

Miðvikudaginn 12. október 1960.

Nr. 36/1959. **Fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs**

(Jón Skaftason hdl.)

gegn

**Mjólkursamsölunni**

(Sveinbjörn Jónsson hrl.).

Dóminn skipuðu hinir reglulegu dómara Hæstaréttar.

**Krafa um endurgreiðslu á söluskatti.**

### **Dómur Hæstaréttar.**

Afrýjandi, sem skotið hefur máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 25. febrúar 1959, krefst sýknu af kröfum stefnda og málskostnaðar úr hendi hans í héraði og fyrir Hæstarétti að mati dómsins.

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

Með setningu 3. gr. laga nr. 108/1954 var kveðið á um nýtt orðalag á 22. gr. laga nr. 100/1948. Í a-lið greinarinnar var fyrst mælt fyrir um 2% söluskatt af sölu eða afhendingu smásala, í b-lið var því næst kveðið á um 3% söluskatt af annarri sölu eða veltu og aftan við b-lið bætt nýju ákvæði svohljóðandi: „Af sölu bóksala á bókum í umboðssölu skal þó aðeins greiða skattinn af umboðspóknun hans. Í öðrum umboðssöluviðskiptum skal smásali eða annar umboðssali greiða söluskatt af öllu heildarandvirði varanna frá sér“. Í 2. tl. A-liðs 6. gr. reglugerðar nr. 168/1954 eru og sams konar ákvæði um þetta efni.

Samkvæmt þessum skýlausu ákvæðum verður stefndi að teljast hafa verið réttilega krafinn um söluskatt af þeim viðskiptum, sem rakin eru í héraðsdómi. Eigi getur það haggað þessari niðurstöðu um skyldu stefnda til greiðslu söluskattsins til afrýjanda, þótt verðgæzlustjóri hafi ekki leyft stefnda að bæta söluskatti þessum við útsöluverð varanna. Ber því að sýkna afrýjanda af endurgreiðslukröfu stefnda og dæma hann til að greiða afrýjanda málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti, kr. 4500.00.

## Dómsorð:

Áfrýjandi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, á að vera sýkn af kröfum stefnda, Mjólkursamsölnnar, í máli þessu.

Stefndi greiði áfrýjanda kr. 4500.00 í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti að viðlagðri aðför að lögum.

**Dómur bæjarþings Reykjavíkur 3. desember 1958.**

Mál þetta, sem dómtekið var 27. f. m., hefur Mjólkursamsalan í Reykjavík höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu, útgefni 28. október 1957, á hendur fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs til greiðslu á kr. 79.584.23 með 6% ársvöxtum frá 1. janúar 1956 til greiðsludags og málskostnaði að mati dómarans.

Stefndi hefur krafizt sýknu og málskostnaðar úr hendi stefnanda.

Málsatvik eru þau, að á árinu 1955 seldi stefnandi í verzlunum sínum brauð fyrir 6.689.189.76, þar af frá eigin brauðgerð fyrir kr. 3.561.433.00, en frá öðrum brauðgerðum fyrir kr. 3.127.756.40. Var stefnanda gert að greiða til ríkissjóðs 3% í söluskatt af heildarfjárhæðinni. Telur stefnandi, að skattlagning þessi hafi ekki við lög að styðjast og hafi sér eigi borið að greiða söluskatt af öðru en heildarandvirði þeirra brauða, er stefnandi seldi frá eigin brauðgerð, svo og umboðspóknun þeirri, er stefnandi fékk fyrir sölu á brauðum frá öðrum brauðgerðum, en þau umboðslaun námu kr. 395.344.33. Telur stefnandi sig því hafa ofgreitt í söluskatt 2.9126% af kr. 2.732.412.07, og er það stefnufjárhæðin.

Kröfum sínum til stuðnings bendir stefnandi á, að hann hafi verið krafinn um 3% söluskatt af heildarumboðsverði brauðanna, þ. e. bæði framleiðsluverði og umboðslaunum. Framleiðendur brauðanna hafi einnig verið krafðir um 3% söluskatt af framleiðsluverðinu, og hafi því tvöfaldur söluskattur verið reiknaður af framleiðsluverðinu, en aðeins einfaldur af umboðslaunum. Jafnframt sé aðeins einfaldur söluskattur reiknaður af heildarverði þeirra brauða, er stefnandi seldi frá eigin brauðgerð.

