

Priðjudaginn 29. mars 1994.

Nr. 101/1992.

Guðmundur Ólafsson

(Erla S. Árnadóttir hdl.)

(Helgi V. Jónsson hrl.)

gegn

fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs

(Sigríður Jósefsdóttir hdl.)

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

og gagnsök

Söluskattur. Eigin úttekt. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Hrafn Bragason, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson og Hjörtur Torfason.

Aðaláfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 4. mars 1992 og krafðist þess, að hinum áfrýjaða dómi yrði hrundið. Kröfur hans í aðalsök eru í fyrsta lagi þær, að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattanefndar frá 19. júlí 1989 og viðurkennt, að álagning ríkisskattstjóra samkvæmt úrskurði 15. febrúar 1988 hafi verið án lagastoðar. Í öðru lagi krefst hann úr hendi gagnáfrýjanda greiðslu á 849.641 krónu með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af 420.396 krónum frá 20. október 1989 til 15. janúar 1990 og af 849.641 krónu frá þeim degi til greiðsludags. Í gagnsök krefst hann sýknu af öllum kröfum gagnáfrýjanda. Loks krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti bæði í aðalsök og gagnsök.

Gagnáfrýjandi krefst þess í aðalsök, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur. Hann áfrýjaði málinu til Hæstaréttar með stefnu 5. mars 1992. Í gagnsök krefst hann þess, „að hinum áfrýjaða dómi verði hrundið og gagnstefnda gert að greiða áður niðurfellda dráttarvexti af söluskattsskuld, aðallega kr. 424.967 ásamt dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 (2. tl. 2. mgr. 21. gr. söluskattslaga) af kr. 284.928 frá 1.8.89 til 1.4.90 og af kr. 499.048 frá þeim degi til greiðsludags, en til vara kr. 349.431 ásamt dráttarvöxtum samkvæmt vaxtalögum af kr. 273.408 frá 1.8.89 til 1.6.90 og af kr.

430.359 frá þeim degi til greiðsludags“. Þá krefst hann þess, að úrskurður ríkisskattanefndar frá 19. júlí 1989 verði felldur úr gildi, að því er tekur til þessara dráttarvaxta. Loks krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti í aðalsök og gagnsök.

Aðaláfrýjandi var einn eigenda sameignarfélagsins Bergvíkur. Félagið var ekki sjálfstæður skattaðili, og var söluskattsskýrslum fyrir árið 1986 skilað í nafni aðaláfrýjanda. Ber að staðfesta hinn áfrýjaða dóm um aðild aðaláfrýjanda með skírskotun til forsendna hans.

Aðila málsins greinir á um, hver áttu að vera rétt sölugjaldsskil Bergvíkur sf. að lögum árið 1986 af starfsemi, sem fólgin var í innflutningi frumgerða (mastera) af myndböndum og fjölföldun þeirra á myndbandsspólur hjá fyrirtækinu, sem síðan var ráðstafað til myndbandaleigna. Rannsóknardeild ríkisskattstjóra gerði árið 1987 athugun á bókhaldi, tekjuskráningu og sölugjaldsskilum fyrirtækisins, m.a. vegna rekstrarársins 1986. Samkvæmt skýrslu deildarinnar 22. júní 1987 var sölugjaldsskyld velta vantalin um 3.828.157 krónur árið 1986. Byggt var á því, að fyrrgreind fjölföldun myndbanda, sem talin var til eigin nota, hefði ekki verið talin með veltu, svo sem rétt hefði verið að gera. Var þá við það miðað, að þessi myndbönd hefðu verið áfram í eigu fyrirtækisins, en verið leigð myndbandaleigum. Fyrirtækið hefði þannig verið neytandi í skilningi 3. gr. laga um söluskatt nr. 10/1960, en samkvæmt því ákvæði telst sá vera neytandi, sem ekki endurselur vöru eða vinnu í atvinnuskyni. Hér hefði því verið um að ræða úttekt til eigin nota í skilningi 2. gr. söluskattslaganna, sbr. 5. tl. 1. mgr. 10. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt. Eru úrskurðir þeir, sem aðaláfrýjandi vill fá ógilta, byggðir á þessu. Aðaláfrýjandi hélt því aftur á móti fram fyrir skattyfirvöldum, að útleiga hans til myndbandaleigna væri ekki síðasta afhendingarstig, og því hafi hann ekki átt að standa skil á sölugjaldi af framleiðslunni. Það ættu myndbandaleigurnar einar að gera. Fyrir dómi hefur hann á því byggt, að Bergvík sf. hafi ekki leigt myndbandsspólurnar, heldur selt þær til tveggja ára. Að þeim tíma liðnum séu þær orðnar úreltar og eyðileggi myndbandaleigurnar þær. Á þessa málsástæðu verður ekki fallist, þar sem það eru ekki eingöngu spólurnar sjálfar heldur einnig sýningarrétturinn, sem afhentur er myndbandaleigunum. Með þessum athugasemdum ber að fallast á röksemdir héraðsdómara fyrir því, að um leigu hafi verið að ræða.

