Fimmtudaginn 2. mars 1995.

Nr. 100/1992. **Laugarásbíó**
(Helgi V. Jónsson hrl.)
gegn
fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Söluskattur. Eigin úttekt. Fordæmi.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma Garðar Gíslason hæstaréttardómari, Arnljótur Björnsson, settur hæstaréttardómari, og Sigurður Líndal prófessor.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 4. mars 1992 og krefst þess, að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattanefndar nr. 437 frá 19. júlí 1989 og að stefnda verði dæmt að greiða 1.648.402 krónur ásamt dráttarvöxtum eftir vaxtalögum nr. 25/1987 frá 3. ágúst 1989 til greiðsludags. Einnig krefst hann málskostnaðar úr hendi stefnda í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur og áfrýjanda dæmt að greiða málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi hafði í héraði uppi gagnkröfur á hendur áfrýjanda og skaut héraðsdómi til Hæstaréttar með stefnu 5. mars 1992. Í bréfi til réttarins 23. febrúar 1995 féll stefndi frá kröfum sínum í gagnsök.

Við munnlegan málflutning hér fyrir dómi studdi áfrýjandi kröfur sínar þeim rökum, að meðferð málsins hjá skattyfirvöldum hefði dregist úr hófi og verið andstæð lögum, sbr. m. a. 13. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt, sem þá voru í gildi. Ekki verður séð, að málsástæða þessi hafi komið fram fyrr við flutning málsins. Kemur hún því ekki til álita hér.

Með skírskotun til forsendna héraðsdóms og þegar jafnframt er litið til dóms Hæstaréttar 29. mars 1994 í máli nr. 101/1992, ber að staðfesta hinn áfrýjaða dóm.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma áfrýjanda til að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti, eins og greinir í dómsorði.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, Laugarásbíó, greiði stefnda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, 75.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 6. desember 1992.

Mál þetta, sem dómtekið var 11. nóvember sl., er höfðað fyrir bæjarþingi Reykjavíkur af Laugarásbíói, kt. 420269-1539, við Kleppsveg, Reykjavík, gegn fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs með stefnu, þingfestri 11. janúar 1990.

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, höfðaði gagnsök í málinu með stefnu, þingfestri 25. október 1990.

Dómkröfur stefnanda í aðalsök eru þessar:

1. að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattanefndar á dskj. nr. 9,
2. að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 1.648.402 kr. ásamt dráttarvöxtum [...],
3. að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað [...].

Dómkröfur stefnda í aðalsök eru um sýknu af öllum kröfum stefnanda í málinu og að honum verið tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Í gagnsök gerir gagnstefnandi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, þær dómkröfur aðallega, að gagnstefnda, Laugarásbíói, verði gert að greiða áður niðurfellda dráttarvexti af söluskattsskuld, 912.133 kr., en til vara 750.003 kr., ásamt dráttarvöxtum af hinum umstefndu fjárhæðum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 19. júlí 1989 og til greiðsludags. Þess er krafist, að úrskurður ríkisskattanefndar nr. 437 19. júlí 1989 verði felldur úr gildi, að því er tekur til ofangreindra dráttarvaxta. Krafist er málskostnaðar úr hendi gagnstefnda að mati réttarins. Þá er þess krafist, að gagnsök þessi til sjálfstæðs dóms verði sameinuð aðalsök málsins.

Dómkröfur gagnstefnda í gagnsök eru þær, að hann verði sýknaður af öllum kröfum gagnstefnanda. Krafist er málskostnaðar úr hendi gagnstefnanda að mati réttarins. Fallist er á, að gagnsök verði sameinuð aðalsök málsins.

Mál þetta var dómtekið að loknum munnlegum málflutningi 29. apríl sl., en var endurupptekið, endurflutt og dómtekið að nýju 11. nóvember sl.

I.

Málsatvik eru þau, að starfsemi aðalstefnanda er m. a. fólgin í innflutningi myndbanda-„mastera“, sem eru fjölfaldaðir og síðan ráðstafað til annarra fyrirtækja, aðallega myndbandaleigna, sem leigja þau síðan notendum. Hefur aðalstefnandi gert samninga við erlenda rétthafa um fjölföldun og dreifingu myndefnis hér á landi.

