan aðgang að öllu bókhaldi fyrirtækisins. Virðist skýrsla þeirra ekki veita efni til að hafa þessa mótbáru uppi, og á hana reyndi ekki við meðferð málsins hjá yfirskattanefnd. Í héraðsdómi var og við það miðað, að kostnaðurinn væri útlagður í raun. Má á það fallast eftir öllum atvikum, að sú forsenda dómarans hafi verið eðlileg sem og niðurstaða hans um skattfrelsi kostnaðarins.

Hins vegar liggur beinna við að líta á það sem meginatriði málsins, að umræddur kostnaður var að öllu leyti hliðstæður því, sem almennt gerist um kostnað af sölu skuldabréfa við lántöku í banka eða annars á almennum lánamarkaði. Á það bæði við um fjárhæðir lántökugjalds og þinglýsingargjalds, er viðskiptavinir stefnda greiddu sem sérstakan lið kaupanna á bifreiðum sínum. Af því leiðir, að á sviði virðisaukaskatts er eðlilegt að meta kostnaðinn sem venjulegan fjármagnskostnað, er ekki sé skattskyldur. Eigi hann að vera undanskilinn skattinum á sama hátt og vextir, er heyra undir 6. tl. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, en ekki að teljast hluti af því heildarendurgjaldi, er sé skattverð vöru eftir þeirri grein. Auk eðlis málsins og markmiða um hlutleysi virðisaukaskatts

og jafnræði í viðskiptum mátti styðja þessa ályktun við bein ákvæði um skilgreiningu vaxta í 1. tl. 51. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, en samkvæmt lokamálsgrein 49. gr. laganna um virðisaukaskatt ber að líta til þeirra laga, þegar ekki eru sérstök ákvæði um tiltekin málefni í virðisaukaskattslögunum sjálfum.

Það er þannig álit mitt, að taka beri kröfu stefnda í fyrri þætti málsins til greina.

II.

Í hinn staðinn lýtur málið að virðisaukaskatti við sölu stefnda árið 1992 á notuðum vélsleðum, er fyrirtækið hafði keypt af viðskiptavinum sínum án þess að reikna þeim virðisaukaskatt af umsömdu kaupverði vélsleðanna eða sem þátt í verðinu. Einsætt er, að þessi viðskipti hafi átt að lúta ákvæðum 1. mgr. 10. gr. laga um virðisaukaskatt, eins og þau hljóðuðu fyrir þá breytingu, sem á málsgreininni var gerð með 17. gr. laga nr. 122/1993, en samkvæmt þeim átti skatturinn ekki að leggjast á innkaupsverð tækjanna hjá stefnda, heldur aðeins á þann virðisauka, er fram kynni að koma við endursölu hans á tækjunum. Þau ákvæði voru sett til að tryggja jafnræði í viðskiptum um notaðar fólksbifreiðir, sem hefðu annars horft þannig við, að sala eins einkaaðila til annars hefði verið skattfrjáls, en sala til aðila, er tæki við bifreiðinni til endursölu í atvinnuskyni, væri skattskyld.

Samkvæmt orðanna hljóðan átti málsgreinin við um notaðar fólksbifreiðir fyrir níu menn eða færri. Er augljóst af þeim orðum og yfirlýstu markmiði greinarinnar, að með henni var einkum verið að horfa til ökutækja, sem almennt væru ætluð til einkanota við fólksflutning og jafnframt til þess fallin að ganga kaupum og sölum milli manna í viðskiptum, er ekki væru atvinnutengd. Vélsleða má að sjálfsögðu nota sem dráttartæki eins og fólksbifreiðir, sem beinlínis ganga undir því nafni, en þeir eru umfram allt fólksflutningatæki, sem þjónað geta margvíslegum einkanotum og eru höfð til þeirra í miklum mæli, en um kaup og sölu lúta þeir svipuðum lögmálum og venjulegar einkabifreiðir. Verður ekki séð, að málsmetandi ástæður liggi til að gera mun á eigendum þeirra og einkabifreiðaeigendum í því tilliti, sem hér um ræðir, og er ekki ætlandi, að

mismunun gagnvart þeim hafi vakað fyrir löggjafanum, enda færi hún í bága við almenn markmið virðisaukaskattsins.

Samkvæmt þessu ber að fallast á það með héraðsdómara, að 1. mgr. 10. gr. laga nr. 50/1988 hafi átt að sæta rúmri skýringu eftir orðum sínum og tilgangi laganna og hún þannig tekið til vélsleða eins og þeirra, sem stefndi keypti til endursölu. Skipti efni 17. gr. laga nr. 122/1993 ekki máli um þá skýringu. Það er þannig niðurstaða mín, að staðfesta eigi hinn áfrýjaða dóm að öllu leyti og gera áfrýjanda að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 8. apríl 1997.

I.

Mál þetta, sem dómtekið var miðvikudaginn 12. mars sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur af Bifreiðum og landbúnaðarvélum hf., Ármúla 13, Reykjavík, með stefnu, birtri 28. maí 1996, á hendur íslenska ríkinu.

Dómkröfur stefnanda eru þessar:

1. Að úrskurður yfirskattanefndar í máli nr. 1000/1995 á dskj. nr. 13 verði felldur úr gildi.
2. Aðallega, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 7.497.937 kr. með 0,5% ársvöxtum frá 11. nóvember 1994 til 16. mars 1995 og með dráttarvöxtum skv. 10. gr., sbr. 12. gr. l. nr. 25/1987, frá þeim degi til greiðsludags.

   Til vara, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda aðra lægri fjárhæð með 0,5% ársvöxtum frá 11. nóvember 1994 til 16. mars 1995 og með dráttarvöxtum skv. 10. gr., sbr. 12. gr. l. nr. 25/1987, frá þeim degi til greiðsludags.

   Til þrautavara, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 966.554 kr. með 0,5% ársvöxtum frá 11. nóvember 1994 til 16. mars 1995 og með dráttarvöxtum skv. 10. gr., sbr. 12. gr. l. nr. 25/1987, frá þeim degi til greiðsludags.
3. Stefnandi krefst þess, að stefndi verði dæmdur til að greiða málskostnað samkvæmt fram lögðum reikningi eða að mati réttarins.

Dómkröfur stefnda eru þær aðallega, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og tildæmdur málskostnaður úr hendi hans að mati dómsins, en til vara, að fjárkröfur stefnanda verði stórlega lækkaðar og að málskostnaður verði í því tilviki látinn niður falla.

II.

Málavextir.

Málavextir eru þeir, að í ársbyrjun 1993 tók eftirlitsskrifstofa ríkisskattstjóra til athugunar virðisaukaskattsskil stefnanda vegna ársins 1992. Í skýrslu stofnunarinnar frá 2. mars 1993 er í fyrsta lagi talið, að stefnandi hafi ekki staðið skil á virðisaukaskatti af svokölluðu lántökugjaldi, þ. e. þinglýsingarkostnaði og bankakostnaði, sem talið er hafa verið innifalið í verði bifreiða, sem seldar voru með afborgunarkjörum, þannig, að hluti söluandvirðis var greiddur með skuldabréfi. Er vantalin skattskyld velta af þessum þætti starfsemi stefnanda ásamt virðisaukaskatti talin nema 3.652.375 kr. og útskattur 718.740 kr. Í öðru lagi var gerð athugasemd um, að ekki hefði verið skilað virðisaukaskatti af sölu notaðra vélsleða sama rekstrarár, og var vantalin skattskyld velta af þeim sökum ásamt virðisaukaskatti talin nema 20.906.000 kr., en útskattur 4.114.032 kr. Enn fremur voru tekin til athugunar skattskil vegna móttekinna greiðslna fyrir ökumannstryggingar.