Ósannað er, að skattyfirvöld hafi þekkt og látið óátalið, hvernig sölugjaldsskilum aðaláfrýjanda var háttað, áður en athugun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra var framkvæmd, eins og áður er frá greint. Með þessum athugasemdum og með skírskotun til raka hins áfrýjaða dóms annars ber að staðfesta hann, bæði hvað varðar aðalsök og gagnsök.

Eftir atvikum er rétt, að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður bæði um aðalsök og gagnsök.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

S é r a t k v æ ð i Hjartar Torfasonar

Mál þetta varðar skil á sölugjaldi á grundvelli laga nr. 10/1960 um söluskatt af starfsemi Bergvíkur sf. á árinu 1986. Var meginþáttur hennar byggður á innflutningi frumgerða (mastera) af myndböndum með kvikmyndaefni, sem ætlað var til flutnings á heimilum og annarra einkanota, en ekki atvinnunota. Voru myndböndin fjölfölduð á myndbandsspólur hjá fyrirtækinu sjálfu og þeim síðan ráðstafað til myndbandaleigna, er höfðu þær til útleigu fyrir almenning. Auk þessa tók fyrirtækið að sér fjölföldun á myndböndum fyrir aðra innflytjendur þeirra, og fyrir kom, að það keypti spólur, sem aðrir höfðu fjölfaldað, til sömu ráðstöfunar og á sínum eigin. Í söluskattsskýrslum var tilgreint, að fyrirtækið stundaði heildverslun, og í ársreikningi fyrir 1986 kom fram, að aðalstarfsemi þess væri framleiðsla myndbanda og verslun.

Í málinu er ágreiningur um það, hvort meta átti viðskiptin milli Bergvíkur sf. og myndbandaleignanna sem sölu eða leigu í skilningi þeirra ákvæða söluskattslaga, er máli skiptu. Gerðu aðilarnir ekki skriflega samninga, er styðjast megi við í þessu tilliti, en Bergvík gaf út vörureikninga við afhendingu hverju sinni. Um efni viðskiptanna er ljóst, að í þeim fólst framsal á sýningar- eða notkunarrétti á

myndböndunum með því takmarkaða innihaldi, sem fyrr greinir. Svo virðist sem rétturinn muni einnig hafa verið takmarkaður í tíma, þ.e. að jafnaði við tvö ár. Sú takmörkun hafi þó jafnframt verið sjálfgefin vegna þess, að myndbönd á útleigu gangi úr sér á skemmri tíma en þetta. Í framkvæmd hafi afhending á myndbands-spólunum verið endanleg, þannig að myndbandaleigurnar hafi ekki skilað þeim aftur, heldur fargað þeim sjálfar, þegar útleigu væri hætt. Loks virðist mega við það miða, að fyrir spólurnar hafi myndbandaleigurnar greitt tiltekið verð í formi eingreiðslu við afhendingu, og hafi hún ekki verið háð því, hvernig til tækist um útleiguna.

Á vörureikningum Bergvíkur var að jafnaði tekið fram, að um væri að ræða leigu til viðtakanda, sbr. fyrrgreinda tímatakmörkun. Atvik að viðskiptunum gefa þó fremur til kynna, að ráðstöfun myndbandanna hafi verið fullkomið ígildi sölu. Virðist þetta einkum greinilegt að því leyti, að andvirði bandanna hverju sinni hafi falið í sér allar tekjur, sem fyrirtækið gat vænst til að standa undir kostnaði af framleiðslu þeirra og aðföngum til hennar ásamt öflun dreifingarréttarins að myndefninu. Forráðamenn fyrirtækisins kveðast og hafa litið svo á, að um væri að ræða sölu að efni til. Hafi það meðal annars komið fram í því, að afhentar spólur hafi ekki verið taldar til eignar í bókhaldi þess. Áskilnaðurinn um leigu í viðskiptunum hafi í reynd einungis varðað höfundarréttinn að myndefninu og verið ætlaður til að verja þær takmarkanir, sem við ættu um dreifingu þess. Hafi hann átt að gera fyrirtækinu kleift að krefjast þess af myndbandaleigunum, að spólur yrðu eyðilagðar eftir notkun og þá innkallaðar, ef með þyrfti, en á það hafi aldrei reynt.