Rannsóknardeild ríkisskattstjóra gerði athugun árið 1987 á bókhaldi, tekjuskráningu og söluskattsskilum aðalstefnanda rekstrarárin 1985 og 1986. Samkvæmt skýrslu rannsóknardeildarinnar, sem dags. er 22. júní 1987, var söluskattsskyld velta aðalstefnanda vantalin um 8.278.868 kr. þessi tvö ár. Var við það miðað, að aðalstefnandi hefði átt að greiða söluskatt af tilteknum vörukaupum, tengdum dreifingu myndbanda, þar sem um útleigu hefði verið að ræða, en ekki sölu. Niðurstaða rannsóknarinnar og ætlaðar söluskattshækkanir voru kynntar aðalstefnanda með bréfi ríkisskattstjóra, dags. 15. október 1987, og var þeim andmælt af hálfu aðalstefnanda með bréfi, dags. 28. október 1987. Með úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 15. febrúar 1988, var aðalstefnanda gert að greiða viðbótarsölugjald fyrir rekstrarárin 1985 og 1986, samtals að fjárhæð 1.648.403 kr., auk álags, að fjárhæð 1.431.819 kr. Umboðsmaður aðalstefnanda kærði úrskurðinn til ríkisskattstjóra með kæru, dags. 29. febrúar 1988. Með úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 3. maí 1988, var kveðið á um það, að viðbótarsölugjald rekstraráranna 1985 og 1986 ásamt álagi skyldi standa óbreytt. Með bréfi umboðsmanns aðalstefnanda, dags. 17. maí 1988, var úrskurður þessi kærður til ríkisskattanefndar. Var gerð sú krafa, að úrskurðað viðbótarsölugjald rekstraráranna 1985 og 1986 ásamt álagi yrði fellt niður. Til vara var gerð sú krafa, að úrskurðað viðbótarálag yrði fellt niður. Ríkisskattanefnd kvað upp úrskurð 19. júlí 1989, þar sem kröfu aðalstefnanda um niðurfellingu viðbótarsölugjalds var hafnað. Álag samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt vegna áranna 1985 og 1986, að fjárhæð 329.681 kr., var fellt niður svo og álag, að fjárhæð 1.995.079 kr., samkvæmt 2. tl. 2. mgr. 21. gr. sömu laga vegna áranna 1985 og 1986. Niðurfellt álag nam því samtals 2.324.760 krónum. Aðalstefnandi greiddi viðbótarsölugjaldið 3. ágúst 1989, að fjárhæð 1.648.402 krónur.

Mál þetta hefur stefnandi í aðalsök höfðað til þess að fá úrskurð ríkisskattanefndar felldan úr gildi og til endurgreiðslu á viðbótarsölugjaldi. Stefndi í aðalsök hefur höfðað gagnsök í málinu til greiðslu á niðurfelldum dráttarvöxtum samkvæmt greindum úrskurði ríkisskattanefndar, jafnframt því sem krafist er, að sá úrskurður verði felldur úr gildi, að því er til þeirra dráttarvaxta tekur. Aðalsök og gagnsök hafa verið sameinaðar til úrlausnar í máli þessu.

II.

Af hálfu aðalstefnanda er m. a. tekið fram um málavexti, að samningar hans við hina erlendu rétthafa séu á þá leið, að hann kaupi af rétthöfum einkarétt til að dreifa í tiltekinn tíma, oft þrjú ár, tilteknu myndbandaefni á Íslandi. Hann fái afhenta svokallaða „mastera“, sem hann láti fjölfalda.

Myndböndin séu síðan seld öðrum, aðallega myndbandaleigum, sem leigi þau út til notenda. Í flestum tilfellum sé „masterunum" skilað til rétthafa að samningstíma loknum.

Aðalstefnandi og önnur fyrirtæki, sem stundi sams konar starfsemi, hafi verið í nokkurri óvissu um, hvernig haga skyldi greiðslu söluskatts vegna starfseminnar. Aðalstefnandi hafi því spurst fyrir um þetta hjá skattyfirvöldum og hagað söluskattsskilum í samráði við þau. Þegar myndbanda-„masterinn" sé fluttur til landsins, sé ekki greiddur söluskattur. Við fjölföldun myndbandaefnis hafi fjölföldunarfyrirtækin ekki krafið stefnanda um söluskatt, enda um vöru að ræða, sem ætluð sé til endursölu. Aðalstefnandi greiði síðan söluskatt af andvirði seldra myndbanda.