Með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 12. mars 1993, var stefnanda tilkynnt, að ríkisskattstjóri hygðist áætla félaginu skattskylda veltu fyrir rekstrarárið 1992 og hækka virðisaukaskatt til samræmis við rannsókn sína að viðbættu álagi skv. 27. gr. l. nr. 50/1988. Af hálfu stefnanda var fyrirætlun skattstjóra mótmælt.

Með úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 30. september 1993, var stefnanda endurákvarðaður virðisaukaskattur vegna ársins 1992, samtals 4.832.772 kr. (4.114.032+718.740), auk 20% álags, 966.554 kr., og dráttarvaxta. Hins vegar var stefnanda ekki gert að greiða virðisaukaskatt af ökumannstryggingu.

Stefnandi kærði úrskurðinn til ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 26. október 1993, sem hafnaði kærunni með úrskurði, dags. 23. ágúst 1994. Þeim úrskurði skaut stefnandi til yfirskattanefndar með kæru, dags. 29. september 1994, en greinargerð hans til nefndarinnar er dagsett 7. október s. á. Með úrskurði, dags. 29. nóvember 1995, hafnaði yfirskattanefnd kröfum stefnanda.

10. nóvember 1994 greiddi stefnandi hina umdeildu álagningu ásamt álagi og dráttarvöxtum, samtals að fjárhæð 7.497.937 kr. Var greiðslan innt af hendi með fyrirvara, þar sem fyrirtækið viðurkenndi ekki greiðsluskyldu sína. Sundurliðar stefnandi greiðsluna þannig:

Vsk. af lántökugjaldi	kr.	633.728		
Álag 20%	–	126.746		
Dráttarvextir	–	222.703	kr.	983.177
Vsk. af þinglýsingargjaldi	kr.	85.012		

Álag 20%	–	17.002		
Dráttarvextir	–	29.880	kr.	131.894
Vsk. af sölu vélsleða	kr.	4.114.032		
Álag 20%	–	822.806		
Dráttarvextir	–	1.446.028	kr.	6.382.866
Samtals			kr.	7.497.937

Krafa stefnanda lýtur að því að fá framangreindum úrskurði yfirskattanefndar hnekkt og endurgreidda þá fjárhæð, sem stefnandi greiddi í samræmi við úrskurðinn.

Málsástæður stefnanda og lagarök.

Um lántökugjald og þinglýsingarkostnað.

Stefnandi kveður kaupanda, viðsemjanda stefnanda, sem greiði hluta kaupverðs bifreiða með skuldabréfi, greiða stefnanda stimpilgjald, þinglýsingargjald, ef það eigi við, og svokallað lántökugjald. Lántökugjald sé þóknun, er stefnandi greiði síðar banka samkvæmt gjaldskrá hans. Kostnaðurinn sé skuldfærður á reikning kaupanda og mótbókaður á biðreikning. Áður hafi stefnandi lagt út fyrir kostnaðinum og fært á sama biðreikning. Athugasemdir ríkisskattstjóra lúti að þinglýsingargjaldinu og lántökugjaldinu, en hann telji hins vegar heimilt að halda stimpilgjaldi utan skattverðs.

Í skýrslu eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra sé ekki vikið að lagagrundvelli þeirrar ályktunar, að um vantalda veltu sé að ræða.

Í úrskurði ríkisskattstjóra 30. september 1993, dskj. nr. 6, sé greiðsluskylda stefnanda rökstudd með vísan til 2. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988 og túlkun ríkisskattstjóra á því ákvæði, er hann lét í ljós í bréfi 20/90, dags. 19. febrúar 1990.

Í kæru til ríkisskattstjóra á dskj. nr. 7 sé álagningu mótmælt, þar sem gjöld þessi séu útlagður kostnaður.

Í úrskurði ríkisskattstjóra á dskj. nr. 8 sé staðfesting fyrri úrskurðar rökstudd með því, að í fyrrgreindu bréfi ríkisskattstjóra nr. 20/90 komi fram, að lántökukostnaður teljist til skattverðs í skilningi 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988. Í bréfinu sé því einnig haldið fram, að um skilyrði, sem sett séu í 19. gr. rgl. nr. 501/1989 (21. gr. rgl. nr. 50/1993) um virðisaukaskatt fyrir því, að um útlagðan kostnað teljist vera að ræða, sé ekki að ræða.

Í kæru til yfirskattanefndar á dskj. nr. 9 séu sjónarmið stefnenda ítrekuð. Í greinargerð hans á dskj. nr. 10 sé krafa stefnanda einnig rökstudd með því, að um sé að ræða fjármagnskostnað, sem beri að fara með samkvæmt 6. tl. 2. mgr. 7. gr. laganna. Vextir og verðbætur, sem reiknuð séu við sölu með afborgunarskilmálum, falli undir 6. tl. Með vísan til 49. gr. laganna og

1. tl. 51. gr. l. nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt beri að telja lántökukostnað og þinglýsingarkostnað af lánum til vaxta í skilningi 6. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988.

Í úrskurði yfirskattanefndar á dskj. nr. 13, bls. 7, sé talið, að hvers konar kostnaður og gjöld, sem seljandi krefji kaupanda um, skuli teljast hluti skattverðs. Einnig sé talið, að afhending stefnanda á verðbréfum, er hann eignist við sölu með afborgunarskilmálum, feli í sér ráðstöfun á eigin verðbréfaeign, bankakostnaður falli til við afhendingu bréfanna til bankastofnunar og að greiðsla kaupanda á lántökukostnaði geti því ekki falið í sér endurgreiðslu á áföllnum kostnaði. Loks sé málsástæðu stefnanda um fjármagnskostnað svarað þannig í úrskurði yfirskattanefndar, að gjöld vegna sölu með afborgunarskilmálum séu þegar ákvörðuð við kaup og fallin til við sölu eða afhendingu. Geti þau þess vegna ekki fallið undir 6. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988.

Stefnandi telur, að í framkvæmd hafi það ekki í öllum tilvikum verið talið nauðsynlegt, að reikningur fyrir útlögðum kostnaði væri skráður á nafn kaupanda og að kaupandi fengi ætíð frumrit sölureiknings í hendur, enda reisti ríkisskattstjóri ekki niðurstöðu sína upphaflega á þessu atriði. Hafi ríkisskattstjóri sjálfur viðurkennt í bréfum sínum nr. 20/90 og 107/90, að heimilt sé að halda stimpilgjaldi utan skattverðs og það þrátt fyrir það að frumrit reiknings sé skráð á nafn seljanda og að kaupandi fái frumrit greiðsluskjals ekki í hendur. Sé þetta eðlileg niðurstaða, þar sem þessi atriði varði tilhögun mála milli kaupanda og seljanda. Ekki sé vefengt af hálfu ríkisskattstjóra, að stefnandi hafi greitt hinn endurgreidda umdeilda lántökukostnað og að skjöl og gögn um hann séu í bókhaldi stefnanda.

Ljóst sé, að sé heimilt að halda stimpilgjaldi utan skattverðs, hljóti sú heimild að gilda um annan lántökukostnað, a. m. k. þinglýsingargjald. Stimpilgjald sé greitt í ríkissjóð á grundvelli l. nr. 36/1978. Þinglýsingargjald sé á sama hátt greitt í ríkissjóð á grundvelli l. nr. 88/1991 um aukatekjur ríkissjóðs. Lántökugjald sé samkvæmt gjaldskrá banka. Engin rök séu fyrir því að meðhöndla þessi gjöld með ólíkum hætti.

