

Fimmtudaginn 4. júní 1987.

Nr. 12/1986. **Fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs**

(Kjartan Ragnars hdl.)

gegn

Kjarnborun sf.

og gagnsök

(Viðar Már Matthíasson hdl.)

Lögskráning. Skattar. Sölugjald.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Magnús Thoroddsen, Guðmundur Skaftason, Magnús Þ. Torfason og Þór Vilhjálmsson og Gaukur Jörundsson settur hæstaréttardómari.

Aðaláfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 20. janúar 1986 að fengnu áfrýjunarleyfi 27. desember 1985. Krefst hann þess aðallega að viðurkennt verði með dómi, að gagnáfrýjanda beri að greiða 10.808,00 krónur í sölugjald vegna desember 1981 auk viðurlaga frá 25. janúar 1982 til 26. apríl s.á. að fjárhæð 3.621,00 króna. Þá er krafist málskostnaðar fyrir báðum dómum. Til vara krefst aðaláfrýjandi þess að verða einungis dæmdur til að greiða gagnáfrýjanda 14.429,00 krónur og að málskostnaður verði felldur niður. Til þrautavara krefst hann þess að verða einungis dæmdur til að greiða gagnáfrýjanda 253.775,00 krónur og að málskostnaður verði felldur niður. Í vara- og þrautavarakröfum er þess krafist, að engir vextir verði dæmdir, en til vara, að einungis verði dæmdir almennir sparisjóðsvextir frá 10. janúar 1985 til greiðsludags án vaxtavaxta.

Gagnáfrýjandi, sem skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 7. febrúar 1986, krefst í aðalsök sýknu og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti. Í gagnsök krefst hann þess, að aðaláfrýjandi verði dæmdur til endurgreiðslu á ofgreiddum söluskatti að fjárhæð 318.260,00 krónur með 37% ársvöxtum af kr. 58.799,00 frá 27. júlí 1981 til 19. janúar 1982, en af kr. 98.267,00 frá þeim degi til 26. apríl 1982, en af kr. 141.413,00 frá þeim degi til 30. október 1982, en með 45% ársvöxtum af kr. 158.893,00 frá þeim degi til 13. apríl 1983, en af kr. 183.893,00 frá þeim degi til 25. ágúst 1983, en af kr. 248.868,00

frá þeim degi til 20. september 1983, en með 37% ársvöxtum frá þeim degi til 20. október 1983, en með 36% ársvöxtum frá þeim degi til 20. nóvember 1983, en með 32% ársvöxtum af kr. 318.260,00 frá þeim degi til 20. desember 1983, en með 25% ársvöxtum frá þeim degi til 20. janúar 1984, en með 19% ársvöxtum frá þeim degi til 10. janúar 1985, en með dómvöxtum samkvæmt lögum nr. 56/1979 frá þeim degi til 14. apríl 1987, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 (nú 30%) frá þeim degi til greiðsludags. Þess er einnig krafist að í dómsorði verði kveðið á um það, að vextir áfallnir eftir 10. janúar 1985 bætist við höfuðstól á 12 mánaða fresti í fyrsta sinn þann 10. janúar 1986. Í gagnsökinni er krafist málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti að mati réttarins og jafnframt að málskostnaðarfjárhæðin beri dráttarvexti samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 (nú 30%) aðallega frá dómtökudegi í Hæstarétti, en til vara frá dómsuppsögudegi og til greiðsludags.

Í máli þessu er deilt um skyldu gagnáfrýjanda til að greiða sölugjald af starfsemi sinni í desember 1981, en fyrirtækið átti svonefnda kjarnaborvél og tók að sér að bora fyrir gluggum og dyrum í húsum og að annast ýmsa trésmíðavinnu á byggingarstöðum.

Af hálfu gagnáfrýjanda er því haldið fram, að fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs sé ekki réttur málsaðili og að skylt hafi verið að stefna ríkisskattaneftnd í málinu. Um röksemdir aðila hér að lútandi er fjallað í héraðsdómi, og ber að fallast á niðurstöðu hans að þessu leyti og röksemdir fyrir þeim.

Í lögum nr. 10/1960 um söluskatt, sem hér ber að leggja til grundvallar, segir í 2. gr. 1. mgr., sbr. 1. gr. laga nr. 23/1980:

„Af andvirði seldrar vöru og verðmæta, endurgjaldi fyrir hvers konar starfsemi og þjónustu ... skal greiða söluskatt...“

Í 4. gr. laganna, f-lið, segir, að til skattskyldrar sölu og þjónustu teljist meðal annars vélaleiga.

Í upphafi 7. gr. sömu laga segir:

„Eftirtalin starfsemi og þjónusta er undanþegin söluskatti:

1. Vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinna við endurbætur og viðhald slíkra mannvirkja. Undanþága þessi tekur einvörðungu til þeirrar vinnu, sem unnin er á byggingarstað, en ekki til vinnu við framleiðslu eða aðvinnslu byggingarvara í verksmiðju, verkstæði eða starfsstöð...“

Ágreiningur málsaðila er fyrst og fremst um það, hvort starfsemi gagnáfrýjanda sé undan skatti þegin eftir síðastgreinda ákvæðinu. Orðið vinna, sem þar er notað, verður ekki skýrt svo, að það taki til verka, sem unnin eru með jafnstórvirku tæki og kjarnaborvél gagnáfrýjanda. Ber þá og að hafa í huga, að í 7. gr. söluskattslaga eru taldar undanþágur frá hinni almennu reglu í 2. gr. laganna um söluskattskyldu, sbr. 4. gr. f-lið, og verður 7. gr. þess vegna ekki skýrð rúmri skýringu. Af þessum sökum ber að taka kröfu aðaláfrýjanda til greina og koma kröfur gagnáfrýjanda í gagnsök þá ekki til sérstakrar athugunar. Tölulegur ágreiningur er ekki í málinu.

Rétt er, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

D ó m s o r ð:

Viðurkennt er, að gagnáfrýjanda, Kjarnborun sf., var skylt að greiða 14.429,00 krónur í sölugjald og viðurlög vegna desembermánaðar 1981 til aðaláfrýjanda, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 8. júlí 1985.

Mál þetta, sem dómtekið var 23. maí sl., er höfðað með stefnu í aðalsök birtri 25. júní 1984 af fjármálaráðherra, Albert Guðmundssyni, með starfsstöð í Arnarhvoli, Reykjavík, f.h. ríkissjóðs á hendur Kjarnborun sf., nnr. 5595-7118, Hjallavegi 31, Reykjavík til staðfestingar á skyldu félagsins til greiðslu sölugjalds vegna desembermánaðar 1981 ásamt viðurlögum frá 25. janúar 1982, sem fellt var niður með úrskurði ríkisskattaneftndar uppkveðnum 30. desember 1983.

Eru dómkröfur aðalstefnanda þessar: að niðurstöðu úrskurðar ríkisskattaneftndar nr. 811/1983 uppkveðins 30. desember 1983 verði hrundið og viðurkennt verði með dómi að stefnda beri að greiða kr. 10.808,00 í sölugjald vegna desembermánaðar 1981 auk viðurlaga á þá fjárhæð frá 25. janúar 1982 til 26. apríl 1982 að fjárhæð kr. 3.621,00.

Þá er krafist málskostnaðar úr hendi stefnda að mati réttarins.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda í aðalsök og málskostnaðar að skaðlausu úr hendi aðalstefnanda.