Aðalstefnandi reisir málsókn sína á því, að hann sé ekki réttur aðili til að greiða hið umdeilda viðbótarsölugjald, – enn fremur á því, að úrskurðir skattyfirvalda séu reistir á röngum forsendum varðandi eðli afhendingar sinnar á myndböndum til viðskiptavina sinna, og loks á því, að söluskattsskilum vegna þeirra viðskipta, sem mál þetta fjallar um, hafi verið hagað í samráði við skattyfirvöld. Fái því ekki staðist, að sú framkvæmd sé síðar úrskurðuð ólögmæt.

Samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt sé það seljandi vöru eða þjónustu, sem innheimta skuli söluskatt samkvæmt 1. mgr. greinarinnar. Ef greiða hefði átt söluskatt af fjölföldun og annarri þjónustu og vörukaupum, sé aðalstefnandi ekki sá aðili, sem greiða ætti, heldur þau fyrirtæki, sem selji þessa vöru og þjónustu. Hvergi í úrskurðum skattyfirvalda sé tilgreint, við hvaða lagaákvæði sé stuðst. Skattyfirvöld vísi þó til þess, að aðalstefnandi hafi leigt út til viðskiptavina sinna myndbönd, sem hann hafi látið fjölfalda eftir svokölluðum „master".

Aðalstefnandi heldur því hins vegar fram, að hann hafi selt viðskiptavinum sínum þessi myndbönd. Þar sem um sölu hafi verið að ræða, en ekki útleigu, skipti það sköpum um skyldu til að greiða söluskatt þann, sem um sé deilt í málinu. Mótmælt er þeirri fullyrðingu, sem fram er sett í rannsóknarskýrslu ríkisskattstjóra, að það breyti engu, hvort myndböndin séu seld eða leigð. Aðalstefnandi telur, að þar sem myndböndin hafi ekki verið áfram í sinni eigu, sé hann ekki notandi þeirra í skilningi 3. gr. söluskattslaga nr. 10/1960 og beri ekki að greiða hinn umdeilda söluskatt. Sé ekki unnt að fallast á þetta sjónarmið, verði a. m. k. að líta svo á, að jafna verði afhendingu á myndböndum til viðskiptavina til sölu og fara með afhendinguna eins og svo væri.

Ef athuguð sé bókhaldsleg meðferð myndbandanna í bókhaldi stefnanda og viðskiptavina hans og þegar höfð sé í huga sú staðreynd, að myndböndin

séu í raun aldrei afhent stefnanda til baka, sjáist, að myndböndin séu seld, en ekki leigð.

Aðalstefnandi heldur því fram, að áritun á reikning, sem fylgir skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, „leiga til 2 ára“, eigi rætur að rekja til þess, að sumir eigendur höfundarréttar að myndbandaefni muni semja þannig við dreifingaraðila, að þeim sé óheimilt að selja myndbönd, heldur megi einungis leigja þau út. Sala myndbanda sé í sumum tilfellum háð skilyrðum, t. d. þeim, að myndbandaleigum sé óheimilt að selja myndbönd, heldur einungis heimilt að leigja þau út. Það breyti þó ekki því, að afhending til myndbandaleignanna sé sala, en ekki útleiga.

Söluskattsinnheimta af hálfu aðalstefnanda hafi verið framkvæmd í fullu samráði við skattyfirvöld. Söluskattur hafi ekki verið innheimtur af hálfu fjölföldunarfyrirtækjanna og hafði ekki heldur áhrif á útsöluverð aðalstefnanda, þ. e., söluskattur til þeirra fyrirtækja hafi ekki verið reiknaður inn í söluverð, heldur aðeins söluskattur vegna sölu til myndbandaleigna og dreifingaraðila.

Aðalstefnandi telur, að skattyfirvöld hafi sýnt tómlæti, þar sem framkvæmd söluskattsinnheimtu af umræddum viðskiptum hafi varað um langan tíma, áður en athugasemd hafi verið gerð við þau, og að það leiði til þess, að taka eigi dómkröfu sína til greina.