Í þessu sambandi skuli bent á, að ríkisskattstjóri hafi í máli þessu viðurkennt, að ökumannstrygging, er stefnandi greiddi í tolli, teljist útlagður kostnaður.

Sé ekki litið svo á, að hin umdeildu gjöld teljist útlagður kostnaður, telji stefnandi, að um sé að ræða kostnað, sem falli undir vexti, sem falli utan skattverðs samkvæmt 6. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988.

Samkvæmt 5. mgr. 49. gr. (áður 4. mgr.) l. nr. 50/1988 beri að beita lögum nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt um þau atriði, sem ekki séu sérstök

ákvæði um í lögunum um virðisaukaskatt. Í 1. mgr. 51. gr. l. nr. 75/1981 sé tiltekið um vexti, að til þeirra teljist m. a. lántökukostnaður, árlegur eða tímabundinn fastakostnaður, þóknun, stimpilgjöld og þinglýsingarkostnaður af lánum. Einnig vísist til c-liðar 69. gr. laganna um skilgreiningu laganna á vöxtum. Sé ljóst, að vaxtahugtak þetta beri að nota við beitingu laganna um virðisaukaskatt.

Í eðli sínu sé einnig um að ræða kostnað, sem undanþeginn sé skattskyldu, sbr. 10. tl. 2. gr. l. nr. 50/1988, en samkvæmt þessum lið sé þóknun banka, sparisjóða og annarra lánastofnana svo og verðbréfamiðlun undanþegin skattskyldu. Sé óeðlilegt, að þóknun, sem undanskilin sé virðisaukaskattsskyldu, sé skattlögð með þessum hætti.

Hér megi leggja áherslu á, að áskilnaðurinn um lántökugjaldið lúti að eiginleikum greiðslunnar á sama hátt og skuldabréfið skuli vera stimplað og þinglesið. Atriðin, sem talin séu í 2. tl. 7. gr. l. nr. 50/1988, varði hins vegar öll eiginleika og skilmála við sölu vörunnar, hins selda. Á þessu sé nauðsyn að gera greinarmun.

Ríkisskattstjóri hafi reist úrskurð sinn um skattskyldu lántökukostnaðar á því, að kostnaður þessi falli undir skattverð hins selda skv. 2. tl. 7. gr. l. nr. 50/1988, og virðist yfirskattanefnd fallast á þessa skoðun ríkisskattstjóra, þar sem nefndin styðji úrskurð sinn um skattskyldu við það, að stefnandi sé sjálfur lánveitandi og lántökukostnaðurinn hafi ekki fallið á stefnanda fyrr en eftir afhendingu hins selda. Niðurstaða yfirskattanefndar hvíli á því, að endurgreiðsla kaupenda sé liður í söluverði og kostnaður þessi því vegna ráðstöfunar stefnanda á eigin verðbréfum og því eigin kostnaður hans.

Rök þessi fái ekki staðist. Í 2. tl. 7. gr. l. nr. 50/1988 sé upp talinn kostnaður, sem sé venjubundinn liður í söluskilmálum lausafjár, sbr. ákvæði 62.–71. gr. l. nr. 39/1922. Liðir þessir séu þáttur í kostnaðarverði hins selda og tekið tillit til þeirra við ákvörðun álagningar seljenda. Lántökukostnaður sá, sem hér um ræði, sé annars eðlis og standi utan kostnaðarverðs hins selda sem beinn kostnaður kaupanda. Rök yfirskattanefndar um, að greiðsla kostnaðarins sé skattskyld, þar sem hann hafi ekki verið greiddur fyrir afhendingu, standist ekki. Engin ákvæði séu í lögum um, að kostnaður þurfi að hafa verið greiddur, áður en innborgun fari fram. Þá megi vera ljóst, að ekki sé unnt fyrir stefnanda að hafa milligöngu um sölu skuldabréfs, fyrr en frá því hafi verið gengið. Í þessu máli hafi verið fallist á, að stimpilgjöld séu utan skattverðs. Enginn grundvöllur sé fyrir því, að annar lántökukostnaður, sem greiddur sé af báðum aðilum, seljanda og kaupanda, á sama tíma, fái mismunandi meðferð.

Um sölu notaðra vélsleða.

Í skýrslu eftirlitsskrifstofu ríkisskattstjóra sé ekki vikið að lagagrundvelli þeirrar ályktunar, að um vantalda veltu sé að ræða.

Í bréfi til ríkisskattstjóra á dskj. nr. 5 sé fyrirhugaðri álagningu mótmælt af hálfu stefnanda á þeim forsendum, að sömu sjónarmið gildi um sölu notaðra vélsleða og notaðra bifreiða, sem fjallað sé um í 10. gr. l. nr. 50/1988. Hafi verið bent á, að í máli nr. 120/1989 hafði umboðsmaður Alþingis komist að þeirri niðurstöðu, að leggja bæri þann skilning í orðið „bifreið" í 16. gr. l. nr. 4/1960 um efnahagsmál, að það geymdi viðhlítandi lagaheimild til heimtu gjalds af vélsleðum samkvæmt reglugerð nr. 613/1987. Í bréfi umboðsmanns stefnanda sé tekið fram, að til greina komi að leggja virðisaukaskatt á hagnað af sölu notaðra vélsleða, enda sé þar um virðisauka að ræða. Það hafi hins vegar ekki verið gert, þar sem viðskiptin hafi ekki verið ábatasöm. Eftir atvikum geti félagið þannig sætt sig við, að virðisaukaskattur sé lagður á þann hluta af söluverði notaðra sleða, sem svari til innreiknaðs ágóða af sölu.

Í úrskurði ríkisskattstjóra frá 30. september 1993 á dskj. nr. 6 sé talið, að samkvæmt 10. gr. l. nr. 50/1988 sé engin heimild til að nota reikningsaðferð ákvæðisins við sölu annars konar bifreiða eða notaðra lausafjármuna en fólksbifreiða. Hafi ríkisskattstjóri lagt á stefnanda virðisaukaskatt, að fjárhæð 4.114.032 kr., vegna þessa.

Í kæru til ríkisskattstjóra, dags. 26. október 1993, á dskj. nr. 7 sé sjónarmið stefnanda um, að notaðir vélsleðar falli undir 10. gr. l. nr. 50/1988, ítrekað og bent á, að vélsleðarnir séu skráningarskyldir á sama hátt og bifreiðar og að við innkaup á þeim greiði stefnandi bifreiðagjald.

Í úrskurði ríkisskattstjóra á dskj. nr. 8 sé enn talið, að 10. gr. l. nr. 50/1988 eigi eingöngu við um sölu á fólksbifreiðum. Tekið sé fram, að greininni hafi verið breytt, en enga heimild sé að finna fyrir afturvirkni breytingarinnar.

Í kæru til yfirskattanefndar á dskj. nr. 9 telji umboðsmaður stefnanda, að með lögum nr. 122/1993, sem breyttu áðurnefndri 10. grein, hafi verið tekin af tvímæli um, að ákvæðið hefði einnig fyrir breytinguna náð til annarra vélknúinna ökutækja en fólksbifreiða. Bent sé á, að stefnandi hafi verið í góðri trú, er viðskiptin fóru fram. Ef fyrirtækið hefði þurft að leggja virðisaukaskatt ofan á söluverð notaðra sleða, hefði það orðið að draga fjárhæð skattsins frá kaupverðinu í upphafi, og við það hefðu viðskiptavinir fyrirtækisins ekki getað sætt sig. Þeir hefðu því sjálfir annast söluna á notuðum sleðum eða beðið fyrirtækið að gera það fyrir sig.