Stefna í gagnsök var birt 10. janúar 1985. Með henni gerir gagnstefnandi, Kjarnborun sf. kröfu á gagnstefnda, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, að

sér verði endurgreiddur ofgreiddur söluskattur kr. 318.260,00 með 37% ársvöxtum af kr. 58.799,00 frá 27. júlí 1981 til 19. janúar 1982, en af kr. 98.267,00 frá þeim degi til 26. apríl 1982, en af kr. 141.413,00 frá þeim degi til 30. október 1982, en með 45% ársvöxtum af kr. 158.893,00 frá þeim degi til 13. apríl 1983, en af kr. 183.893,00 frá þeim degi til 25. ágúst 1983, en af kr. 248.868,00 frá þeim degi til 20. september 1983, en með 37% ársvöxtum frá þeim degi til 20. október 1983, en með 36% ársvöxtum frá þeim degi til 20. nóvember 1983, en með 32% ársvöxtum af kr. 318.260,00 frá þeim degi til 20. desember 1983, en með 25% ársvöxtum frá þeim degi til 20. janúar 1984, en með 19% ársvöxtum frá þeim degi til 10. janúar 1985, en með dómvöxtum frá þeim degi til greiðsludags. Þá er þess krafist að kveðið verði á um að áfallnir vextir skuli bætast við þann höfuðstól, sem vextir reiknast af á 12 mánaða fresti *aðallega* í fyrsta sinn 1. janúar 1982 en *til vara* í fyrsta sinn 12 mánuðum eftir upphafstíma vaxta.

Þá krefst gagnstefnandi málskostnaðar skv. gjaldskrá LMFÍ og að málskostnaðarfjárhæðin beri 25,5% ársvexti frá *aðallega* dómtökudegi en *til vara* þeim degi er dómur verður aðfararhæfur og til greiðsludags. Vextir á málskostnað bætist við þann höfuðstól, sem vextir reiknast af á 12 mánaða fresti *aðallega* í fyrsta sinn 1. janúar næstan á eftir upphafsdeginum, en *til vara* í fyrsta sinn 12 mánuðum eftir upphafstímann.

Gagnstefndi gerir þær dómkröfur í gagnsök *aðallega* að hann verði sýknaður af öllum kröfum gagnstefnanda og honum dæmdur málskostnaður úr hendi hans að mati réttarins. *Til vara* krefst hann lækkunar stefnufjárhæðarinnar og að málskostnaður verði látinn niður falla.

Málavextir:

Í aðalsök deila aðilar um það hvort starfsemi stefnda, sem felst í steinborun og múrbroti með sérhannaðri vél, kjarnaborvél, og fram fer eðli sínu samkvæmt á byggingarstað, hafi verið söluskattsskyld í desembermánuði 1981 eða verið undanþegin söluskatti skv. ákvæði 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt, sbr. 1. tl. 1. mgr. 14. gr. þágildandi reglugerðar um sama efni nr. 169/1970, sbr. br. reglugerð nr. 316/1978. Undanþáguákvæði laganna hljóðar þannig: „Eftirtalin starfsemi og þjónusta er undanþegin söluskatti:

1. Vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinna við endurbætur og viðhald slíkra mannvirkja. Undanþága þessi tekur einvörðungu til þeirrar vinnu, sem unnin er á byggingarstað, en ekki til vinnu við framleiðslu eða aðvinnslu byggingarvara í verksmiðju, verkstæði eða starfsstöð.“ Vill stefndi halda því fram að starfsemi sin falli undir þetta undanþáguákvæði, en af hálfu skattýfirvalda hefur verið litið svo á að vinna með tækjum, sambærilegum við kjarnaborvél aðalstefnda, falli ekki undir þetta

ákvæði. Ekki er deilt um fjárhæð skattsins heldur aðeins hvort um söluskattsskylda starfsemi sé að ræða.

Í gagnsök er deilt um rétt fyrirtækisins til endurgreiðslu á söluskatti úr ríkissjóði, sem greiddur hefur verið vegna þessarar starfsemi.

Málavöxtum er nánar þannig lýst í stefnu í aðalsök að á árinu 1980 hafi Guðmundur Oddgeirsson, Rúnar Oddgeirsson og Oddgeir H. Steinþórsson stofnað sameignarfélagið Kjarnborun sf. Var tilgangur félagsins að annast viðgerðar- og breytingarvinnu í húsum eða á byggingarstað, nánar tiltekið steinborun, múrbrot og skyld störf með þar til sérhönnuðum vélum og verkfærum, svo og ísetningu hurðarkarma, glugga og aðra trésmíðavinnu.

Nánar lýsir stefnandi kjarnbor sem mikilvirku tæki sem leysi af hendi á stuttum tíma múrbrot með þéttri borun í steypuna þannig að rétt þurfi að slá á flötinn á eftir til að fella hann út úr vegg. Séu borarnir yfirleitt festir á ramma þannig að þeir geti staðið sjálfstætt. Í notkun og flutningi milli vinnustaða séu borarnir yfirleitt það fyrirferðarmiklir að tvo menn þurfi til að flytja þá og stilla þá af. Stjórnun tækisins sé fólgin í því að staðsetja tækið, beina síðan borkrónunni að þeim stað, þar sem bora skal, gangsetja mótörinn og snúa sveif sem þrýsti borkrónunni inn í viðfangsefnið. Borunin felist í því að borkróna, sem er sívalningslaga sög með demants-töngum, sagar kjarna úr steinsteypu og sitji hann eftir inni í borkrónunni og sé síðan fjarlægður með einu handtaki.

Áður en starfsemi stefnda hófst mun hafa verið leitað til söluskattsdeildar Skattstofu Reykjavíkur og spurst munnlega fyrir um söluskattsskyldu þeirrar þjónustu sem félagið hugðist bjóða. Starfsmaður skattstofunnar sem þar varð fyrir svörum mun hafa svarað því til eftir lauslega skoðun að ekki væri um söluskattsskylda vinnu eða þjónustu að ræða.

Með bréfi dagsettu 31. desember 1980 kynnti skattstjórinn í Reykjavík stefnda að hvers konar vinna eða þjónusta látin í té af iðnaðarmönnum eða iðju- og iðnfyrirtækjum teldist söluskattsskyld og að undanþága sú er kveðið væri á um í 1. tl. 14. gr. reglugerðar um söluskatt nr. 169/1970 um vinnu við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinnu við endurbætur og viðhald slíkra mannvirkja, gildi ekki um vélavinnu við þau verk né vinnu þeirra manna sem með þeim vinna, þar með talið múrbrot eða ígildi þess, þegar það er framkvæmt með vélum. Með vísan til þessa taldi skattstofan að sú starfsemi stefnda sem fólgin væri t.d. í gerð dyra- og gluggagata með borvélsögum væri söluskattsskyld. Stefndi mun nú hafa staðið athugasemdalaust skil á sölugjaldi vegna starfsemi sinnar þar til í október og nóvember 1981 að stefndi tók fram í skýrslum sínum að þeim væri skilað með fyrirvara um skattskyldu og á söluskattsskýrslu fyrir desembermánuð 1981 sem skilað var 13. janúar. Tekur stefndi fram í athuga-

semdadálki að hann álíti að öll starfsemin eins og tilgreint var væri sala á söluskattsfrjálsri þjónustu. Á skýrslu er tilgreint að heildarvelta í mánuðinum hafi numið kr. 62.448,20. Til frádráttar eru færðar kr. 56.798,20 sem sala skattfrjálsrar vöru og þjónustu og undir annar frádráttur kr. 5.650,00 og söluskattsskyld sala í mánuðinum engin.

Skattstjóri féllst ekki á að um skattfrjálsa sölu væri að ræða og leiðrétti skýrsluna í samræmi við það og ákvað stefnda kr. 10.808,00 í söluskatt vegna desember 1981 og reiknaði viðurlög á skattinn fram til 15. febrúar 1982. Umboðsmaður stefnda kærði ákvörðun söluskatts fyrir desembermánuð til skattstjóra innan tilskilins kærufrests og færði fram þau rök fyrir skattfrelsi starfseminnar að ekki yrði séð að sú túlkun skattyfirvalda stæðist að undanþága sú er kveðið væri á um í 1. tl. 14. gr. reglugerðar um söluskatt nr. 169/1970, sbr. 2. gr. reglugerðar nr. 316/1978, einskorðaðist við vinnu manna og næði því ekki til véla- og tækjanotkunar. Þá taldi umboðsmaður stefnda að sú framkvæmd skattyfirvalda að greina á milli vinnu með meiri háttar tækjum og minni háttar tækjum að húsbyggingum og mannvirkja-gerð varðandi söluskattsskyldu ætti sér ekki stoð í 10. eða 14. gr. söluskatts-reglugerðarinnar. Ef talið yrði að slík aðgreining stæðist þá væri starfsemin allt að einu söluskattsfrjáls þar sem kjarnaborinn væri minni háttar tæki.