Telur stefnandi, að óheimilt sé að taka söluskatt nema einu

sinni af sömu sölu, enda hafi verðgæzlustjóri bannað stefnanda að reikna söluskattinn nema einfaldan í verði vörunnar. Bendir stefnandi og á, að ef bæta ætti söluskatti við umboðssölu við söluverð brauðanna, svo sem heimilt sé þó samkvæmt ákvæðum laga, kæmi fram tvenns konar brauðverð, þar sem söluskattur af eigin framleiðslu stefnanda yrði aðeins reiknaður einfaldur.

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því, að það sé í fullu samræmi við ákvæði laga nr. 108 frá 23. desember 1954 um framlengingu á gildi III. kafla laga nr. 100 frá 29. desember 1948 um dýrtiðarráðstafanir vegna atvinnuveganna að krefja umboðssala um söluskatt af heildarandvirði vörunnar frá umboðssala. Telur stefndi, að bann verðgæzlustjóra við að reikna hluta af söluskattinum með í útsöluverði brauðanna geti ekki breytt ótvíráðum ákvæðum laga um greiðsluskylduna, og hafi því endurgreiðslukrafa stefnanda ekki við rök að styðjast.

Í máli þessu er því eigi mótmælt, að um umboðssöluviðskipti hafi verið að ræða hjá stefnanda, og um fjárhæð stefnukröfunnar er eigi deilt. Hins vegar greinir aðilja á um, hvort í 22. gr. laga nr. 100 frá 1948, eins og greininni hefur nú verið breytt með 3. gr. laga nr. 108 frá 1954, felist heimild til að leggja söluskatt á heildarandvirði vöru frá umboðssala, þótt framleiðanda vörunnar hafi þegar verið gert að greiða söluskatt af framleiðsluverði hennar.

Ágreiningur um skilning á ákvæðum 22. gr. laga nr. 100 frá 1948 hefur fyrr sætt úrlausn dómstóls.

Með dómi Hæstaréttar, uppkveðnum 1. júní 1951, var dæmt, að lög nr. 108 frá 1948 veittu ekki örugga heimild til að líta svo á, að söluskattur af bókum, sem seldar voru í umsýslusölu, skyldi greiðast tvisvar sinnum, og var bóksala, sem seldi bækur í umsýslusölu, því aðeins gert að greiða söluskatt af umsýslulauninum.

Í dómi bæjarþings Reykjavíkur, uppkveðnum 23. marz 1953, var það talið algert skilyrði fyrir söluskattskyldu, að um sölu hafi verið að ræða. Í því máli kom fram, að stefnandi var aðeins umboðsmaður framleiðandans, sem var hinn raunverulegi seljandi vörunnar til neytenda. Hafði framleiðandanum þegar verið gert að greiða söluskatt af því verði, sem hann fékk fyrir vöruna. Var ekki talið, að afhending vörunnar til stefnanda yrði jafnað til sölu, og var því stefnanda aðeins gert að greiða söluskatt af umboðslaunum sínum. Dóm þenna staðfesti Hæstiréttur hinn 29. september 1954.

Frá því er framangreindir dómur gengu, hafa verið gerðar tvær breytingar á 22. gr. laga nr. 100 frá 1948, sem hér kunna að skipta máli. Með 3. gr. laga nr. 75 frá 17. desember 1953 var orðalagi 22. gr. laga nr. 100 frá 1948 breytt, og er upphaf greinarinnar nú svohljóðandi: „Af sölu og annarri veltu atvinnu-fyrirtækja og annarra skattskyldra aðilja skal greiða söluskatt sem hér segir:“ Síðan segir undir staflið b. „3% af annarri sölu eða veltu, þar með talin umboðssala, sala eða afhending, vinna og þjónusta . . .“ Í 3. mgr. segir síðan: „Söluskattur vegna viðskipta miðast við heildarandvirði vöru án frádráttar nokkurs annars kostnaðar en söluskatts þess, er verið er að leggja á, greiða og halda eftir, og án tillits til þess, í hverju greiðsla er fólgin, og þótt um sé að ræða skipti gegn vöru eða þjónustu. Sé um að ræða skipti á vörum og þjónustu, afhendingu vara án endurgjalds, úttekt eiganda úr eigin fyrirtæki eða ef greitt er í vörum eða í þjónustu, skal miða við almennt gangverð í sams konar viðskiptum.“