Í greinargerð til yfirskattanefndar á dskj. nr. 10 ítreki umboðsmaður stefnda, að beita skuli 10. gr. l. nr. 50/1988 með lögjöfnun. Hann bendi enn fremur á, að ekki sé unnt að miða við annað í málinu en greiddur hafi verið

virðisaukaskattur af vélsleðunum á fyrra viðskiptastigi. Samkvæmt 1. mgr. 22. gr. laganna sé óheimilt að geta hans á sölureikningum viðskiptamanna, sem ekki séu virðisaukaskattsskyldir. Í framhaldi þessa beri að geta um 1. og 3. mgr. 15. gr. laganna, þar sem kveðið sé á um, að innskattur komi fortakslaust til frádráttar útskatti. Þar sem banns við frádrætti sé að engu getið í 3. mgr. 16. gr., liggi í raun fyrir bein regla um frádráttarbærni innskattsins. Um rökstuðning umboðsmanns stefnda vísist nánar til dskj. nr. 10.

Í úrskurði yfirskattanefndar á dskj. nr. 13 sé talið, að 11. gr. laga nr. 50/1988 nái til sölu nýrra og notaðra vara, og hafi því stefnanda borið að innheimta virðisaukaskatt við sölu á hinum notuðu vélsleðum. Kærandi geti ekki nýtt sér innskattsfrádrátt við uppgjör virðisaukaskatts í þeim tilvikum, þegar sleðarnir voru keyptir af aðilum, sem ekki voru virðisaukaskattsskyldir. Tekið sé fram í úrskurðinum, að kröfugerð stefnanda þyki mega skilja svo, að hann geri varakröfu, sem reist sé á þeirri reglu, sem lögfest sé í 10. gr. laganna um ákvörðun skattverðs. Um það atriði komist yfirskattanefnd að þeirri niðurstöðu, að þar sem regla 10. gr. sé undantekning frá meginreglu 1. mgr. 7. gr. laganna, verði ekki fallist á, að efni hennar verði skýrt rýmra en orðalag hennar gefi tilefni til.

Einkenni virðisaukaskattskerfisins sé það, að skatturinn leggist aðeins einu sinni á sama verðmæti, hversu oft sem það gangi milli viðskiptaaðila. Þannig innheimti endurseljandi vöru virðisaukaskatt af endursöluverði hennar, en fái hins vegar til frádráttar þann virðisaukaskatt, er hann greiddi við kaup sín á vörunni. Í raun greiði því endurseljandinn aðeins skatt af virðisauka þeim, sem varð til hjá honum. Þetta komi fram í 2. mgr. 15. gr. l. nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Lögin geri ráð fyrir því, að innskattur komi til frádráttar útskatti með þeirri undantekningu, sem greini í 16. gr. laganna. Í því ákvæði sé engin takmörkun á frádrætti vegna innskatts af notuðum vörum.

Gera megi ráð fyrir, að við upphaflega sölu hinna notuðu vélsleða hafi virðisaukaskattur verið innheimtur, þ. e., að viðsemjendur stefnanda hafi keypt sleðana með virðisaukaskatti. Þennan virðisaukaskatt hafi stefnandi ekki fengið frá dreginn við endursölu sleðanna. Álagning virðisaukaskatts á endursöluna leiði því til tvísköttunar á andvirði sleðanna, án þess að nokkur heimild sé fyrir þeirri tilhögun í lögunum. Fyrir liggi, að á heildina litið hafi vélsleðar verið seldir með tapi árið 1992, og hafi því enginn virðisauki orðið til.

Til að framkvæma framangreint meginsjónarmið virðisaukaskattskerfisins, þegar um notaðar vörur sé að ræða, sé ákvæði í 10. gr. laganna. Til að verða við sjónarmiðinu verði að túlka orðalag 10. gr. rúmt og telja, að not-

aðir vélsleðar falli undir hugtakið fólksbifreið, eða beita 10. gr. með lögjöfnun. Um fordæmi í þessu sambandi vísist til skilnings á orðinu bifreið í 16. gr. l. nr. 4/1960 um efnahagsmál, sbr. álit umboðsmanns Alþingis í máli nr. 120/1989, sem fyrr sé getið.

Þótt heimilt kunni að vera að mismuna við skattlagningu bæði milli einstaklinga og með mismunandi álögum á vörur, án þess að talið verði, að jafnræðisregla sé brotin, verði slík mismunun að hvíla á málefnalegu mati. Í þessu máli hafi ekkert komið fram, sem réttlæti mismunun málefnislega, sbr. Hrd. 1965, 424. Sé notuð Lada-bifreið seld á 200.000 kr., sé hinn skattlagði virðisauki ýmist sáralítill eða enginn. Ef aftur á móti er seldur notaður vélsleði fyrir 200.000 kr., sé virðisaukinn talinn sú fjárhæð og hún öll skattlögð. Bæði séu tækin vélknúin ökutæki og falli undir umferðarlög. Í sambandi við aðra gjaldtöku af vélknúnum ökutækjum hafi hið sama verið látið yfir bifreiðar og vélsleða ganga, sbr. áður tilvitnað álit umboðsmanns Alþingis. Skattlagning sem sú, er hér um ræði, geti leitt til óeðlilegra viðskiptahátta. Þá leiði þessi regla skattyfirvalda um synjun á frádrætti innskattsins til mismununar út á við, þ. e. við eftirmarkaðinn, svo að tæpast hefði verið grundvöllur fyrir þennan þátt í starfsemi stefnanda að óbreyttu, sbr. nánar dskj. nr. 5. Af þessum sökum telji hann skattlagninguna ekki reista á viðhlítandi efnislegum mælikvarða, svo að gætt sé fullnægjandi jafnræðis, og telji hana brjóta í bága við 77. og 72. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. og 10. gr. l. nr. 97/1995.

Um álag.

Þrautavarakrafa undir lið 3 í kröfugerð sé studd því, að verði ekki fallist á að fella úr gildi úrskurð um álagningu virðisaukaskatts, beri í öllu falli að fella niður álag skv. 2. mgr. 27. gr. l. nr. 50/1988. Samkvæmt 6. mgr. 27. gr. l. nr. 50/1988 hafi ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd borið að fella niður álag samkvæmt 2. mgr. 27. gr. laganna, þar sem ljóst hafi verið, að stefnandi hafði gildar ástæður til þess að haga framtali sínu, greiðslu og skilum á virðisaukaskatti með þeim hætti, sem hann gerði, sérstaklega með tilliti til þess, að fyrir hafi legið áðurgreint álit umboðsmanns Alþingis.

Stefnandi bendi á 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 um meðalhófsregluna. Einnig sé bent á, að frá því að endurákvörðun var kærð til ríkisskattstjóra og þar til hann kvað upp úrskurð sinn, hafi liðið tíu mánuðir. Einnig hafi liðið eitt ár og tveir mánuðir, frá því að yfirskattanefnd barst kæra, þar til hún kvað upp úrskurð í málinu. Samkvæmt 1. mgr. 29. gr. l. nr. 50/1988 hafi ríkisskattstjóri þrjátíu daga frest til að úrskurða kærur, og samkvæmt 4. mgr. sömu greinar hafi yfirskattanefnd þriggja mánaða frest, frá

því að fullnægjandi rökstuðningur berist nefndinni til að kveða upp úrskurð um kærur. Bendi hinn langi tími til, að vafi hafi þótt leika á um skattskyldu stefnanda. Hafi af þeim sökum borið að fella álag niður.

Um kröfu um vexti og dráttarvexti.