Skattstjóri hafnaði kærinni með úrskurði sínum uppkveðnum 31. mars 1982. Í forsendum úrskurðarins tekur skattstjóri fram að um þá túlkun á orðinu „vinna“ í 1. tl. 14. gr. reglugerðar nr. 169/1970, að þar sé átt við vinnu manna, hafi aldrei verið neinn ágreiningur hjá skattyfirvöldum varðandi söluskattsframkvæmdina frá setningu laga nr. 10/1960. Þá tekur skattstjóri fram að sú framkvæmd skattyfirvalda að takmarka söluskattsskylduna við vélar og meiri háttar tæki, sé tilkomin af hagkvæmnisástæðum þar sem ekki hafi þótt svara kostnaði að eltast við öll smátæki.

Um málsástæðu aðalstefnda að kjarnaborvélin væri minni háttar tæki tekur skattstjóri fram að hér sé um að tefla nýja tækni til þess að leysa verk sem löngum hafa verið unnin með meiri háttar tækjum og vélum en sú þjónusta sé talin söluskattsskyld og það sé andstætt lögum og reglugerð um söluskatt að valda þannig mismunun með söluskatti að það raski samkeppnisaðstöðu aðila og tekur skattstjóri fram í dæmaskyni að gluggasmíði á byggingarstað myndi vera talin söluskattsskyld vegna þess að yfirleitt sé hún unnin með vélum á verkstæðum. Af hálfu stefnda var úrskurður þessi kærður til ríkisskattanefndar með bréfi dagsettu 13. apríl 1982, og hinn 26. apríl 1982 greiddi hann söluskatt vegna desember 1981 auk áfallinna viðurlaga. Með bréfi dagsettu 18. nóvember 1982 reifaði umboðsmaður hans rökstuðning aðalstefnda ítarlega og gagnrýndi úrlausn skattstjóra. Því til viðbótar lagði umboðsmaður stefnda sérstaka áherslu á að með orðunum „vinna við húsbyggingar“ í 7. gr. 1. mgr. 1. tl. söluskattslaga, sbr. 14. gr.

1. tl. rgl. væri átt við hvers konar vinnu hvort sem hún væri unnin með berum höndum eða af vélum og tækjum.

Ríkisskattstjóri setti fram kröfu gjaldkrefjenda 25. maí 1982. Með bréfi dagsettu 29. júní 1983 ítrekaði ríkisskattstjóri kröfur sínar frá 25. maí 1982 og rökstuddi þær. Þar kom fram að ríkisskattstjóri gæti ekki fallist á svo viðtækan skilning á ákvæðum 7. gr. 1. mgr. 1. tl. laga nr. 10/1960, sbr. 14. gr. 1. tl. rgl. nr. 169/1970. Allt frá gildistöku söluskattslaganna hefði það verið skoðun skattyfirvalda að einungis vinna manna væri undanþegin söluskattsskyldu, skv. nefndu ákvæði, en öll vinna véla og tækja væri söluskattsskyld, svo meginreglu laganna um söluskattsskyldu. Framkvæmd skattyfirvalda í samræmi við framangreinda skoðun hefði eigi sætt aðfinnslum í þeim fjölmörgu söluskattsmálum sem verið hefðu til meðferðar hjá ríkisskattanefnd. Þá ætti þessi túlkun skattyfirvalda sér stoð í lögskýringargögnum.

Taldi ríkisskattstjóri að stefndi væri atvinnufyrirtæki er seldi út þjónustu við alls kyns steinborun og múrbrot með sérhönnuðum vélum og verkfærum. Í starfsemi hans fælist bein sala til neytenda en slík sala skapaði ávallt söluskattsskyldu skv. meginreglu söluskattslaga og engin ákvæði laganna undanþægu stefnda söluskattsskyldu í þessu tilviki. Með vísan til þessa krafðist ríkisskattstjóri staðfestingar á úrskurði skattstjóra.

Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð sinn í málinu hinn 30. desember 1983. Féllst ríkisskattanefnd á kröfur kæranda og var því sölugjald fyrir desember 1981 að fjárhæð kr. 10.808,00 auk viðurlaga fellt niður. Óljóst sé á hvaða forsendum ríkisskattanefnd byggi niðurstöðu sína þar sem málsástæður aðila séu ekki teknar til rökstuddrar úrlausnar.

Málsástæður og lagarök í aðalsök.

Stefnandi telur starfsemi stefnda vera söluskattsskylda skv. 2. gr. laga nr. 10/1960, en í henni komi fram sú meginregla söluskattslaganna að greiða skuli söluskatt af allri sölu á vöru og verðmæti, endurgjaldi fyrir hvers konar starfsemi og þjónustu og úttekt til eigin nota, og af hverjum þeim sem í atvinnuskyni hafa með höndum söluskattsskylda sölu beri að gefnum þeim takmörkunum sem í lögunum greinir að innheimta söluskatt. Söluskattsskylda starfsemi slíkrar sem stefndi hafi með höndum sé sérstaklega áréttuð í 4. gr. söluskattslaganna. Stefndi sé sjálfstæður skattaðili og sé sem slíkur skattskyldur skv. a-lið 5. gr. söluskattslaganna. Meginregla söluskattslaganna sé að hvers konar starfsemi og þjónusta sé söluskattsskyld. Undanþágur frá skattskyldu beri í samræmi við viðurkennt lögskýringarviðhorf að skýra þröngt. Undanþáguákvæði 1. mgr. 1. tl. 7. gr. laga nr. 10/1960 hafi allt frá setningu laganna sætt þröngri lögskýringu, þannig að undir það ákvæði falli eingöngu vinna manna en ekki starfsemi véla og

tækja sem notuð séu á byggingarstað. Þessi túlkun skattyfirvalda hafi verið framkvæmd allt fram á þennan dag og í reglugerð nr. 486/1982 um söluskatt komi þessi skilningur skýrt fram í orðum 1. mgr. 1. tl. 14. gr. þeirrar reglugerðar.

Samkvæmt 2. mgr. 7. gr. söluskattslaganna kveði ráðherra nánar á um hvað falli undir undanþáguákvæði 6. og 7. gr. laganna. Samkvæmt 1. mgr. 20. gr. laganna sé fjármálaráðherra heimilt að undanþiggja söluskatti tilteknar tegundir vörusölu, vinnu eða þjónustu, umfram það sem undanþegið er í 6. og 7. gr. ef sérstakar ástæður séu fyrir hendi. Ekki sé til að dreifa slíkri undanþágu að því er varðar starfsemi og þjónustu stefnda.

Strax frá upphafi hafi komið fram af hálfu fjármálaráðuneytisins sá skilningur á undanþáguákvæði 1. tl. 1. mgr. 7. gr. að þar undir félli eingöngu vinna manna á byggingarstað en ekki störf unnin með vélum og tækjum utan almennra handverkfæra.