Sameignarfélagið Bergvík var skrásett á árinu 1982. Segjast forráðamenn þess hafa reynt að kynna sér hjá skattyfirvöldum og öðrum fyrirtækjum, sem byrjað hefðu innflutning myndbanda á undan þeim, hvernig haga bæri greiðslu söluskatts vegna starfseminnar, en nokkur óvissa hafi ríkt í þeim efnum fyrst í stað. Hafi skattskil fyrirtækisins ekki sætt teljandi athugasemdum, fyrr en rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafi tekið starfsemi þess og fleiri fyrirtækja til athugunar á árinu 1987.

Áður en mál þetta kom til, var söluskattsskilum vegna umrædds meginþáttar starfseminnar þannig varið, að skattur var ekki greiddur af frumgerðum myndbandanna við innflutning þeirra á þeirri for-

sendu, að efni á þeim væri ætlað til síðari ráðstöfunar. Jafnframt var ekki greiddur söluskattur af spólum og öðrum aðföngum til fjölföldunar myndbandanna eða af vinnu við hana, þar sem um væri að ræða efni og verðmæti í þá vöru, sem markmiðið væri að framleiða og ráðstafa. Í stað þessa var lagður söluskattur með venjulegum hætti á það verð, sem upp var sett fyrir myndböndin við afhendingu þeirra til myndbandaleignanna. Var skatturinn innheimtur með einhverjum undantekningum, sem til urðu, þegar myndbandaleiga framvísaði söluskattsskírteini, og honum skilað í ríkissjóð. Kom þannig fram viðurkenning þess, að viðskiptin væru söluskattsskyld, og var hún í samræmi við það mat á efni þeirra, að myndbandaleignar væru ekki endurseljendur að böndunum, heldur væru þær að afla vörunnar til útleigu á eigin vegum, er háð væri sköttun að sínu leyti. Ætla verður, að þessi tilhögun söluskattsskila hafi legið ljós fyrir gagnvart skattyfirvöldum. Er því ekki haldið fram í málinu, að hún hafi verið frábrugðin því, sem við var haft hjá öðrum innflytjendum og rétthöfum að myndbandaefni.

Þegar Bergvík tók að sér fjölföldun fyrir aðra innflytjendur myndbanda, miðaði fyrirtækið einnig við, að skylt gæti verið að greiða söluskatt af því verði, sem upp var sett fyrir þjónustuna og tillagt efni. Að jafnaði kom þó ekki til þess, að söluskattsbyrði legðist á viðskiptin, þar sem þessir aðilar töldu sig eiga rétt til að taka við myndbandsspólunum án söluskatts eða draga hann frá á síðara stigi, þar sem varan væri ætluð til endurráðstöfunar. Urðu aðilarnir því jafnsettir Bergvík, að því er tók til viðskipta við myndbandaleigur, þannig að ekki reyndi á söluskattsskil, fyrr en að þeim kom. Gagnvart Bergvík sætti þessi tilhögun ekki athugasemdum af hálfu skattyfirvalda, áður en mál þetta kom upp, en í kjölfar fyrrgreindrar athugunar var því lýst yfir, að líta bæri á kaup aðilanna á fjölföldunarþjónustu sem skattskylda öflun efnis til eigin nota, og var kröfu beint gegn þeim um skil á sölugjaldi vegna kaupanna. Hefur þetta leitt til annarra málaferla, sem ekki eru hér til meðferðar.