Um þennan hluta krafna vísar stefnandi til 2. og 3. mgr. 112. gr. l. nr. 75/1981, sbr. a-lið 2. gr. l. nr. 31/1995, sbr. og 5. mgr. 49. gr. l. nr. 50/1988.

Um kröfu um málskostnað.

Um málskostnað vísar stefnandi til 130. gr. l. nr. 91/1991.

Málsástæður stefnda og lagarök.

Stefndi kveðst reisa sýknukröfu sína á því, að niðurstaða yfirskattanefndar í kærumálinu nr. 1000/1995 eigi í öllum atriðum við lagarök að styðjast. Sé mótmælt málatilbúnaði stefnanda og kröfum á honum reistum.

Um lántökugjald.

Stefnandi hafi krafið viðskiptamenn sína um svokallað lántökugjald við sölu bifreiða, þegar söluverð þeirra var ekki staðgreitt, heldur greitt að öllu leyti eða að hluta með skuldabréfi. Hafi stefnandi haldið því fram, að lántökugjaldið jafngilti bankakostnaði og þinglýsingargjaldi. Í 1. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988 segi, að skattverð sé það verð, sem virðisaukaskattur sé reiknaður af við sölu á vöru og verðmætum, skattskyldri vinnu og þjónustu. Skattverð miðist við heildarendurgjald eða heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Í 2. mgr. 7. gr. sé sérstaklega getið um ýmsan kostnað og verðmæti, sem skuli teljast til skattverðs. Sú upptalning sé ekki tæmandi, svo sem ráða megi af orðalagi ákvæðisins. Í 1. tl. málsgreinarinnar sé tekið fram, að skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum, sem á hafi verið lögð á fyrri viðskiptastigum eða greidd við innflutning til landsins eða virðisaukaskattsskyldur aðili eigi að standa skil á vegna sölu, teljist til skattverðs. Í 2. tl. segi, að umbúðakostnaður, sendingarkostnaður, vátryggingar og slíkur kostnaður, sem innifalinn sé í verði eða seljandi krefji kaupanda sérstaklega um, teljist til skattverðs. Í 6. tl. sé tekið fram, að verðbætur, sem falli til fram að afhendingu vöru eða þjónustu, teljist til skattverðs. Hins vegar teljist vextir og verðbætur, sem hvort tveggja sé reiknað við sölu með afborgunarskilmálum, ekki með í skattverði, enda sé sérstaklega tilgreint í kaupsamningi, hver vaxta- og verðbótagreiðsla sé hverju sinni. Bent sé á, að í athugasemdum með 7. gr. frumvarps þess, sem orðið hafi að lögum nr. 50/1988, komi fram, að hvers konar kostnaður og gjöld, sem seljandi krefji kaupanda um, teljist hluti skattverðs, og skipti í því sambandi ekki máli, hvort þau séu innifalin í kaupverði án sérgreiningar eða komi sérstaklega fram á reikningi eða á sérreikningi.

Stefnandi sé beinn aðili að kaupsamningum um nýjar bifreiðar, að því er taki til alls söluverðsins, einnig þess hluta, sem ekki sé greiddur við eða fyrir afhendingu söluhlutar, greiðslutíma eftirstöðva söluverðs og greiðslukjör að öðru leyti. Stefnandi sé þannig sjálfur lánveitandi í þeim viðskiptum, þar sem umræddur lántökukostnaður falli til. Afhending stefnanda á viðskiptabréfum, sem hann eignist við kaup með afborgunarkjörum við viðskiptabanka sinn, feli því í sér ráðstöfun á eigin verðbréfaeign. Bankakostnaður, svo sem lántökugjald banka, falli ekki til gagnvart stefnanda fyrr en við þá afhendingu bréfanna til bankastofnunar. Greiðsla viðsemjanda stefnanda (kaupanda bifreiðar) á lántökukostnaði til stefnanda geti því ekki falið í sér endurgreiðslu á áföllnum kostnaði, sem stefnandi hafi lagt út fyrir kaupanda, sbr. áskilnað í upphafsákvæði 19. gr. reglugerðar nr. 501/1989 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. nú 21. gr. reglugerðar nr. 50/1993. Stefndi telji því mjög óraunhæfa þá útskýringu af hálfu stefnanda, að hann sé aðeins milligöngumaður um að innheimta þennan kostnað, sem renni síðar til annarra aðila, viðskiptabanka og ríkissjóðs, og að stefnandi endurkrefji síðan viðskiptamenn sína um kostnaðinn. Engin gögn af stefnanda hálfu styðji þessar útskýringar hans. Umræddar greiðslur geti því ekki talist til útlagðs kostnaðar, heldur sé augljóslega um að ræða tekjur stefnanda af sölu.

Stefnandi hafi haldið því fram, að um sé að ræða vaxtatekjur hans, sem falli utan skattverðs samkvæmt 6. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988. Hinn svokallaði lántökukostnaður stefnanda falli hvorki undir vexti né verðbætur og eigi ekkert skylt við vexti eða verðbætur. Þótt lántökukostnaði mætti undir einhverjum formerkjum jafna við vexti eða verðbætur, hafi lagaskilyrðum til að halda vöxtum og verðbótum utan skattverðs í afborgunarkjörum ekki verið til að dreifa í tilviki stefnanda. Öll gjöld, sem seljandi krefji kaupanda um vegna sölu með afborgunarskilmálum, hafi þegar verið ákvörðuð við kaup og fallin til við sölu eða afhendingu. Ekki hafi stefnandi sýnt fram á, að kaupsamningar um bifreiðar geymi útlistun á því, hverjar vaxta- og verðbólgugreiðslur hafi verið hverju sinni. Af þessum sökum sé ekki unnt að telja lántökukostnað til slíkra vaxta, sem falla myndu utan skattverðs á grundvelli 2. málsliðar 6. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988.

Engin rök séu fyrir því að beita 1. tl. 51. gr. l. nr. 75/1981 í málinu, en stefnandi hafi haldið því fram, að telja eigi lántökugjald utan skattverðs á grundvelli þess ákvæðis, sbr. lokamálsgrein 49. gr. l. nr. 50/1988. Hið svokallaða lántökugjald stefnanda eigi ekkert skylt við rekstrarkostnað samkvæmt l. nr. 75/1981 og lántökugjald, sem rekstraraðili greiddi og færði til gjalda í rekstrarreikningi. Fjármagnskostnaður rekstraraðilans sjálfs og frá-

dráttarbærni hans frá tekjuskatti eigi ekkert skylt við skattverð seldra muna samkvæmt virðisaukaskattslögum. Enn síður séu rök til að fylla kröfur stefnanda tilvísun til c-liðar 69. gr. l. nr. 75/1981 um ákvörðun vaxtabóta einstaklinga vegna öflunar íbúðarhúsnæðis. Í samanburðarfræðum stefnanda sé einnig að finna tilvísun til 10. tl. 2. gr. l. nr. 50/1988, þar sem orðið þjónusta virðist mislesið sem þóknun. Með ákvæðinu sé augljóslega undanþegin tiltekin atvinnustarfsemi, en ákvæðið eigi ekkert skylt við ákvörðun á skattverði virðisaukaskattsskylds aðila samkvæmt 7. gr. laganna. Engin efni séu því til að skýra eyðuákvæði lokamálsgreinar 49. gr. l. nr. 50/1988 á þann hátt, sem stefnandi geri, þar sem þau sömu lög hafi að geyma skýr ákvæði um, hvað teljist til vaxta og verðbóta við ákvörðun á skattverði.