Nánar segir stefnandi um þetta atriði að strax eftir lögtöku söluskattslaganna árið 1960 hafi risið fjölmörg álitaefni um framkvæmd laganna. Það hafi komið í hlut fjármálaráðuneytisins að samræma framkvæmd skattstjórnanna á nýju lögunum en embætti ríkisskattstjóra var ekki stofnað fyrr en 1962. Til ráðgjafar við útfærslu laganna hafi um árabíl starfað nefnd á vegum fjármálaráðherra, svokölluð söluskattsnefnd sem getið sé um í gögnum máls þessa, og í henni hafi átt sæti m.a. þeir menn sem sömdu frumvarpið til söluskattslaganna auk starfsmanna Skattstofu Reykjavíkur og ríkisskattstjóra. Frá skattstofum og einstökum aðilum hafi borist fyrirspurnir til ráðuneytisins um túlkun á lögunum og reglugerðinni, sem afstaða hafi verið tekin til í ráðuneytinu og Skattstofu Reykjavíkur síðan iðulega falið að svara þeim. Þessar úrlausnir ráðuneytisins hafi gengið undir heitinu úrskurðir þó ekki væri um úrskurði í venjulegri merkingu þess orðs að ræða, þ.e.a.s. að ekki væri raunverulegur ágreiningur um skattskyldu. Meðal annars hafi komið til kasta ráðuneytisins strax í marslok 1960 að túlka undanþáguákvæði 1. mgr. 1. tl. 7. gr. laganna. Af hálfu ráðuneytisins hafi ákvæðið verið túlkað svo að tilgangur ákvæðisins væri eingöngu að undanþiggja venjulega persónulega vinnu, þ.e. vinnu sem framkvæmd væri með handafli með aðstoð einfaldra tækja. Notkun véla og meiriháttar tækja við húsbyggingar og mannvirkjagerð og öll vinna með þessum tækjum og þeirra manna sem með þau færu, væri söluskattsskyld.

Þessa túlkun kveður stefnandi hafa átt sér stoð bæði í greinargerð með frumvarpi til söluskattslaga og í orðum fjármálaráðherra á Alþingi er hann flutti framsöguræðu með frumvarpinu. Þannig segi í þingskjali 164, greinargerð með lögunum á bls. 527 í Alþ.tíðindum 1959 A-deild varðandi þessa undanþágu að áður hafi slík vinna verið söluskattsskyld, nema um venjulega launavinnu væri að ræða eða eigin vinnu húseiganda sjálfs. Í greinar-

gerð með 7. gr. laganna á bls. 529 segir um þetta: „Höfuðbreytingin er sú, að öll vinna við mannvirkjagerð, viðhald þeirra og endurbætur, er undanþegin söluskatti ef vinnan er framkvæmd á byggingarstað. Skiptir ekki máli, hver ketur vinnu í té, né hvers konar mannvirki er um að ræða. Hins vegar er vinna við framleiðslu eða aðvinnslu byggingarvara í verksmiðju, verkstaði eða verkstöð söluskattsskyld, enda sé um að ræða sölu til neytenda.“ Lögfestingu undanþágu þessarar skýri fjármálaráðherra í framsöguræðu með frumvarpinu á bls. 1128 og áfram í Alþingistíðindum B 1959 þannig að mjög óeðlilegt væri að heimta söluskatt af eigin vinnu manna við byggingu íbúða en ef slík vinna væri ein og sér undanþegin söluskatti væru skapaðir miklir örðugleikar á álagningu og innheimtu söluskattsins af annarri byggingarvinnu. Þar sem í raun væri óhjákvæmilegt að undanþiggja eigin vinnu húsbyggjenda söluskatti myndi þannig skapast möguleikar á að komast hjá skattinum í einstaka tilfellum. Því væri horfið að því ráði að undanþiggja alla byggingarvinnu skattinum. Stefnandi telur að í framangreindum lögskýringargögnum sé eindregin tilvísun til eigin vinnu húsbyggjenda sem hins raunverulega andlags skattfrelsisins og sú staðreynd að skv. greininni sé vinna á verkstaðum, verksmiðju eða starfsstöð við framleiðslu og aðvinnslu byggingarvara skattsskyld, sýni að það sé vinna með handafli og einföldum verkfærum sem höfð sé í huga við ákvörðun undanþágunnar. Véla- og tækjanotkun falli utan undanþágunnar. Auk þess sem hugtakið „vinna“ sé ekki notað almennt um annað en menn.

Stefnandi telur að með vísan til þessa verði ekki annað séð en að sú túlkun á ákvæði 1. mgr. 1. tl. 7. gr. söluskattslaganna sem ráðuneytið lagði til grundvallar við samræmingu á framkvæmd skattstofanna við gildistöku laganna, sé rétt. Sú túlkun hafi og verið lögð til grundvallar í framkvæmd skattfyrivalda á lögunum allt til þessa dags eða um 24 ára skeið. Þessi skilningur á ákvæðinu hafi sömuleiðis hlotið staðfestingu ríkisskattanefndar í úrskurðum hennar á framangreindu árabili.

Þá bendir stefnandi á að ofangreindur skilningur á undanþáguákvæði 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laganna um að einungis vinna manna sé undanþegin söluskatti komi skýrt fram í núgildandi reglugerð um söluskatt 1. mgr. 1. tl. 14. gr. laga nr. 486/1982 og sé í samræmi við þá meginreglu að undanþágur frá skattsskyldu beri að skýra þröngt.

Nánari úttæsla á þeirri túlkun sem lögð sé til grundvallar í 1. mgr. 1. tl. 7. gr. laganna komi fram í bréfi ríkisskattstjóra á dskj. nr. 23. Eins og þar komi fram beri jafnframt að líta til vélaleigu til húsbyggjenda, en á liðnum árum hafi starfað ýmis fyrirtæki sem hafi með höndum leigu verkfæra og véla, stórra og smárra, til aðila sem hafi þurft á slíkum tækjum að halda í tilfallandi tilvikum. Í þeim tilvikum sé leigugjaldið söluskattsskylt, sbr. f-lið 4. gr. söluskattslaganna. Mörk vélaleigu og útseldrar vinnu

manna eru þó ekki ætíð svo ljós. Sé þá reynt að meta hvort vegi þyngra í hinni útseldu þjónustu, mannshöndin eða eiginleikar vélarinnar sem slíkir. Ef um iðnaðarmenn sé að ræða hafi mörkin þó verið skýr. Ef sérstök greiðsla kemur fyrir vélina eða ef kauptaxtar sérgreina vélina til gjaldtöku, sé söluskattsskyldan ótvíræð. Sé vélin eða tækið einungis notað til að létta störf iðnaðarmannsins og auka afköst hans hefur ekki verið talin ástæða til að iðnaðarmaðurinn innheimti söluskatt. Kjarnaborvél stefnda sé sérhannað tæki til að framkvæma ákveðin verk og verði fráleitt talin handverkfæri eða minni háttar tæki sem falli utan söluskattsskyldu skv. reglu áðurrakinnar framkvæmdavenju um að innheimta ekki söluskatt af minni háttar vélum og tækjum.

Stefndi sé skattskyldur aðili sbr. a-lið 5. gr. laga nr. 10/1960. Hann hafi með höndum söluskattsskyld viðskipti sbr. 2. mgr. 2. gr., sbr. d-lið 4. gr. laganna. Þjónusta stefnda falli utan við undanþágu 1. mgr. 1. tl. 7. gr. laganna, sbr. 1. tl. 14. gr. reglugerðar um söluskatt nr. 169/1970, sbr. 2. gr. rgl. nr. 316/1978 og 1. gr. rgl. nr. 249/1979 um söluskatt. Hvorki þjónustan né stefndi njóti sérstakrar undanþágu skv. ákvörðun ráðherra með heimild í 1. mgr. 20. gr. laganna. Hér sé um að ræða þjónustu sem felist í því að ná fram tilteknum árangri á verki gagnert með sérhönnuðum eiginleikum tækisins. Múrbrot og gerð gata á þennan hátt verða með engu móti felld undir vinnu manna við húsbyggingar í skilningi 1. tl. 1. mgr. 7. gr. Kjarnaborvél sé ekkert venjulegt handverkfæri sem auki afköst iðnaðarmanna. Vinna þeirra manna sem komi nálægt verkinu snúist fyrst og fremst í kringum tækið sjálft, koma því fyrir á byggingarstað, stilla það af og stjórna því. Það að eiginleiki tækisins ráði mestu um árangur verksins sjáist gleggst af því að í reynd sé fyrirtækið stofnað í kringum kaup á tækinu og sölu á þjónustu þess.