Um söluskattsskil hjá myndbandaleigunum er það fram komið í málinu, að heimilað hafi verið í einhverjum mæli, að söluskattur sá, sem leigurnar greiddu samkvæmt vörureikningum Bergvíkur, yrði dreginn frá við skil þeirra á venjulegum söluskatti af útleigu myndbandanna. Virðist þetta hafa verið á því byggt, að myndböndin frá

Bergvík væru fengin þaðan á leigu til endurleigu fyrir almenning, og væri rétt að hindra með þessum hætti, að leigustarfsemin yrði tvísköttuð. Fyrir þessari tilhögun var ekki bein heimild í söluskattslögum, þar sem ákvæði 4. mgr. 8. gr. laganna um endurgreiðslu skatts náðu einvörðungu til endurseljenda. Mun hún hafa verið leyfð í stað þess, að myndbandaleigunum væri veitt söluskattsskírteini, eins og á var skilið um endurseljendur í 2. mgr. 24. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt, eða látin við gangast, án þess að skírteini kæmi til. Á þennan frádrátt var ekki minnst, þegar mál Bergvíkur voru til meðferðar hjá ríkisskattstjóra. Er ekki upplýst í málinu, hvernig frádráttarheimildin var upp runnin, en ákvörðun af hálfu skattyfirvalda hlýtur að hafa legið henni til grundvallar. Telur gagn-áfrýjandi hana byggða á skýringu 2. mgr. 3. gr. söluskattslaga, þannig að leiga og framleiga væri talin jafngilda sölu og endursölu.

Við fyrrgreinda athugun á árinu 1987 komst rannsóknardeild ríkisskattstjóra að þeirri niðurstöðu, að Bergvík sf. hefði borið að standa sérstök skil á sölugjaldi af þeirri innri starfsemi sinni, er varðaði fjölföldun myndbanda, sem fyrirtækið væri rétthafi að, á þeirri forsendu, að um væri að ræða framleiðslu og úttekt á vöru til eigin nota. Á grundvelli hennar ákvað ríkisskattstjóri með úrskurðum 15. febrúar 1988 að leggja viðbótargjald á starfsemina sem þessu svaraði vegna rekstursáranna 1985 og 1986, eins og lýst er í hinum áfrýjaða dómi. Var kröfu vegna síðara ársins beint gegn aðaláfrýjanda, og gat það staðist, að því er aðild snerti. Úrskurðir þessir voru staðfestir 3. maí 1988 og síðan kærðir til ríkisskattanefndar, sem féllst á niðurstöður þeirra 19. júlí 1989 með þeirri breytingu, að álag samkvæmt 1. og 2. tl. 1. mgr. 21. gr. söluskattslaga yrði fellt niður. Er mál þetta höfðað til endurgreiðslu á því sölugjaldi fyrir 1986, sem aðaláfrýjandi greiddi eftir úrskurði nefndarinnar.

Í viðbótargjaldi þessu fólst augljós tvísköttun á umræddri starfsemi Bergvíkur sf., þar sem fyrirtækið hafði gert skil á sölugjaldi af andvirði þeirra myndbanda, sem til urðu við fjölföldunina, jafnóðum og þeim var ráðstafað til myndbandaleignanna. Gat sú tvísköttun ekki komið til álita, ef ráðstöfunin væri metin sem sala, enda var hún á því byggð, að um væri að ræða útleigu, sem Bergvík hefði með höndum, og að eignarréttur að böndunum væri áfram hennar megin.

Við mat á söluskattsskyldu vegna viðskipta nægir ekki að líta á það, hvaða nafn þeim er gefið, heldur verður að skoða efni þeirra. Fyrir liggur í þessu tilviki, að Bergvík sf. var innflytjandi og framleiðandi að myndböndum, er skipti við myndbandaleigur, sem stunduðu sjálfstæða útleigu. Var starfsemi aðilanna ólík að eðli, þótt báðir stefndu að því lokamarki, að koma myndefninu á framfæri við almenning. Kom munurinn einkum fram í því, að myndböndin fóru einu sinni um hendur Bergvíkur, sem fékk eina greiðslu fyrir þau, og svo hinu, að hin tilætlaða notkun á böndunum var á vegum leigufyrirtækjanna að öllu leyti. Er nægilega sannað samkvæmt gögnum málsins, að raunin hafi verið þessi og að afhending á böndunum til leigunotkunar hafi verið endanleg, þannig að hugsanleg skil á þeim hafi engu varðað í viðskiptunum. Jafnframt er ósannað, að Bergvík hafi átt rétt til að kallast eigandi að böndunum eftir afhendingu í einhverjum skilningi, er máli skipti um skattskyldu, og telja forráðamenn fyrirtækisins, að svo hafi ekki verið. Ekkert er upplýst um, hvernig leigufyrirtækin litu á málið, og þarf aðaláfrýjandi ekki að bera halla af því, eins og hér stendur á.