Fallist dómurinn ekki á, að aðalstefnandi selji myndböndin viðskiptavinum sínum, heldur telji, að um útleigu sé að ræða, svarar aðalstefnandi því til, að greiðsluskylda sín á sölugjaldi af úttekt til eigin nota fái ekki staðist. Greiðsluskylda söluskatts af úttekt til eigin nota er skv. 2. gr. söluskattslaga nr. 10/1960, einnig 4. gr., e-lið. Með úttekt til eigin nota sé átt við úttekt úr eigin fyrirtæki gjaldanda, sem þá greiði söluskatt samkvæmt 9. gr. laganna af almennu gangverði í sams konar viðskiptum. Það, að aðalstefnandi skuli greiða söluskatt af innkaupsverði vöru og þjónustu, er hann kaupi frá öðru fyrirtæki, geti því ekki verið skv. framangreindum lagaákvæðum.

Aðalstefnandi reisir málsókn sína einkum á 1. og 2. mgr. 2. gr. og 3. gr. söluskattslaga nr. 10/1960. Hann vísar einnig til 1. mgr. 2. gr., 4. gr. og 9. gr. sömu laga.

Krafa um dráttarvexti styðjist við 9. gr. vaxtalaga nr. 25/1987, krafa um málskostnað við 1. mgr. 175. gr. og 3. mgr. 177. gr. laga nr. 85/1936 um meðferð einkamála í héraði og krafa um vexti af málskostnaði við 3. mgr. 175. gr. sömu laga.

III.

Aðalstefndi reisir sýknukröfu sína í fyrsta lagi á því, að afhendingargerningurinn á þeim myndböndum, sem aðalstefnandi hafi látið fjölfalda, sé

leigugerningur, en ekki sölugerningur, og þar með söluskattsskyldur samkvæmt f-lið 4. gr. laga nr. 10/1960. Styðjist það við skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra. Í endurriti úr gerðabók rannsóknardeildar ríkisskattstjóra sé yfirheyrsla yfir forstjóra aðalstefnanda, Garðari Hjartarsyni. Sem svar við 1. spurningu rannsóknarmanna telji hann, að rekstur Laugarásbíós sé fólginn í: . . .„í kvikm-hússrekstri og sölu á myndböndum, þ. e. dreifingu og útleigu á myndböndum. Við leigjum út myndb. til myndbandaleigna". Þarna komi berlega fram, að forstjóri aðalstefnanda telji, að þeir leigi myndbönd sín. Jafnframt komi það fram á reikningi, sem fylgi rannsóknarskýrslunni. Því sé eindregið mótmælt, að jafna megi leigusamningunum til sölu. Fyrir þeim séu fullgild viðskiptaleg rök og samningar og ekkert, sem hnekki leiguforminu. Aðalstefnandi hafi ekki þann ráðstöfunarrétt yfir myndböndunum, að honum sé heimilt að selja þau. Þegar á þetta sé litið, verði að telja, að engan veginn geti verið um sölu að ræða, heldur sé þetta leiga.

Aðalstefnandi kaupi fjölföldunina og tilheyrandi aðföng án þess að greiða söluskatt. Hann fái hvort tveggja söluskattsfrjálst í skjóli söluskattskírteinis samkvæmt 11. gr. laga nr. 10/1960. Hann megi ekki í þessu tilviki afla leiguhlutarins án greiðslu sölugjalds frekar en t. d. bifreiðaleiga kaupa nýja bifreið til útleigu. Í báðum tilvikum sé leigugjaldið söluskattsskylt samkvæmt f-lið 4. gr. laga nr. 10/1960. Í því máli, sem um ræðir, verði vart til þess ætlast af þeim, er selt hafi aðalstefnanda fjölföldunina og aðföng til hennar, að þeir geti dæmt um, hvort myndböndin séu ætluð til sölu eða leigu. Með því að kaupa fjölföldunina og aðföngin í skjóli söluskattsskírteinis sé stofnunin búin að fella á sig skyldu til að standa skil á sölugjaldinu samkvæmt e-lið 4. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 2. gr. laga nr. 35/1986.