Stefndi byggir sýknukröfu sína á eftirfarandi sökum:

1. Að fjármálaráðherra eigi ekki aðild að kröfu um að greiða skuli söluskatt af hinni umdeildu starfsemi, þar sem ríkisskattanefnd sé sá aðili, sem samkvæmt lögum taki hina endanlegu framkvæmdarvaldsákvörðun um skattskylduna, og ríkisskattanefnd hafi ákveðið að engan skatt eigi að greiða. Fjármálaráðherra hafi ekkert frekar um þetta að segja og geti ekki borið undir dómstóla spurninguna um skattskylduna. Með því sé hann að biðja dómstóla að leggja á skatta, sem lögleg skattyfirvöld hafi ekki viljað leggja á. Verði að telja að 14. gr. laga nr. 10/1960 eigi aðeins við um réttindi gjaldanda, sem telji skattyfirvöld hafa lagt á sig skatta á röngum grundvelli. Ákvörðun um álagningu skatts á tiltekinn gjaldanda sé framkvæmdavaldsathöfn, sem löggjafinn hafi með lögum fengið alveg sérstökum yfirvöldum í hendur, skattstjórum og ríkisskattanefnd. Ef þessi yfirvöld ákveða að leggja ekki skatt á tiltekinn aðila, t.d. tekjuskatt skv. lögum nr. 75/1981,

vegna þess að þau telja að lög standi ekki til þess, þá fái fjármálaráðherra þar engu um breytt og fráleitt geti hann höfðað mál með kröfu um viðurkenningu á skattskyldu.

Í söluskattstílvikin sé aðstaðan þannig að skattstjóri (og skattanefnd) taki ákvarðanir um söluskatt, sbr. upphafsákvæði 13. gr. söluskattslaga. Ákvörðun megi kæra til sama aðila og síðan til ríkisskattanefndar, sem kveði upp fullnaðarúrskurð, sbr. 2. mgr. 13. gr. Með þessum hætti hafi löggjafinn ákveðið hvaða stofnanir það séu, sem leggi á skattinn. Fjármálaráðherra eigi enga aðild að því að bera undir dómstóla hvort stjórnvöld, sem starfi á sérstökum sviðum, hafi farið að lögum í sýslan sinni. Allt öðru máli gegni hins vegar um skattborgarann. Hann megi auðvitað bera undir dómstóla hvort stjórnvöld hafi farið að lögum í skiptum sínum við hann. Og þegar í 14. gr. söluskattslaga sé heimilað að bera ágreining um skatt hæð og skattskyldu undir dómstóla verði að skilja ákvæðið svo að það sé gjaldandi sem geti borið þessi ágreiningsefni undir dóm en ekki handhafar ríkisvalds. Þeir hafi tekið sína endanlegu ákvörðun með fullnaðarúrskurði ríkisskattanefndar, sbr. 2. mgr. 14. gr. laganna og geti ekki farið í mál til að fá eigin ákvörðun sinni breytt.

2. Þá heldur stefndi því fram að ef ekki verði fallist á ofangreind rök hans og talið að fjármálaráðherra geti höfðað mál til breytingar á úrskurði ríkisskattanefndar, hljóti hann að þurfa að stefna nefndinni. Með dómkröfum sínum í máli þessu krefjast hann breytingar á stjórnvaldsákvörðun. Það geri hann á þeim grundvelli að stjórnvaldið hafi ekki farið að réttum lögum við sýslan sína. Til þess að geta fengið dæmt um þetta hljóti hann að þurfa að stefna stjórnvaldinu sem ákvörðunina tók og binda það við dóm í málinu.

3. Þá kveðst stefndi styðja dómkröfur sínar við þær málsástæður að úrskurður ríkisskattanefndar sé efnislega réttur. Meginsjónarmið stefnda er það að samkvæmt texta söluskattslaga og reglugerðar sé starfsemi hans ekki söluskattsskyld, þar sem í 7. gr. 1. mgr. 1. tl. laganna sé ákveðið að vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinna við endurbætur og viðhald slíkra mannvirkja, sé undanþegin söluskatti ef unnið sé á byggingarstað, sbr. einnig 14. gr. 1. tl. reglugerðar nr. 169/1970 og 2. gr. reglugerðar nr. 316/1978.

Við sjónarmið stefnanda hefur stefndi sett fram eftirfarandi athugasemdir og mótrök:

a) Stefndandi telji að með „vinnu“ sé átt við „vinnu manna“ í þeim skilningi að sé unnið með vélum gildi undanþágan ekki. Stefndi telur enga stoð vera fyrir þessum skilningi stefnanda. Texti laganna sé skýr og geri engan greinarmun á vinnu á byggingarstað eftir því hvers konar áhöld og vélar séu notuð við vinnuna. Komi reyndar einnig vel fram bæði í greinargerð

með frumvarpi að lögum og framsöguræðu ráðherra að enginn svona greinarmunur sé gerður. Ekki tjái fyrir stefnandann að bera því við að aldrei hafi verið neinn ágreiningur hjá skattyfirvöldum um framkvæmd ákvæðisins að þessu leyti. Í fyrsta lagi hnekki skortur á ágreiningi ekki skýru ákvæði laganna, og í öðru lagi sé það áreiðanlega rangt að ekki hafi verið uppi ágreiningur um þetta. A.m.k. sé ljóst að úrval stefnanda á erindum sem snerti ákvæðið og hann hafi lagt fram í málinu á dskj. 24 og 25 veiti enga sönnun um þetta efni. Hið sama sé að segja um hina hlutdrægu reifun úrskurða sem stefnandi hafi lagt fram, sbr. dskj. nr. 23. Greindum skjölum hefur stefndi mótmælt sem óþinglegum.

b) Því hafi verið haldið fram í málinu af stefnanda að fjármálaráðherra hafi með ákvæði 7. gr. 2. mgr. söluskattslaganna verið fengið einhvers konar sérstakt lögskýringarvald eða jafnvel úrskurðarvald um söluskattsskyldu. Þetta sé að mati stefnda að sjálfsögðu misskilningur. Með lagaákvæðinu sé aðeins verið að fela ráðherra að ákveða með reglugerð nánari útfærslu á hinum tilgreindu reglum laganna. Sé heimildin til fyllingar ákvæði 27. gr. (nú 28. gr. 2. mgr.) um reglugerð. Við reglugerðarsmið sína verði ráðherra að sjálfsögðu að halda sig innan ramma laganna. Megi raunar, auk almennra sjónarmiða um reglugerðarvald ráðherra, benda á að hér sé fjallað um skattheimtu. Um hana fjalli 40. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem skýrt komi fram að löggjafinn eigi að taka ákvarðanir um skatta, álagningu þeirra, breytingar á þeim og afnám. Ráðherranum verði því ekki að réttum lögum fengin nein verkefni á því sviði.

c) Af hálfu stefnanda sé komið fram í málinu að hann telji vinnu við húsbyggingar ekki undanþegna ef unnið sé með „meiri háttar“ tækjum. Hvergi sé að finna staf um aðgreiningu af þessu tagi í lögnum og raunar ekki heldur í reglugerð. Í málatilbúnaði skattstjórans í Reykjavík við kæru-meðferð málsins hafi komið fram að hann sé búinn að búa sér til reglakerfi um aðgreininguna sem hvergi sé skráð, sbr. úrskurð hans dskj. 10. Sem dæmi um hinar tilbúnu óskráðu reglur skattstjórans megi nefna að honum finnist máli skipta hvort tækni sé ný eða gömul, hvernig tæki hafi áður verið notuð og hversu vel svari kostnaði að „eltast við þjónustu vélanna“. Þessar reglur skattstjórans hafi auðvitað enga þýðingu í málinu.