Við þessar aðstæður skiptir það ekki sköpum, hvort viðskiptin voru nefnd kaup eða leiga, þar sem greinilegt er, að Bergvík sf. var að framselja myndböndin til aðila, er voru neytendur í skilningi 3. gr. söluskattslaga. Sem fyrr segir, voru söluskattsskil fyrirtækisins og með þeim hætti, sem við átti um síðasta stig viðskipta. Jafnframt er nægilega fram komið, að aðstaða Bergvíkur til framleiðslu á myndböndum leiddi ekki til mismununar í skattbyrði milli fyrirtækisins og annarra innflytjenda, er skiptu við myndbandaleigur.

Hin umdeilda álagning viðbótarsölugjalds gengur þvert á þessar staðreyndir og fer meðal annars í bága við það form, sem verið hafði um árábil á skattskilum fyrirtækisins. Verður ekki séð, að hún eigi sér neina stoð í efni viðskiptanna, nema litið sé til þess, hvernig skattskilum var háttað á hinni hliðinni, þ.e. hjá myndbandaleigunum. Sem fyrr segir, virðist þess hafa gætt í einhverjum mæli, að byrðin af greiddum söluskatti til Bergvíkur væri færð til frádráttar við skil á söluskatti af útleigutekjum þeirra. Slík aðgerð gat átt við, ef myndbandaleiga tók við bandi frá öðru leigufyrirtæki, en var ekki samrýmanleg þeirri greiningu viðskiptanna við Bergvík, sem fyrr var lýst. Við flutning málsins hér fyrir dómi var lögð áhersla á

umrædda frádráttarheimild af hálfu gagnáfrýjanda og efnislega að því leitt, að Bergvík ætti að bera halla af tilvist hennar. Að heimildinni var þó ekki vikið að neinu leyti, þegar mál fyrirtækisins var til athugunar hjá rannsóknardeild, né heldur í eftirfarandi úrskurðum ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar. Er það með nokkrum ólíkindum, að svo skyldi haldið á málum, þar sem í frádrættinum fólst nánast hin eina réttlætning þess, að önnur skattlagning vegna myndbandanna en við hafði gengist yrði yfirleitt tekin til skoðunar. Afleiðingin er sú, að ekkert marktækt liggur fyrir í máli þessu um frádráttarheimildina eða notkun hennar af hálfu viðskiptavina Bergvíkur né um aðild skattyfirvalda að þeirri framkvæmd, sem á henni var. Meðal annars hefur það ekki verið skýrt í síðastnefndu tilliti, hvort skattyfirvöld hafi gert reka að því að skerða umræddan frádrátt eða útrýma honum, en til þess gátu verið réttmætar ástæður.

Að öllu þessu virtu verður að álykta, að umgetin athugun rannsóknardeildar ríkisskattstjóra hafi ekki veitt viðhlítandi grundvöll að ákvörðun um breytt söluskattsskil vegna starfsemi Bergvíkur sf. og þá síst aftur í tímann. Verða þeir úrskurðir ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar, er á henni voru byggðir, að teljast marklausir að sama skapi. Hefur gagnáfrýjandi ekki fært fram í málinu gögn eða rök, er leiði til þeirrar niðurstöðu um skattskyldu aðaláfrýjanda, er í úrskurðunum fólst. Samkvæmt því ber að taka til greina allar kröfur aðaláfrýjanda um efni málsins, bæði í aðalsök og gagnsök. Rétt er, að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 6. desember 1991.

Mál þetta, sem dómtekið var hinn 11. nóvember sl., er höfðað fyrir bæjarþingi Reykjavíkur af Guðmundi Ólafssyni, kt. 100622-4679, Heiðargerði 22, Reykjavík, gegn fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs með stefnu, þingfestri 18. 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 frá 19. júlí 1989, dskj. nr. 10, og viðurkennt verði með dómi að álagning ríkisskattstjóra skv. úrskurði frá 15. febrúar 1988, dskj. nr. 5, hafi verið án lagastoðar.

2. Að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda kr. 849.641 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 sér verði tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Í gagnsök gerir gagnstefnandi, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, þær dómkröfur aðallega að gagnstefnda, Guðmundi Ólafssyni, verði gert að greiða áður niðurfellda dráttarvexti af söluskattsskuld, kr. 424.967, en til vara kr. 349.431, 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 ríkisskattaneftndar nr. 436 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 gagnsökin verði sameinuð aðalsök málsins.