Samkvæmt framansögðu virðist álagning söluskatts vera háð því skilyrði, að um viðskipti sé að tefla. Hin raunverulegu viðskipti í máli því, sem hér er til úrlausnar, fara fyrst fram, er neytandinn kaupir vöruna og framleiðandinn fær greitt framleiðsluverð hennar, en umboðsalinn þóknun sína. Fram að þeim tíma hefur varan aðeins verið flutt um set í dreifingarskyni. Verður ekki séð, að með þessum orðalagsbreytingum, sem gerðar voru á 22. gr. laga nr. 100 frá 1948 með 3. gr. laga nr. 75 frá 1953, felist neinar þær efnisbreytingar, sem breytt gætu fyrri skýringum dómstóla á greininni, enda verður að telja, að með afhendingu sé átt við afhendingu til eignar. Styðst þessi skoðun og við umræður, sem fram fóru á Alþingi, er lög nr. 75 frá 1953 voru sett.

Síðari breytingin, sem gerð hefur verið á 22. gr. laga nr. 100 frá 1948, komst á með 3. gr. laga nr. 108 frá 1954. Var þá bætt aftan við orð 22. gr. „Af sölu bóksala á bókum í umboðssölu skal þó aðeins greiða skattinn af umboðspóknun hans“ orðunum: „Í öðrum umboðssöluviðskiptum skal smásali eða annar umboðssali greiða söluskatt af öllu heildarandvirði varanna frá sér.“ Telur stefndi, að með þessu sé fengin ótvíræð heimild til að leggja söluskatt á stefnanda af heildarandvirði brauðanna, og án tillits til þess, hvort framleiðanda þeirra hafi áður verið gert að greiða söluskatt af framleiðsluverðinu.

Í athugasemdum við frumvarp til laga nr. 108 frá 1954 segir,

að viðauki þessi sé til þess settur, „að smásalar greiði ekki í umboðssöluviðskiptum lægri söluskatt en þegar þeir selja vöru venjulegri sölu og þannig verði mishár skattur á vörurnar, eftir því hvaða söluaðferð er viðhöfð.“

Það hefur komið fram í máli þessu, að stefnandi rak eigin brauðgerð og seldi eigin framleiðslu beint til neytenda frá verzlunum sínum. Var stefnanda gert að greiða 3% söluskatt af heildarandvirði þessara brauða. Jafnframt þessu tók stefnandi að sér að selja í umboðssölu brauð frá öðrum framleiðendum, sem þegar hafði verið gert að greiða 3% söluskatt af framleiðsluverði brauðanna. Er því ljóst, að ef orðum laganna er framfylgt og stefnanda gert að greiða 3% söluskatt af heildarandvirði þeirra brauða, er hann seldi í umboðssölu, leiðir það beint til þess, að mishár skattur leggst á sömu vöru, eftir því hvaða söluaðferð er viðhöfð. Þykir því verða að skýra umdeilt lagaákvæði með tilliti til þess, hver tilgangur löggjafans hafi verið við setningu ákvæðisins, þar sem orðalag þess virðist leiða til andstæðrar niðurstöðu.

Orð laganna gera að vísu ráð fyrir, að umboðssalinn skuli standa skil á söluskatti af heildarandvirði vörunnar. Í máli þessu hefur hins vegar framleiðandi vörunnar þegar greitt söluskatt af framleiðsluverði hennar. Virðist það eigi geta skipt máli fyrir stefnda, þótt þriðji maður, sem hefur hagsmuna að gæta sem raunverulegur seljandi vörunnar, greiði þenna hluta söluskattsins, en umboðssalinn aðeins þann hluta, sem leggst á umboðslaun hans. Hefur stefndi á þann hátt fengið greiddan söluskatt af heildarandvirði umboðssöluvörunnar.

Með vísan til framangreindra raka svo og tilvitnaðra dóma Hæstaréttar ber að taka kröfu stefnanda til greina, en eftir atvikum þykir rétt, að málskostnaður falli niður.

Jón G. Tómasson, fulltrúi borgardómara, kvað upp dóm þenna.

#### Dómsorð:

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda, Mjólkursamsöluinni, kr. 79.584.23 með 6% ársvöxtum frá 1. janúar 1956 til greiðsludags.

Málskostnaður falli niður.

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