Kröfum sínum til stuðnings hafi stefnandi vísað til þess, að stimpilgjald í lánaviðskiptum, þar sem skuldabréf sé hluti greiðslu, teljist ekki til skattverðs og því hljóti bankakostnaður og þinglýsingargjald að falla utan við skattverð. Þessu sé eindregið mótmælt. Skylda til að greiða stimpilgjald hvíli á handhafa stimpilskylds skjals, sbr. 3. mgr. 34. gr. l. nr. 36/1978 um stimpilgjald. Skylda til að greiða stimpilgjald af skjölum svo sem skuldabréfum, sbr. 24. gr. laganna, sé óhjákvæmileg og það renni beint í ríkissjóð. Leggist stimpilgjald þannig ofan á andvirði skuldabréfs. Þegar að virðisaukaskattsskilum komi og ákvörðun á skattverði, eigi stimpilgjald ekkert skylt við hið svokallaða lántökugjald stefnanda. Stefnandi eigi val um það, hvort hann selji skuldabréf vegna bifreiðaviðskipta í banka með afföllum eða láti banka innheimta slík bréf fyrir sig gegn gjaldi og leggi fyrirsjáanlegan kostnað vegna þess við verð hins selda. Stefnandi eigi einnig val um það, hvort hann láti þinglýsa veðskuldabréfum, en geri hann það, stofnist skylda til greiðslu þinglýsingargjalds samkvæmt 8. gr. l. nr. 88/1991 um aukatekjur ríkissjóðs. Með samsvarandi hætti leggi stefnandi fyrirsjáanlegan kostnað vegna þinglýsingargjalds við heildarverð hins selda, þegar greitt sé að hluta með skuldabréfi. Sýni reikningar, sem kannaðir voru af hálfu ríkisskattstjóra, sbr. dskj. nr. 20–21, að lántökukostnaður stefnanda sé augljóslega hluti af kaupverði bifreiða, þegar svo hátti, og engin merki séu um, að stefnandi leggi út fyrir þessum kostnaði eða endurkrefji viðskiptamenn sína um hann, svo sem haldið sé fram. Stefnandi hafi á eigin hendi ákvörðun um það, hversu mikið hann telji, að hækka þurfi söluverð bifreiða miðað við afborgunarkjör. Að kalla einhvern hluta söluverðsins við þær aðstæður „lántökugjald“ breyti engu um það, að söluverð teljist skattverðið í skilningi 7. gr. l. nr. 50/1988.

Um sölu notaðra vélsleða.

Samkvæmt 1. gr. l. nr. 50/1988 skuli greiða virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laganna nái skattskyldan til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Í 11. gr. sömu laga komi fram, að til skattskyldrar veltu teljist öll sala eða afhending vöru og verðmæta gegn greiðslu. Taki það ákvæði bæði til sölu nýrra og notaðra vara. Stefnandi sé skráður aðili samkvæmt lögunum, og hafi honum því borið að innheimta virðisaukaskatt við sölu á notuðum vélsleðum, enda hafi verið um sölu í atvinnuskyni að ræða.

Af stefnanda hálfu hafi verið sett fram kenning þess efnis, að beita megi reikniaðferð 10. gr. l. nr. 50/1988 í málinu. Hvorki kröfur stefnanda né málatilbúnaður hans sé hins vegar í því horfi, að unnt sé að leggja efnisdóm á þær málsástæður hans. Til andsvara málatilbúnaði stefnanda að þessu leyti byggi stefndi hins vegar á eftirfarandi:

Regla 10. gr. l. nr. 50/1988, sbr. 2. gr. l. nr. 106/1990 um heimild til útreiknings skattverðs við sölu notaðra fólksbifreiða fyrir níu menn eða færri geti undir engum kringumstæðum átt við um vélsleða. Ákvæðið sé í fyrsta lagi undantekning frá meginreglunni í 7. gr. laganna um virðisaukaskatt og beri því að skýra þröngt. Í öðru lagi sé ákvæðið samkvæmt orðan sinni mjög afmarkað og nái ekki til bifreiða almennt, heldur aðeins fólksbifreiða fyrir færri en níu menn. Hafi ákvæðið því ekki náð til neinna annarra vélknúinna ökutækja eða annarra notaðra hluta en þar greini. Stefndi telji því, að ekki verði lögjafnað frá ákvæðinu, svo skýrt afmörkuðu. Í þriðja lagi bendi stefndi á, að breyting sú, sem gerð hafi verið á nefndu ákvæði með 17. gr. l. nr. 122/1993, hafi ekki tekið gildi fyrr en 1. janúar 1994. Skýr lagaskil hrindi því málatilbúnaði stefnanda um lögjöfnun frá ákvæði 10. gr. virðisaukaskattslaga vegna þess tímabils, sem um ræði í málinu. Ákvæði 32. gr. l. nr. 122/1993 um gildistöku breytingarinnar sé stjórnskipulega gild lagaheimild, sem verði ekki skýrð öðruvísi en eftir orðan sinni, þannig að ákvæðinu verði ekki beitt afturvirkt.

Stefnandi styðji mál sitt um beitingu 10. gr. virðisaukaskattslaga þeim rökum, að lagastoð fyrir innheimtu gjalds af innfluttum vélsleðum hafi verið í 16. gr. áðurgildandi laga um efnahagsmál nr. 4/1960. Túlkun á heimild þeirra laga til að leggja það innflutningsgjald á bifreiðar og bifhjól hafi ekki áhrif á skýringu 10. gr. virðisaukaskattslaga, eins og hún hafi verið fyrir gildistöku laga nr. 122/1993, gegn fyrrgreindum lögskýringarsjónarmiðum stefnda.

Stefndi telji allsendis óraunhæfar málsástæður stefnanda um útreikning innskatts og uppgjör á virðisaukaskatti samkvæmt ákvæðum 15. og 16. gr. virðisaukaskattslaga. Sakarefni málsins fjalli ekki um útreikning innskatts,

heldur vangreiddan útskatt af vantalinni virðisaukaskattsskyldri veltu af sölu muna. Komi auk þess til, að vélsleðarnir hafi verið keyptir af aðilum, sem höfðu ekki með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi og hafi því ekki innheimt skatt við sölu þeirra. Þar sem tilvísun stefnanda til 15. og 16. gr. virðist eiga að styðja málsástæður hans um beitingu 10. gr. l. nr. 50/1988, eins og hún var eftir breytingu hennar með lögum nr. 122/1993, vísist til fyrri umfjöllunar þar að lútandi.

Af hálfu stefnanda hafi því verið haldið fram, að brotin hafi verið jafnræðisregla, og vitni hann til ákvæða 72. og 77. gr. stjórnarskrárinnar því til stuðnings. Hvergi finnist vísbending í máli þessu um, að stefnandi sæti öðrum skattálögum en aðrir, sem hafi með höndum sams konar starfsemi. Ekki sé heldur til að dreifa mismunandi innheimtu eða ákvörðunum í tengslum við virðisaukaskattsskil stefnanda og annarra. Trauðla geti það verið brot á jafnræðisreglu, þótt mismunandi vörur séu ekki meðhöndlaðar á sama hátt samkvæmt skattalögum. Stefndi telji óraunhæft, að vegið sé að eignarréttindum samkvæmt 72. gr. stjórnarskrár, þótt löggjafinn hafi skipað skattamálum með þessum hætti, svo sem að framan sé lýst, sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Ákvæði virðisaukaskattslaga hafi verið og séu sannanlega reist á efnislegum og málefnalegum mælikvarða. Tilvísun til Hrd. 1965, bls. 424, styðji að mati stefnda ekki málatilbúnað stefnanda. Mat löggjafans um, að reikna hafi átt skattverð af fólksbifreiðum fyrir níu manns eða færri með öðrum hætti en af öðrum vélknúnum ökutækjum, þ. á m. vélsleða, hafi byggst á málefnalegum grundvelli, enda um gjörólík ökutæki og notagildi fyrir almenning að ræða. Telji stefndi, að engin efni séu til að hrófla við því mati löggjafans, að meðhöndluð hafi verið með ólíkum hætti verslun með algengasta samgöngutæki þorra almennings annars vegar og vélsleða hins vegar. Tilgangur löggjafans hafi verið sá að tryggja samkeppnisstöðu þeirra, sem sýsluðu með notaðar fólksbifreiðar í atvinnuskyni gagnvart viðskiptum af sama tagi milli einkaaðila.