Til vara heldur aðalstefndi því fram, að aðalstefnandi hafi bakað sér greiðsluskylduna á grundvelli skaðabótasjónarmiða. Hann noti söluskattskírteini sitt af ásetningi eða stórkostlegu gáleysi með ólögmætum hætti, hafi keypt út á það vöru, sem hann hafði ekki rétt til. Með því hafi hann svipt ríkissjóð sölugjaldinu og ekki bætt úr af sjálfsdáðum.

Engin rök hafi verið að því leidd, að skattyfirvöld hafi lagt blessun sína yfir söluskattsskil stefnanda. Slíku „samráði" sé mótmælt. Þegar megi þó ljóst vera, að ekki sé um að ræða samráð við ríkisskattstjóra. Hér vísast til 101. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 28. gr. laga nr. 10/1960. Skattkrafan sé krafa reist á lögum. Vansköttun hjá skattstjóra bindi ekki hendur ríkisskattstjóra um leiðréttingu.

Að öðru leyti vísar aðalstefndi til úrskurða ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar til stuðnings sýknukröfunni, en þau gögn liggi fyrir í málinu.

Vöxtum og upphafstíma vaxta er mótmælt. Kröfu aðalstefnanda um álag á málskostnað samkvæmt 3. mgr. 177. gr. eml. er vísað á bug. Varðandi málskostnað er vísað til 177. gr. eml.

IV.

Aðalkrafa í gagnsök er sett þannig fram tölulega:

Meðaldráttarvextir frá 16. mars 1988 til 16. mars 1989, 37,10% af 1.648.403 kr.	kr.	611.558
+ 13,30% dráttarvextir af 2.259.961 kr. frá 16. mars 1989 til 19. júlí s. á.	-	300.575
	Kr.	912.133

Varakrafa í gagnsök er sett þannig fram tölulega:

Meðaldráttarvextir frá 19. maí 1988 til 19. maí 1989, 35,60% af 1.648.403 kr.	kr.	586.831
+ 7,30% dráttarvextir af 2.235.234 kr. frá 19. maí 1989 til 19. júlí s. á.	-	163.172
	Kr.	750.003

Mismunur aðal- og varakröfu er sá einn, við hvaða upphafstíma dráttarvextir eru miðaðir.

Í gagnsök rökstyður gagnstefnandi aðallega mál sitt því, að með vísan til 1. mgr. 21. gr. söluskattslaga skuli aðili sæta álagi til viðbótar söluskatti, ef söluskattur hefur ekki verið greiddur á tilskildum tíma eða söluskattsskýrslu hefur ekki verið skilað eða henni verið ábótavant. Staðfest sé af ríkisskattanefnd, að um vanframtalda söluskattsskylda veltu hafi verið að ræða hjá gagnstefnda. Hafi því verið ótvíræð lagaskylda til að bæta álagi við. Með því að ríkisskattanefnd hafi fellt niður dráttarvexti eftir 16. mars 1988 skv. 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laganna, hafi hún farið út fyrir verksvið sitt. Til þess hafi hún ekki haft heimild, þar sem fyrir henni hafi ekki annað legið til úrskurðar en álagning ríkisskattstjóra á hinum vangreidda söluskatti samkvæmt bréfi hans frá 15. febrúar 1988, sbr. úrskurð hans frá 3. maí s. á. Þetta styðjist við 13. gr. söluskattslaga, því að samkvæmt henni sé kveðið á um, að kæruheimildin nái aðeins til söluskattsins sjálfs. Enn fremur segi í 5. mgr. sömu greinar, að áfrýjun skattákvörðunar eða deila um skattskyldu hvorki fresti eindaga skattsins né leysi undan viðurlögum, sem lögð séu á vegna vangreiðslu hans. Varakrafan er reist á sama grunni og aðalkrafa. Eini munur þeirra sé upphafstími vaxtanna. Telji dómurinn, að ríkisskattanefnd hafi haft heimild til að fella niður dráttarvexti eftir 16. mars 1988, sé þó ljóst, að eftir að krafan sé komin til innheimtu hjá innheimtumanni, 19.

maí 1988, sé hún ótvírætt komin undan lögsögu álagningaryfirvalda, að því er vöxtum við kemur. Ef einhver geti fellt niður dráttarvexti af skuldum við ríkissjóð, sé vart öðrum til að dreifa en fjármálaráðherra.