d) Skattstjóri taldi það vera „rauðan þráð“ í gegnum söluskattslög og reglugerð að „eigi sé rétt að valda þannig mismun með söluskatti að það raski verulega samkeppnisaðstöðu aðila“. Taldi hann t.d. gluggasmíði á byggingarstað vera söluskattsskylda vegna þess að yfirleitt væri hún unnin með vélum á verkstæði. Það sé nú að vísu svo, að engin leið sé að átta sig á, hvaðan skattstjórinn fái efnivið í þessa reglu sína. Hitt sé þó ljóst að reglan styðji skattfrelsi starfsemi stefnda, þar sem telja verði að líkur standi gegn því, að unnt sé að vinna að múrbroti í húsbyggingum á verk-

stæðum úti í bæ, þannig sé skattfrelsi starfsemi stefnda ekki ógnun við samkeppni.

e) Skattstjóri hafi talið í úrskurði sínum á dskj. 10 að það skipti máli, hvort þjónusta vélar væri seld út sérstaklega eða hvort henni væri reikningslega blandað saman við aðra vinnuþætti. Enn sé hér aðgreining sem skattstjórinn búi sér til sjálfur.

f) Í greinargerð stefnanda á dskj. 2 komi fram að hann telji „að hugtakið vinna sé ekki notað almennt um annað en menn“. Af þessu tilefni tekur stefndi fram að enginn vafi geti leikið á því að með orðunum „vinna við húsbyggingar“ í 7. gr. 1. mgr. 1. tl. sé átt við hvers konar vinnu, hvort sem hún sé unnin berum höndum, með áhöldum (svo sem vinnuvettlingum, hömrum, sögum o.fl.) eða vélum (ljósahundum, vélsögum, slípivélum, loftpressum, byggingarkrönum o.fl.). Ljóst sé að berlega þyrfti að taka fram í lögnum ef ætlunin væri að skattfrelsið tæki ekki til einhverra framangreindra þátta. Raunar komi þessi skilningur óbeint fram í reglugerðinni sjálfri, þar sem í 14. gr. 1. tl. 4. mgr. sé sérstaklega tekið fram að ákveðnu þar greindu tilviki skuli vélavinna teljast söluskattskyld. Telur stefndi ljóst að óþarft hefði verið að taka þetta fram ef vélavinna hefði ekki talist falla undir undanþáguákvæði 1. tl. Í þessu komi ótvírætt fram sá skilningur á „vinnu við húsbyggingar“ sem hann hafi haldið hér fram.

4. Fyrir liggi í málinu, að af hálfu skattyfirvalda hafi verið talið að t.d. byggingarkrana í eigu byggingarfyrirtækis væri söluskattfrjáls og að sama máli gegndi um snittvélar, sem pípulagningarmenn nota. Þessi tæki séu ekki síður „meiri háttar“ heldur en kjarnaborvél stefnda. Á því sé byggt í máli þessu að stefndi eigi rétt á samkvæmt almennri jafnræðisreglu í stjórnfarsrétti, að verða ekki verr settur heldur en aðrir sem eins stendur á um.

Málsástæður og lagarök í gagnsök.

Gagnstefnandi, hér eftir nefndur stefndi, kveðst hafa greitt í söluskatt kr. 318.260,00 frá ársbyrjun 1981 og fram til þess tíma er úrskurður ríkisskattaneftndar féll 30. desember 1983 en með honum var stefnda talið óskyldt að greiða skattinn. Sé endurkrafan í gagnsök á því byggð, sem nú liggi fyrir með úrskurði ríkisskattaneftndar, að skattheimta þessi hafi allt hið umrædda tímabil verið andstæð lögum. Byggist endurkrafan á öllum hinum sömu sjónarmiðum og fram komi í greinargerð í aðalsök, m.a. þeim að fjármálaráðherra sé að því er skattskylduna varði bundinn af úrskurðum ríkisskattaneftndar og geti ekki fengið þeim hnekkt fyrir dómi. Kveðst stefndi hafa talið að stefnandi myndi endurgreiða allan ofgreiddan söluskatt ef úrskurður ríkisskattaneftndar yrði stefnda í hag. Það hafi hann ekki gert, heldur freisti hann þess með aðalsök máls þessa að hnekkja úrskurði ríkisskattaneftndar efnislega og sé því nauðsynlegt að höfða gagnsök þessa til heimtu fjárlins.

Stefndi telur að vera megi að stefnandi beri því við að við gildistöku reglugerðar nr. 486/1982 hafi lagaskylda stefnda breyst, þar sem þá hafi verið gerð breyting á orðalagi hins umdeilda undanþáguákvæðis og nú talað um „vinnu manna“, sbr. 14. gr. 1. tl. reglugerðarinnar. Þessum skilningi kveðst stefndi mótmæla. Hér sé um að ræða undanþágu sem berum orðum komi fram í settum lögum, þ.e. 7. gr. 1. mgr. 1. tl. söluskattslaga nr. 10/1960. Fjármálaráðherra geti ekki með reglugerð þrengt undanþágu sem veitt sé í settum lögum. Að því marki sem hinn nýi texti reglugerðarinnar yrði talinn fela í sér efnislega frávik frá lagatextanum skorti hann lagastoð.

Þá sé ástæða til að vekja athygli á, að málshöfðunarfrestur 14. gr. laga nr. 10/1960 hafi ekkert með gagnsök þessa að gera, enda sé ekki verið að „bera undir dómstóla“ úrskurð ríkisskattanefndar, heldur sé þvert á móti byggt á úrskurðinum bæði að því er varði form og efni.

Um vaxtakröfu sína segir stefndi að dráttarvaxta sé krafist í samræmi við auglýsingar Seðlabanka Íslands um það efni og lög nr. 56/1979 um dómvexti. Um upphafstímann sé það að segja að til hægðarauka sé safnað saman nokkrum greiðslum í einu á þann hátt sem fram komi handskrifað á dskj. nr. 33. Um þá kröfu að vextir bætist við höfuðstól á 12 mánaða fresti segir stefndi að þessi háttur sé á hafður við innlánsstofnanir og verði að ætla að dráttarvaxtaákvörðanir Seðlabanka Íslands séu byggðar á því, að vextirnir séu svona reiknaðir. Og að því er varði kröfu um dómvexti sé þessi háttur augljóslega nauðsynlegur til að vextir verði „jafnháir hæstu innlánsvöxtum við innlánsstofnanir“ svo sem það er orðað í 1. gr. laga nr. 56/1979, þar sem hæstu innlánsvöxtum við þessar stofnanir sé jafnan bætt við þá innlánsfjárhæð sem vexti ber um hver áramót. Varðandi vexti á málskostnað, þá séu engin efni til að telja að sú krafa beri ekki dráttarvexti, rétt eins og hver önnur gjaldfallin peningakrafa.

Gagnstefndi, hér eftir nefndur stefnandi, rökstyður sýknukröfu sína aðallega með því að söluskattur sá er stefndi krefji nú um endurgreiðslu á sé réttilega á lagður og innheimtur samkvæmt lögum. Um málsástæður og lagarök fyrir skattskyldu stefnda vísast til umfjöllunar í aðalsök.

Stefnandi bendir á að kröfugerð stefnda nái til alls þess söluskatts, viðurlaga og dráttarvaxta, sem hann hafi greitt frá 25. febrúar 1981 til 15. nóvember 1983, þ.á.m. söluskatts og viðurlaga vegna desembermánaðar 1981 sem sé þegar til umfjöllunar í aðalsök málsins. Að því leyti sem gagnsök málsins taki til þess söluskattstímabils sé málshöfðunin óþörf, þar sem ekki séu af hálfu stefnanda bornar bríður á að honum sé skylt að endurgreiða álagðan og greiddan söluskatt og viðurlög vegna desembermánaðar 1981, fari svo að dómstólar hafni kröfum hans í aðalsök, sbr. 5. mgr. 13. gr. söluskattslaga.