Um beitingu álags.

Virðisaukaskattsskyld velta stefnanda hafi samkvæmt framansögðu verið vantalin með kerfisbundnum hætti gegn ákvæðum laga. Ríkisskattstjóra hafi verið skylt við þær aðstæður að beita álagi samkvæmt 1. og 2. mgr. 27. gr. l. nr. 50/1988. Stefndi hafni því eindregið, að stefnandi hafi haft gildar ástæður til að haga bókhaldi sínu og skattskilum sínum með þeim hætti, sem gert var. Hafi stefnandi getað beint fyrirspurn til ríkisskattstjóra um þau, sem ekki hafði þegar verið svarað, sbr. dskj. nr. 15, og forsvarsmönnum fyrirtækisins hafi mátt vera kunnugt um. Engin skilyrði hafi því verið til að

beita heimild 6. mgr. 27. gr. laganna og fella niður álag. Telji stefndi, að skattyfirvöld eigi fullnaðarmat um það, hvort fella hafi mátt niður álag.

Stefndi mótmælir því, að 12. gr. stjórnsýslulaga verði skýrð svo, að ekki hafi verið rétt að beita álagi. Ætti sú málsástæða við rök að styðjast, væri í engum tilvikum unnt að leggja álag á vantalda skattstofna.

Mótmælt sé sem tilhæfulausum staðhæfingum stefnanda um, að bið á afgreiðslu málsins, jafnt hjá ríkisskattstjóra sem og yfirskattanefnd, er málið var kært þangað, hafi stafað af því, að vafi hafi þótt leika á um skattskyldu stefnanda. Telji stefndi líklegra, að mikill málafjöldi hafi valdið töf. Á hitt sé einnig að líta, að ekkert samhengi sé milli þess, að mál þurfi sökum anna stjórnvalds að bíða úrlausnar, og þess, hvort rétt sé að leggja álag á vantalda skatta lögum samkvæmt.

Lækkunarkröfur stefnda.

Af hálfu stefnda sé höfð uppi krafa til lækkunar á umkröfðum fjárhæðum, verði talið, að eitthvað af málsástæðum stefnanda eigi við rök að styðjast.

Vaxta- og dráttarvaxtakröfur stefnanda.

Verði kröfur stefnanda að einhverju leyti eða öllu teknar til greina, sé mótmælt, að greiða beri af þeim dráttarvexti, þar sem tilvitnað ákvæði l. nr. 31/1995 um breytingu á 112. gr. l. nr. 75/1981 hafi ekki tekið gildi fyrr en 1. janúar 1996 og verði samkvæmt 4. gr. l. nr. 31/1995 ekki beitt nema um ofgreiðslu, sem eigi sér stað eftir það tímamark.

Réttur til dráttarvaxta af því, sem ofgreitt væri eftir niðurstöðu dómsins, sé því enginn í máli þessu, heldur aðeins réttur til vaxta, jafnhárra þeim, sem greiddir séu af almennum sparisjóðsinnstæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma, sbr. 2. mgr. 112. gr. l. nr. 75/1981, eins og hún hafi verið fyrir gildistöku l. nr. 31/1995.

IV.

Forsendur og niðurstaða.

Aðalkrafa stefnanda um ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar er tvíþætt og lýtur annars vegar að greiðslu virðisaukaskatts af lántökugjaldi og þinglýsingarkostnaði, en hins vegar að greiðslu virðisaukaskatts af söluandvirði notaðra vélsleða. Verður fyrst vikið að fyrra atriði.

Lántökugjald og þinglýsingarkostnaður.

Í 1. gr. l. nr. 50/1988 um virðisaukaskatt segir svo, að greiða skuli í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögunum. Í 1. mgr.

7. gr. laganna er skattverð skilgreint svo, að það sé það verð, sem virðisaukaskattur er reiknaður af við sölu á vöru og verðmætum, skattskyldri vinnu og þjónustu, og miðast það við heildarendurgjald eða heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Eru síðan rakin í sex töluliðum atriði, sem eru til leiðbeiningar um það, hvað telst til skattverðs, en ekki er þar um tæmandi talningu að ræða.

2. gr. laganna fjallar um skattskyldusviðið, og segir þar, að það taki til nær allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra, vinnu og þjónustu, með þeim undantekningum, sem greinir í fjórtán töluliðum í 3. mgr. greinarinnar. Í 10. tl. segir m. a., að undanþegin sé þjónusta banka og sparisjóða og annarra lánastofnana.

Þegar söluskattskerfi það, sem áður var í gildi, var lagt niður, en tekið upp núverandi virðisaukaskattskerfi, var tilgangurinn m. a. sá, svo sem sérstaklega er áréttað í athugasemdum með frumvarpi að núgildandi lögum nr. 50/1988, að koma í veg fyrir uppsöfnun skattsins, svo sem verið hafði í eldra kerfinu, og takmarka skattinn við þann virðisauka, sem varð á hverju sölustigi.

Lántökukostnaður sá, sem aðila greinir á um í máli þessu, er annars vegar þinglýsingargjald og hins vegar svokallað lántökugjald, sem stefnandi kveður vera þóknun, sem viðskiptavinurinn greiðir stefnanda, þegar kaupverð er að hluta eða öllu leyti greitt með skuldabréfi, en hann greiðir síðan í banka samkvæmt gjaldskrá bankans.

Í gögnum málsins kemur fram, að stefnandi hefur skuldfært þennan kostnað í bókhaldi á reikning viðskiptavina sinna og mótbókað á biðreikning. Áður hafði fyrirtækið lagt út fyrir sama kostnaði og fært á sama biðreikning. Bókhaldsgögn stefnanda liggja ekki frammi í málinu, en ágreiningur er ekki um, að þannig hafi verið að málum staðið, og hafa ekki verið gerðar athugasemdir við það af hálfu skattyfirvalda.

Ekki er fallist á það með stefnda, að umdeildur kostnaður falli undir skilgreiningu 2. tl. 2. mgr. 7. gr. l. nr. 50/1988 um skattverð, enda liggur fyrir, að kostnaður þessi var eingöngu lagður út af hálfu stefnanda og því ekki fallinn til þess að skapa virðisauka vörunnar. Það er óumdeilt, að stefnandi greiddi hinn umdeilda lántökukostnað til banka. Er sá kostnaður undanþeginn virðisaukaskattsskyldu, sbr. fyrrgreint ákvæði 10. tl. 2. gr. l. nr. 50/1988. Hið sama gildir um þinglýsingargjöld, sem eru skattgreiðsla, er rennur í ríkissjóð, sbr. 8. gr. l. nr. 88/1991.