V.

Gagnstefndi reisir sýknukröfu sína á því, að ríkisskattanefnd sé bær aðili til að úrskurða í ágreiningsmálum um söluskatt og álag og dráttarvexti á hann. Í því sambandi er bent á 2. mgr. 13. gr. laga nr. 10/1960, þar sem heimilað sé að áfrýja úrskurði skattstjóra til ríkisskattanefndar, og samkvæmt 3. mgr. sé fjármálaráðherra heimilt að skjóta ákvörðunum skattstjóra til ríkisskattanefndar. Heimildir þessar séu ekki bundnar við söluskatt einan. Í 6. mgr. 21. gr. söluskattslaga sé skattstjórum veitt heimild til að fella niður álag skv. 2. mgr. 21. gr., ef skattaðili hefur fært gildar ástæður sér til afsökunar að mati skattyfirvalda.

Álag samkvæmt 2. mgr. 21. gr. sé, eins og fram komi í málsgreininni, annars vegar álag samkvæmt 1. tl. og hins vegar álag samkvæmt 2. tl. Sé ljóst, að skattyfirvöldum sé heimilað samkvæmt framangreindri 6. mgr. 21. gr. að fella niður bæði álag samkvæmt 1. tl. og 2. tl. Þetta styðjist og við 1. mgr. 25. gr. i. f., þar sem ástæða þyki að tilgreina sérstaklega, að álag samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 21. gr. dragist frá sektarfjárhæð. Þá styðji framkvæmd laganna þessa túlkun á þeim, en ríkisskattanefnd hafi árum saman fellt niður álag bæði samkvæmt 1. og 2. tl. 21. gr. laganna.

Samkvæmt ofanrituðu sé mótmælt þeirri málsástæðu gagnstefnanda, að ríkisskattanefnd hafi farið út fyrir umboð sitt með því að fella niður álag samkvæmt 2. tl. 2. mgr. 21. gr. Þá er því mótmælt, að fyrir ríkisskattanefnd hafi ekki legið annað til úrskurðar en álagning ríkisskattstjóra á hinum vangreidda söluskatti. Í því sambandi sé vísað til varakröfu gagnstefnda til ríkisskattanefndar.

Í úrskurði ríkisskattanefndar frá 19. júlí 1989 komi fram, að nefndin telur „að virtum atvikum“, að fallast skuli á varakröfu kæranda um, að viðbótarálag skuli fellt úr gildi. Af þessu megi leiða, að nefndin hafi talið gildar ástæður til að fella niður álag það, sem skattstjóri hafi úrskurðað. Úrskurður ríkisskattanefndar sé fullnaðarúrskurður, og því beri að hlíta honum, hvað þetta atriði varði, enda hafi nefndin ekki farið út fyrir valdsvið sitt með því að fella niður álagið.

Þá er mótmælt þeirri málsástæðu gagnstefnanda, að kæruheimild samkvæmt 13. gr. söluskattslaga nái aðeins til söluskattsins sjálfs. Með sömu rökum og gagnstefnandi beiti megi halda því fram, að óheimilt sé að skjóta ágreiningi um álag samkvæmt 2. mgr. 21. gr. til dómstóla samkvæmt 14. gr. söluskattslaga.

Ljóst sé, að dómstólar geti aldrei dæmt dráttarvexti lengra aftur í tímann en frá 11. degi, eftir að innheimtumaður hafi fengið kröfu til innheimtu, sbr. 4. mgr. 12. gr. laganna.

Þá er því mótmælt, að heimild skattyfirvalda til niðurfellingar álags samkvæmt 2. mgr. 21. gr. laganna sé takmörkuð við tímann fram til þess, að söluskattsálagning sé komin til innheimtu hjá innheimtumanni. Sú ætlaða takmörkun eigi sér ekki stoð í lögum.

Með vísan til framangreinds sé kröfu gagnstefnanda um greiðslu álags mótmælt.

Málskostnaðarkrafan er byggð á 177. gr. eml.