Mál þetta var dómtekið að loknum munnlegum málflutningi hinn 26. apríl sl., en var endurupptekið, endurflutt og dómtekið á ný hinn 11. nóvember sl.

I.

Málsatvik eru þau að aðalstefnandi, Guðmundur Ólafsson, var einn af eigendum sameignarfélagsins Bergvíkur s/f, sem fjölfaldaði og dreifði á markað myndböndum á þeim tíma sem hér skiptir máli. Rekstur sameignarfélagsins var yfirtekinn af samnefndu hlutafélagi í eigu sömu aðila 1. janúar 1989 og hefur hlutafélagið haldið áfram óbreyttri starfsemi. Starfsemin er fólgin í innflutningi myndbanda-„mastera“, sem eru fjölfaldaðir og síðan ráðstafað til annarra fyrirtækja, aðallega myndbandaleigna, sem leigja þau út til neytenda. Hefur fyrirtækið gert samninga við erlenda rétthafa um fjölföldun og dreifingu myndefnis hér á landi. Enn fremur tekur fyrirtækið að sér fjölföldun myndbanda fyrir önnur fyrirtæki sem eru rétthafar myndbandaefnis hér á landi á sama hátt og Bergvík s/f.

Rannsóknardeild ríkisskattstjóra gerði athugun árið 1987 á bókhaldi, tekjuskráningu og söluskattsskilum aðalstefnanda vegna sameignarfélagsins Bergvíkur rekstrarárin 1985 og 1986. Samkvæmt skýrslu rannsóknardeildarinnar, sem dags. er 22. júní 1987, var söluskattsskyld velta Bergvíkur s/f vantalin um kr. 3.398.389 rekstrarárið 1985 og um kr. 3.828.157 rekstrarárið 1986. Var á því byggt, að ekki hefði verið talin með veltu fjölföldun mynd-

banda til eigin nota. 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. 29. október 1987. Með úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 15. febrúar 1988, var aðalstefnanda gert að greiða viðbótarsölugjald fyrir rekstrarárið 1986, að fjárhæð kr. 768.000, auk álags, að fjárhæð kr. 542.720. Viðbótarsölugjald vegna rekstrarársins 1985 var hins vegar lagt á sameignarfélagið Bergvík og er ekki til umfjöllunar í þessu máli. Umboðsmaður aðalstefnanda kærði úrskurðinn til ríkisskattstjóra með bráðabirgðakæru, dags. 29. febrúar 1988, og athugasemdum í framhaldi af henni 26. mars 1988. Með úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 3. maí 1988, var kveðið á um það, að viðbótarsölugjald rekstrarársins 1986 ásamt álagi skyldi standa óbreytt. Með bréfi umboðsmanns aðalstefnanda, dags. 17. maí 1988, var úrskurður þessi kærður til ríkisskattaneftndar. Var gerð sú krafa að úrskurðað viðbótarsölugjald ásamt álagi yrði felld niður. Til vara var gerð sú krafa að úrskurðað álag yrði felld niður. Ríkisskattaneftnd 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 ársins 1986, að fjárhæð kr. 153.600, var felld niður svo og álag að fjárhæð kr. 850.919 samkvæmt 2. tl. 2. mgr. 21. gr. sömu laga vegna ársins 1986. Niðurfelld álag nam því samtals kr. 1.004.519.

Aðalstefnandi greiddi viðbótarsölugjaldið í tvennu lagi, 20. október 1989 kr. 420.396 og eftirstöðvarnar 15. janúar 1990.

Mál þetta hefur stefnandi í aðalsök höfðað til þess að fá úrskurð ríkisskattaneftndar felldan úr gildi og til endurgreiðslu á viðbótarsölugjaldi. Stefndi í aðalsök hefur höfðað gagnsök í málinu til greiðslu á niðurfelldum dráttarvöxtum samkvæmt greindum úrskurði ríkisskattaneftndar 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 varðandi málavexti að við innflutning myndbanda-„masteranna“ sé ekki greiddur söluskattur. Þegar myndbönd séu framleidd fyrir aðra en fyrirtækið sé sú þjónusta og tilheyrandi vörur í flestum tilfellum seldar án söluskatts, enda um vöru að ræða sem ætluð sé til endursölu. Þegar félagið selji myndbandaleigum myndbönd, sem það sjálft sé rétt hafi að, sé söluskattur greiddur af andvirðinu.