Ákvæði 19. gr. reglugerðar nr. 501/1989 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sbr. 21. gr. rgl. nr. 50/1993 um, að frumrit reiknings skuli skráð á nafn seljanda og kaupandi skuli fá frumrit í hendur,

hafa í framkvæmd verið undanþæg, og féllust skattyfirvöld m. a. á þau sjónarmið stefnanda, að stimpilkostnaður, sem hann greiddi á sama hátt og umdeildan lántökukostnað og þinglýsingargjöld, sé undanþægur virðisaukaskatti, enda þótt framangreindum ákvæðum reglugerðarinnar væri ekki framfylgt. Er sú niðurstaða eðlileg, þar sem ákvæði þessi lúta einkum að tilhögun mála milli seljanda og kaupanda. Að sama skapi þykir ekki skipta máli, hvort hin umdeildu gjöld voru greidd stefnanda fyrir sölu bréfanna eða endurkrafin síðar.

Notaðir vélsleðar.

Í athugasemdum með frumvarpi til laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 kemur fram, að tilgangurinn með því að taka upp þennan skatt í stað söluskattsins, sem áður var, hafi verið sá, að virðisaukaskatturinn myndi sjálfkrafa eyða flestum göllum söluskattskerfisins og greiða fyrir eðlilegum viðskiptum, en söluskattskerfið hafði þá ókosti m. a. í för með sér, að það fól í sér uppsöfnun skatts og raskaði með ófyrirsjáanlegum hætti samkeppnisaðstöðu einstakra atvinnugreina. Segir svo m. a. um virðisaukaskattinn:

„Skattfjárhæð, sem leggst á vöru eða þjónustu, er óháð fjölda þeirra viðskiptastiga, sem farið er um, áður en endanlegum kaupanda er náð. Skatturinn safnast ekki upp í vöruverðinu á leið til kaupanda og stuðlar að því að draga úr mismun á vöruverði milli landshluta.“ Enn fremur segir: „Í innheimtu skattsins er fólgið visst sjálfvirkt öryggi, þar sem greiddur skattur kemur til frádráttar innheimtum skatti hjá öllum öðrum en hinum endanlega kaupanda.“

Nokkru síðar í athugasemdunum er einkennum virðisaukaskattsins lýst svo m. a.:

„Virðisaukaskattur er neysluskattur eða söluskattur, sem lagður er á söluverð vöru og þjónustu á öllum viðskiptastigum. Skatturinn er fjölstigaskattur, þar sem fyrirtækjum, jafnt í frumgreinum, úrvinnslugreinum sem þjónustugreinum, er gert að innheimta skatt af heildarandvirði seldrar vöru og þjónustu. Skatturinn hefur hins vegar ekki margsköttun í för með sér, því að við skil á skattinum í ríkissjóð mega fyrirtækin draga frá innheimtum skatti af heildarsölu, hér eftir nefndur útskattur, þann skatt, sem þau greiða við kaup á vörum og hvers konar aðföngum, hér eftir nefndur innskattur. Þannig skilar hvert fyrirtæki í ríkissjóð aðeins skatti af virðisaukanum, sem hjá því myndast, þ. e. mismuninum á útskatti og innskatti.

Orðið virðisauki í þessu sambandi er þó fremur tæknilegt hugtak en hagrænt, því að hér er ekki átt við hinn hagræna virðisauka, sem skapast í

hverju fyrirtæki, heldur mismun milli ákveðinna stærða, sem nánar er skilgreindur í þeim lögum og reglum, er um skattinn gilda.

Aðaleinkenni virðisaukaskattsins er, að hann leggst í raun aðeins einu sinni á sama verðmætið, hversu oft sem það gengur milli viðskiptastiga."

Í 10. gr. l. nr. 50/1988, eins og hún var árið 1992, þegar umdeild viðskipti fóru fram, var að finna sérreglu um skattverð, þegar notaðar fólksbifreiðar fyrir færri en níu menn voru til endursölu í atvinnuskyni, þ. e. notaðar bifreiðar, sem virðisaukaskattur hafði verið greiddur af við innkaup og ekki fengist frádreginn sem innskattur eða verið endurgreiddur. Segir svo um þessa grein í athugasemdum með frumvarpi til laganna, að með þessum hætti sé reynt að tryggja samkeppnisstöðu þeirra, sem kaupa notaðar fólksbifreiðar til endursölu í atvinnuskyni gagnvart viðskiptum af sama tagi milli einkaaðila. Enn fremur segir svo, að af ákvæðum greinarinnar leiði, að virðisaukaskattur leggist einungis á þann virðisauka, sem myndist hjá endurseljanda, en ekki heildarandvirði hins selda.

Með 17. gr. laga nr. 122/1993 var greininni breytt í núverandi horf, þannig að í stað þess að tala um bifreiðar af ákveðinni stærð segir svo: „Við sölu notaðra vélknúinna ökutækja, sem seljandi hefur keypt til endursölu í atvinnuskyni. ..."

Stefnandi heldur því fram, að beita hafi mátt ákvæðinu, eins og það var, um sölu notaðra vélsleða. Stefndi heldur því hins vegar fram, að gagnálykta beri frá breytingarákvæðinu, þannig, að það taki ekki til vélsleða fyrir breytinguna, og beri að skýra reglugerðarákvæðið eftir orðanna hljóðan.

Í athugasemdum með breytingarákvæði við 10. gr. l. nr. 50/1988 segir svo m. a., að víkkað sé út heimildarákvæði 10. gr. laganna til ákvörðunar skattverðs, þannig að hún taki ekki einungis til notaðra fólksbifreiða, heldur til allra vélknúinna ökutækja, og sé þetta gert, þar sem eðlilegt sé, að sala á notuðum vélhjólum o. fl. lúti sömu reglum og sala notaðra bifreiða. Þrátt fyrir það að löggjafinn á þessum tíma skýri eldra ákvæðið svo, að það hafi ekki tekið til vélhjóla, vélsleða eða annarra sambærilegra ökutækja, hefur sú skýring ekki afturvirk áhrif og lýsir ekki endilega vilja löggjafans á þeim tíma, sem eldra ákvæðið var sett.

Það er álit dómsins, að fallast beri á það sjónarmið stefnanda, að túlka skuli 10. gr. l. nr. 50/1988 rúmt, eins og hún var, áður en henni var breytt með l. nr. 122/1993, þannig, að hún taki einnig til vélsleða, og er tekið undir rökstuðning í stefnu fyrir því. Þessi niðurstaða er jafnframt í samræmi við framangreindan tilgang laganna um virðisaukaskatt, þ. e., að skatturinn leggist aðeins einu sinni á sama verðmætið, hversu oft sem það gengur milli viðskiptastiga.

Með hliðsjón af framansögðu er fallist á kröfur stefnanda, en ekki er ágreiningur um það í málinu, að sala hinna notuðu vélsleða hafi ekki skilað stefnanda hagnaði, sbr. og fylgiskjal með dskj. nr. 3. Vextir ákveðast eins og greinir í dómsorði, sbr. 2. og 4. mgr. 112. gr. l. nr. 75/1981, sbr. 5. mgr. 49. gr. l. nr. 50/1988.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda málskostnað, sem þykir eftir atvikum hæfilega ákveðinn 700.000 kr.

Sigríður Ólafsdóttir héraðsdómari kvað upp dóminn.

Dómsorð:

Úrskurður yfirskattanefndar í máli nr. 1000/1995 er felldur úr gildi.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Bifreiðum og landbúnaðarvélum hf., 7.497.937 kr. með 0,5% ársvöxtum frá 11. nóvember 1994 til 16. mars 1995, með vöxtum skv. 2. mgr. 112. gr. l. nr. 75/1981 frá þeim degi til 28. maí 1996, en með dráttarvöxtum skv. 10. gr., sbr. 12. gr. l. nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags og 700.000 kr. í málskostnað.