Gefið hafa skýrslur fyrir dómi í máli þessu Grétar Hjartarson, forstjóri aðalstefnanda, og Ásgeir Ingvarsson fjármálastjóri.

VI.

Við aðalmeðferð málsins setti aðalstefnandi fram þá viðbótarkröfu, að felldur yrði úr gildi úrskurður ríkisskattanefndar frá 19. júlí 1989. Af hálfu aðalstefnda var því mótmælt, að sú krafa kæmist að í málinu. Við úrlausn um fjárkröfu aðalstefnanda kemur til álita réttmæti söluskattsálagningar á hann. Framangreind viðbótarkrafa hefur því ekki sjálfstæða þýðingu varðandi niðurstöðu málsins. Þykja því ekki vera efni til að vísa henni sérstaklega frá dómi.

Í aðalsök reisir stefnandi málsókn sína í fyrsta lagi á því, að hann sé ekki réttur aðili til að greiða hið umdeilda viðbótarsölugjald. Ekki verður á þessa málsástæðu fallist. Fyrir liggur samkvæmt gögnum málsins, að aðalstefnandi hefur keypt frá öðrum án söluskatts fjölföldun á myndböndum, sem hann er rétthafi að. Er þar um að ræða söluskattsskylda vöru og þjónustu, sem aðalstefnandi gat þannig keypt á grundvelli söluskattsskírteinis samkvæmt 3. mgr. 11. gr., sbr. 2. mgr. 3. gr. laga nr. 10/1960.

Þá heldur aðalstefnandi því fram, að úrskurðir skattyfirvalda séu reistir á röngum forsendum varðandi eðli afhendingar sinnar á myndböndum til viðskiptavina sinna.

Í úrskurði ríkisskattstjóra frá 15. febrúar 1988 segir svo m. a. „Athugun rannsóknardeildar beindist að þeirri starfsemi gjaldanda, sem felst í, að hann gerir samninga við erlenda aðila um myndrétt að myndböndum, sem hann lætur fjölfalda hér á landi og notar til útleigu. Fram er komið, að gjaldandi hefur keypt söluskattsskylda vöru og þjónustu, þ. e. fjölföldun myndbanda, hulstur o. fl., án söluskatts. Litið er svo á, að með því að kaupa söluskattsskylda vöru og þjónustu án söluskatts gegn framvísun söluskattsskírteinis taki kaupandi að sér að innheimta og standa skil á söluskattinum, annaðhvort við endursölu til notanda eða úttekt til eigin nota,

þ. e. til útleigu. Þar sem fjölfölduð myndbönd eru áfram í eigu gjaldanda og eru ætluð til útleigu, en ekki endursölu, telst gjaldandi vera „neytandi" þeirra, þ. e., um er að ræða úttekt til eigin nota á keyptri vöru/þjónustu án söluskatts, sem söluskattsskyld er skv. 2. gr. laga nr. 10/1960."

Samkvæmt framansögðu styðja skattyfirvöld álagningu sína því, að aðalstefnandi hafi verið notandi í skilningi 1. mgr. 3. gr. laga um söluskatt nr. 10/1960, en samkvæmt því ákvæði telst sá vera neytandi, sem ekki endurselur vöru eða vinnu í atvinnuskyni. Við það er miðað, að myndbönd, sem fjölfölduð hafi verið, séu áfram í eigu gjaldanda og séu ætluð til útleigu, en ekki endursölu, þ. e., um sé að ræða úttekt til eigin nota á vöru, sem söluskattsskyld sé samkvæmt 2. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 5. tl. 1. mgr. 10. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt.