Þá byggir stefnandi á 14. gr., sbr. 13. gr. laga um söluskatt en skv. 14.

gr. sé það skilyrði fyrir að höfða dómsmál til endurkröfu á greiddum sölu-skatti að ágreiningi um þá skattálagningu er endurgreiðslukrafa tekur til, hafi áður verið skotið til úrskurðar ríkisskattaneðndar og málið sé borið upp við dómstóla innan 6 mánaða frá því ríkisskattaneðnd kvað upp úrskurð sinn í málinu. Stefndi uppfylli ekki þetta skilyrði, þar sem hann hafi ekki kært söluskattsálagningu mánaðanna janúar til nóvember 1981 og frá janúar 1982 til september 1983 til ríkisskattaneðndar. Hann hafi aðeins kært söluskatt vegna eins mánaðar þ.e. desember 1981 og sé um skatt-skyldu hans þann mánuð fjallað í aðalsök málsins.

Varakröfu sína um lækkun stefnufjárhæðar í gagnsök kveðst stefnandi reisa í fyrsta lagi á því að frá og með gildistöku reglugerðar nr. 486/1982 í ágúst 1982 sé starfsemi gagnstefnanda ótvírætt söluskattsskyld skv. skýrum orðum 1. tl. 14. gr. hennar, en í þeirri grein komi skýrt fram að sú undanþága er greinin kveði á um náí einvörðungu til „vinnu manna“. Með setnigu þeirrar reglugerðar og þess ákvæðis í 14. gr. hennar var ráðherra fyllilega innan lagaheimilda sinna samkvæmt söluskattslögum nr. 10/1960 og sé staðhæfing gagnstefnanda á dskj. 32 um hið gagnstæða alfarið mótmælt.

Í annan stað, fallist dómurinn ekki á sýknukröfu stefnanda, sé ljóst að hann verði að taka afstöðu til sérhverrar álagningar. Í því efni skipti m.a. máli hvort álagning sé í hverju tilviki fyrir sig byggð á framtölum stefnda sjálfs eða áætlun skattstjóra skv. 12. gr. söluskattslaganna, sbr. 9. gr. 1. nr. 10/1974 og ákvæðum í 27. og 29. gr. reglugerðar nr. 169/1970, sbr. 1. og 2. gr. reglugerðar nr. 310/1973 um söluskatt og skv. 12. gr. 1. nr. 10/1960, sbr. 1. gr. 1. nr. 33/1982 og ákvæðum í 27. og 29. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt. Kveður stefnandi áætlunarskyldu skattyfirvalda vera lögboðna aðferð til að knýja á um efndir framtalsskyldu. Þannig álagður skattur verði ekki úr gildi felldur nema skattaðili uppfylli í kærufresti framtalsskyldu sína.

Dráttarvaxtakröfu stefnda er mótmælt þar sem hana skorti lagastoð. Í 13. gr. 1. nr. 10/1960 sem fjalli um endurgreiðslu á ofborguðum söluskatti í kjölfar úrskurðar eða dóms sé ekkert kveðið á um rétt skattþegns til vaxta fyrir það tímabil sem fé er í vörslu ríkissjóðs. Því verði ekki séð að stefndi eigi neinn rétt til vaxta. Að minnsta kosti sé alveg út í hött að krefjast dráttarvaxta eins og stefndi geri hér, vegna skattgreiðslna sem eigi sér stað á lögformlegan hátt. Réttur stefnda til endurgreiðslu kvikni ekki fyrr en sú skattlagning sé úr gildi felld með úrskurði eða dómi, sbr. 13. gr. söluskattslaganna. Alveg sé því ljóst að stefndi hafi ekki átt endurgreiðslurétt á hendur ríkissjóði strax hinn 25. febrúar 1981 er hann greiddi söluskatt vegna janúar 1981 svo dæmi sé tekið. Gjaldþagi kröfu sem almennt marki upphaf dráttarvaxtaáfalls, sbr. 5. gr. 1. nr. 58/1960 sé því augljóslega ekki í þessu tilviki fyrr en dómur er upp kveðinn fari svo ólíklega að kröfur stefnanda um endurgreiðslu verði teknar til greina.

Vaxtakröfu stefnanda af málskostnaði er mótmælt sem löglausri, svo og kröfu hans um að vextir leggist við höfuðstól.

Niðurstaða.

Stefndi hefur krafist sýknu á þeirri forsendu að úrskurður ríkisskattaneftndar sé fullnaðarúrskurður sem verði ekki skotið til dómstóla af hálfu fjármálaráðherra. Ekki verður fallist á þetta sjónarmið stefnda. Dómurinn telur fjármálaráðherra vera réttan aðila að málinu, skv. 1. gr., sbr. 4. mgr. 13. gr. 1. 10/1960 um söluskatt. Löglíkur þykja liggja til þess að skýra beri „fullnaðarúrskurð“ í 13. gr. laganna sem fullnaðarákvörðun framkvæmda-valdshafa, en ákvæðinu sé ekki ætlað að útiloka það að deiluefni um skatt-skyldu eða skattthæð sé borið undir dómstóla svo sem heimilað er beint með ákvæði 14. gr. Hefði ætlan löggjafans verið að sú heimild 14. gr. næði aðeins til annars aðila ágreinings, hefði orðið að taka það fram berum orðum.

Ekki verður fallist á það með stefnda að nauðsyn beri til að stefna ríkisskattaneftnd til aðildar að máli þessu, enda er það ekki tilskilið í 1. 10/1960. Þykir eðlilegt að líta svo á að ríkisskattaneftnd sé úrskurðaraðili er ekki eigi hagsmuna að gæta í deilu aðila málsins.

Ekki verður fallist á þann skilning stefnanda að ákvæði 2. mgr. 7. gr. s.l. veiti fjármálaráðherra óformlegt ákvörðunarvald með tilliti til túlkunar á undanþáguákvæðum 6. og 7. gr. Litið er svo á að hér sé um að ræða formlega útfærslu ráðherra sem birta beri á lögskipaðan hátt í formi reglugerða eða auglýsinga. Túlkun fjármálaráðherra á hinu umdeilda ákvæði, sem rakin hefur verið í máli þessu, var ekki þannig birt fyrr en með reglugerð nr. 486/1982.

Skal nú tekið til efnislegrar úrlausnar hvort þjónusta stefnda sé söluskattsskyld og tekin afstaða til niðurstöðu ríkisskattaneftndar. Niðurstaða nefndarinnar er órökstudd og er því ekki mögulegt að taka afstöðu til þeirra forsendna er hún hefur byggt á í úrskurði sínum.

Almenna reglan um söluskattsskyldu kemur fram í 1. mgr. 1. gr., sbr. 2. gr. laga 10/1960 um söluskatt og er það meginregla laganna að hvers konar starfsemi sé söluskattsskyld.

Frá þessari aðalreglu eru gerðar undantekningar, m.a. í 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laganna, þar sem undanþegin er frá söluskatti eftirtalin starfsemi og þjónusta: „vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinna við endurbætur og viðhald slíkra mannvirkja. Undanþága þessi tekur einvörðungu til þeirrar vinnu sem unnin er á byggingarstað, en ekki til vinnu við framleiðslu eða aðvinnslu byggingarvara í verksmiðju, verkstæði eða starfstöð.“ Orðalag þeirrar reglugerðar er sett var til fyllingar laganna, nr. 169/1970, sbr. br. regl. nr. 316/1978, og sem í gildi var á því tímabili sem

deilt er um í aðalsök var samhljóða. Í þessu undanþáguákvæði stendur orðið „vinna“ eitt sér og án frekari útfærslu á merkingu þess. Telja verður ljóst að orðið „vinna“ verði ekki túlkað svo að það taki til leigu tækis með eða án manns til notkunar á byggingarstað. Vélaleiga er tvímælalaust söluskattsskyld, sbr. f-lið 4. gr. s.l., og er grundvöllur hennar að jafnaði sérstakur löggerningur, samningur um afnotarétt tækis með eða án manns. Dómurinn telur að starfsemi stefnda sé ekki vélaleiga heldur bjóði hann fram þjónustu til að vinna ákveðin verk með þar til sérhæfðum tækjum sem hann hefur yfir að ráða og falli slík starfsemi undir d-lið 4. gr. laganna. Þykir orðið „vinna“ í nefndri lagagrein geta tekið til slíkrar aðkeyptrar þjónustu.

Um það er deilt hvort orðið „vinna“ nái aðeins til vinnu manna eða einnig til vinnu manna með verkfæri og verkfæra stjórnad af mönnum. Í 4. mgr. 1. tl. 14. gr. reglugerðar nr. 169/1970, sbr. rgl. nr. 316/1978 er tekið fram að undanþáguákvæði taki ekki til þess „þegar settar eru upp vélar á eða í byggingarstað til aðvinnslu á vörum eða efni til mannvirkis, sem að jafnaði er unnið á verkstæði eða í verksmiðju“. Má af þessari takmörkun á undanþágureglunni og ördum lögskýringargögnum ráða að það hafi ekki verið ætlun löggjafans að orðið „vinna“ í 7. gr. tæki aðeins til vinnu manna án hvers konar notkunar tækja við þá vinnu, áhersla löggjafans virðist hafa verið lögð á það að vinnan færi fram á byggingarstað.

Skal þá næst athuga hvort gerður verði greinarmunur á þeim tækjum sem notuð eru af þeim sem veita byggingaraðila þjónustu sína. Ekki verður séð að lagaheimild sé til þess að gera mun á „minni háttar“ og „meiri háttar“ tækjum svo sem skattyfirvöld hafa gert í framkvæmd, enda verður slík aðgreining ætíð óhjákvæmilega afstæð og ekki til þess fallin að stuðla að jafnræði. Á tímum örrar tækniþróunar getur umfangsmikið tæki verið afkastaminna en handhægara tæki, og verk sem aðeins varð unnið með stórvirkum vélum áður kann í dag að vera unnið með handverkfærum, sem þykja sjálfsögð hjálpartæki iðnaðarmanns. Múrbrot það, sem aðalstefndu stunda með véltækni sinni, hefði ekki talist söluskattsskyld skv. 7. gr. söluskattslaga, hefði það verið unnið með handbörum og fleygum. Þykir gerð þess hjálpartækis eða stærð, sem notað er við þá þjónustu er fyrirtækið býður fram, ekki geta ráðið úrslitum um söluskattsskylduna samkvæmt þeim lagareglum er giltu á því tímabili sem mál þetta varðar. Starfsemi stefnda fer tvímælalaust fram á byggingarstað og er fólgin í endurbótum á mannvirkjum og ekki í aðvinnslu á vörum eða efni og fellur því beint undir undanþáguákvæði 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laga 10/1960, sbr. rgl. nr. 169/1970, sbr. breytingu með reglugerð nr. 316/1978.

Úrskurður ríkisskattaneftndar skal því vera óhaggaður og skal stefndi vera sýkn af öllum kröfum stefnanda í málinu.

Varðandi dómkröfur í gagnsök þykir verða að líta svo á, að frá og með birtingu reglugerðar nr. 486/1982 í B-deild Stjórnartíðinda hinn 7. september 1982 sé starfsemi stefnda söluskattsskyld, sbr. 1. tl. 14. gr. hennar, þar sem ráðherra hefur þar með á lögformlegan hátt kveðið nánar á um það hvað falli undir undanþáguákvæði 7. gr. 1. 10/1960, sbr. 2. mgr. sama ákvæðis, með orðalaginu „vinna manna“.

Kemur þá til álita hvort stefndi eigi rétt til endurgreiðslu fyrir tímabilið frá 27. júlí 1981 til 7. september 1982. Um gagnkröfur segir stefndi í greinargerð sinni: „Hins vegar hélt hann áfram að telja fram til söluskatts, vegna tímans eftir desember 1981, í samræmi við sjónarmið skattstjórans um skattskylduna. Var auðvitað báðum aðilum ljóst að deilan um desembermánuð var prófmál um skattskylduna, og þess vegna væru öll framtöl og greiðslur frá stefnda eftir þetta bundin fyrirvara ef sjónarmið hans yrðu tekin til greina.“ Ekki verður á það fallist með stefnda að kæra hans vegna ákvörðunar söluskatts fyrir desembermánuð 1981 feli sjálfkrafa í sér kæru vegna annarra greiðslutímabila. Þar sem stefndi hefur ekki gætt fyrir mæla 13. gr., sbr. 14. gr. laga 10/1960 um kærufrest og málsókn hefur hann glatað rétti sínum til endurgreiðslu að öðru leyti en vegna álagningar desembermánaðar 1981 auk viðurlaga fyrir það tímabil. Samkvæmt þessari niðurstöðu ber stefnanda að greiða stefnda kr. 10.808,00 auk viðurlaga fyrir þetta tímabil kr. 3.621,00 samtals kr. 14.429,00 með almennum sparisjóðsvöxtum svo sem þeir eru á hverjum tíma, skv. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignaskatt, sbr. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 10/1960, frá 26. apríl 1982, sbr. dskj. nr. 26, til stefnubirtingardags 10. janúar 1985, svo sem nánar greinir í dómsorði, en með dómvöxtum frá þeim degi til greiðsludags. Þykir verða að túlka 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 þannig að áfallnir vextir leggist við höfuðstól um hver áramót í fyrsta sinn 1. janúar 1983, svo sem venja er til hjá innlánsstofnunum.

Stefnandi greiði stefnda kr. 35.000,00 í málskostnað í aðalsök og gagnsök. Krafa stefnda um vexti á málskostnað er ekki tekin til greina.

Uppsaga dóms þessa hefur dregist sökum embættisanna dómarans.

Dóminn kvað upp Hjördís Hákonardóttir borgardómari.

D ó m s o r ð:

Aðalstefndi, Kjarnborun sf., skal vera sýkn af öllum kröfum aðalstefnanda, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs.

Gagnstefndi, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, greiði gagnstefnanda, Kjarnborun s.f., kr. 14.429,00 með 34% ársvöxtum frá 26. apríl 1982 til 1. nóvember s.á., með 42% ársvöxtum frá þeim degi til 21. september 1983, með 35% ársvöxtum frá þeim degi til 21. október s.á., með 32% ársvöxtum frá þeim degi til 21. nóvember s.á., með 27% ársvöxtum

frá þeim degi til 21. desember s.á., með 21,5% ársvöxtum frá þeim degi til 21. janúar 1984, með 15% ársvöxtum frá þeim degi til 11. ágúst s.á., með 17% ársvöxtum frá þeim degi til 1. janúar 1985, með 24% ársvöxtum frá þeim degi til 10. s.m., en með dómvöxtum (sbr. l. 56/1979) frá þeim degi til greiðsludags og kr. 35.000,00 í málskostnað í aðalsök og gagnsök.

Áfallnir vextir skulu lagðir við höfuðstól um hver áramót, í fyrsta sinn 1. janúar 1983.

Fimmtudaginn 4. júní 1987.

Nr. 157/1987. **Ákærvaldið**

gegn

Björgólfi Guðmundssyni

Ragnari Kjartanssyni

Páli Braga Kristjónssyni og

Helga Magnússyni

Kærumál. Gagnaöflun. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Magnús Thoroddsen, Guðmundur Jónsson, Guðrún Erlendsdóttir og Halldór Þorbjörnsson og Gaukur Jörundsson, settur hæstaréttardómari.

Varnaraðilarnir Björgólfur Guðmundsson og Ragnar Kjartansson hafa skotið hinum kærða úrskurði til Hæstaréttar með kæru 14. f.m., er barst Hæstarétti næsta dag. Af hálfu Björgólfs er þess krafist að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi „og lagt fyrir sakadóm Reykjavíkur að afla þeirra upplýsinga sem um var beðið. Krafist er kærumálskostnaðar.“ Í greinargerð verjanda Ragnars kemur ekki fram skýr kröfugerð í þessu kærumáli en ætla verður að einnig af hans hálfu sé úrskurðurinn kærður í því skyni að hann verði felldur úr gildi.