Samkvæmt framansögðu skiptir meginmáli, hvort aðalstefnandi hefur leigt eða selt myndbönd þau, sem hér um ræðir, til viðskiptavina sinna. Við skýrslutöku hjá rannsóknardeild ríkisskattstjóra hefur forstjóri aðalstefnanda skýrt frá því, að myndbönd hans séu leigð myndbandaleigum. Þá er reikningur frá aðalstefnanda, sem rannsókninni fylgir, áritaður um leigu til tveggja ára. Þótt myndbönd þessi hafi ekki verið eignfærð í bókhaldi félagsins eða skilað aftur að leigutíma loknum, verður því ekki jafnað við sölumeðferð andstætt ótvíræðum yfirlýsingum um leigu myndbandanna. Þá er á það að líta, að sala myndbandanna kann að vera vandkvæðum bundin vegna samninga við erlenda rétthafa myndefnis, auk þess sem til þess geta legið viðskiptaleg sjónarmið að leigja myndböndin í stað þess að selja þau. Að þessu virtu verður ekki fallist á þá málsástæðu aðalstefnanda, að myndböndin hafi verið seld. Verður því að fallast á þá túlkun skattyfirvalda, að myndbönd þessi hafi verið eign gjaldanda og útleiga þeirra því verið úttekt til eigin nota á vöru, sem söluskattsskyld sé samkvæmt 2. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 5. tl. 1. mgr. 10. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt. Leigugjald var svo gjaldskylt samkvæmt f-lið 4. gr. laganna, sbr. 7. tl. 10. gr. greindrar reglugerðar.

Viðbótarálagning sölugjaldsins var ákvörðuð af ríkisskattstjóra að undangenginni sérstakri rannsókn á bókhaldi og söluskattsskilum aðalstefnanda. Skattaleg meðferð málsins að þessu leyti var í samræmi við ákvæði 16. gr. söluskattslaga nr. 10/1960, sbr. 11. gr. laga nr. 10/1974. Málsástæður aðalstefnanda um samþykki eða tómlæti skattyfirvalda um söluskattsskil félagsins eiga því ekki við rök að styðjast. Þótt sölugjald hafi ekki verið reiknað inn í stofnverð myndbanda, breytir það engu um skattskyldu aðalstefnanda, sbr. 10. gr. laga nr. 10/1960.

Samkvæmt framansögðu verður fallist á þá niðurstöðu rannsóknardeild-

ar ríkisskattstjóra, að um vantalin söluskattsskyld eigin not aðalstefnanda hafi verið að ræða.

Ber því að sýkna aðalstefnda af öllum kröfum aðalstefnanda í aðalsök.

Gagnsök í málinu snýst um það, hvort ríkisskattanefnd hafi haft heimild til að fella niður dráttarvexti (álag) af hinum vangreidda söluskatti frá álagningu hans eða frá því að krafan var komin til innheimtu á vegum tollstjóra og til 19. júlí 1989.

Samkvæmt 2. mgr. 13. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 34. gr. reglugerðar nr. 486/1982, má áfrýja úrskurðum skattstjóra til ríkisskattanefndar, sem kveður upp fullnaðarúrskurð. Samkvæmt 6. mgr. 21. gr. laganna, sbr. 38. gr. greindrar reglugerðar, mega skattyfirvöld fella niður álag samkvæmt 2. mgr. þeirrar greinar, ef aðili færir gildar ástæður sér til afsökunar að mati skattyfirvalda. Álag samkvæmt 2. mgr. 21. gr. söluskattslaganna er tvenns konar. Samkvæmt 1. tl. er um að ræða álag, allt að 20%, til viðbótar þeirri fjárhæð, sem vangreidd var, en samkvæmt 2. tl. er um að ræða álag samsvarandi dráttarvöxtum, eins og þeir eru á hverjum tíma.

Úrskurði ríkisskattstjóra var skotið til ríkisskattanefndar. Af hálfu kæranda var uppi höfð sú varakrafa, að viðbótarálag yrði fellt niður. Á þá kröfu var fallist með úrskurði ríkisskattanefndar. Með vísan til 6. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 var ríkisskattanefnd heimilt að fella álagið niður. Ekki verður séð, að sú lagaheimild sé takmörkuð með þeim hætti, sem gagnstefnandi heldur fram, og er ekki fallist á þær málsástæður hans. Ber því að sýkna gagnstefnda af öllum kröfum gagnstefnanda í gagnsök.

Málskostnaður fellur niður bæði í aðalsök og gagnsök.

Eggert Óskarsson borgardómari kvað upp dóm þennan.

Dómsorð:

Aðalstefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, skal vera sýkn af kröfum aðalstefnanda, Laugarásbíós, í aðalsök.

Gagnstefndi, Laugarásbíó, skal vera sýkn af kröfum gagnstefnanda, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, í gagnsök.

Málskostnaður í aðalsök og gagnsök fellur niður.