Í niðurstöðu skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra, sem dagsett er 22. júní 1987, komi fram að félagið hafi vantalið söluskattsskylda veltu um

það, sem nemi fjölföldun á myndböndum sem það sé rétthafi að. Sé talið að þessi fjölföldun sé til eigin nota, þar sem fyrirtækið hafi leigt myndböndin út en ekki selt þau. Í skýrslunni sé áætlað það sem talið sé „meðalframleiðsluverð spóla“ og það margfaldað með ætluðum fjölda leigðra myndbanda, sem talinn sé sá sami og fjöldi framleiddra myndbanda til eigin nota. Sé vantalin söluskattsskyld velta þannig talin nema samtals kr. 7.226.546 fyrir árin 1985 og 1986. Í framhaldi af skýrslu þessari hafi ríkisskattstjóri ákvarðað aðalstefnanda viðbótarsölugjald hinn 15. febrúar 1988 fyrir rekstrarárið 1986. Viðbótarsölugjald fyrir rekstrarárið 1985 hafi hins vegar verið lagt á félagið og sé samtímis máli þessu höfðað dómsmál um ágreining vegna þeirrar álagningar.

Endanleg dómkrafa aðalstefnanda sundurliðast þannig:

Viðbótarálagning ársins 1986	kr.	768.000
Dráttarvextir á þá álagningu skv. yfirliti tollstjóra		
á dskj. nr. 12	–	55.296
Kostnaður skv. því yfirliti	–	26.345
	Samtals	kr. 849.641

Áskilinn er réttur til að krefja ríkissjóð síðar um mismun á ofangreindri fjárhæð og þeirri sem greidd var, kr. 879.778, sem felist í dráttarvöxtum sem fallið hafa á frá 15.10.89 til 15.1.90.

Aðalstefnandi byggir málsókn sína á eftirfarandi:

Álagning viðbótargjalds vegna rekstrarársins 1986 hafi ranglega verið lögð á sig persónulega. Það sé félagið sem skili söluskattsskýrslum og hafi því átt að leggja hugsanlega álagningu á það. Hin umdeilda álagning hafi ekki lagastoð, þar sem ekki sé um söluskattsskylda veltu að ræða.

Aðalstefnandi byggir á því að afhending myndbanda til viðskiptavina félagsins hafi verið sala en ekki útleiga, eins og skattyfirvöld haldi fram. Greiddur hafi verið söluskattur af þeim viðskiptum. 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. Aðalstefnandi telji því, að þar sem myndböndin hafi ekki verið áfram í eigu félagsins, sé það ekki neytandi 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.

Aðalstefnandi heldur því fram, að áritun á reikninga, sem fylgja með skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra um leigu til tveggja ára, stafi af leiðbeiningum skattyfirvalda til þeirra aðila sem rekið hafa þessa tegund

starfsemi. Hafi sumir rétthafar tekið á sig þá skyldu að skila erlendum dreifingarrétthöfum aftur myndböndum eða eyðileggja þau til verndar höfundarrétti. Bent er á í þessu sambandi að höfundarréttur sé undanþeginn söluskatti, sbr. 11. tl. B-liðar 6. gr. söluskattslaga nr. 10/1960. Ef athuguð sé bókhaldsleg meðferð myndbandanna og þegar höfð sé í huga sú staðreynd að myndböndin séu í raun aldrei afhent félaginu til baka sjáist að þau séu seld en ekki leigð.

Söluskattur vegna eigin framleiðslu, þ.e. hið umdeilda sölugjald, hafi ekki verið reiknað inn í söluverð myndbanda sem félagið hafi selt viðskiptavinum sínum og slíkur söluskattur hafi ekki verið leyfður til frádráttar á síðari stigum viðskipta. Sé ljóst að ekki sé jöfnuður á álagningu sölu-skatts, annars vegar ef myndbönd séu flutt beint inn og hins vegar ef þau séu framleidd hér á landi.

Aðalstefnandi styður kröfu sína um, að álagningin hafi ekki lagastoð, enn fremur við að skv. 21. tl. 13. gr. rgj. nr. 586/1982 um söluskatt sé sala kvikmynda undanþegin söluskatti.

Söluskattsinnheimta af hálfu félagsins hafi verið framkvæmd með fullri vitund skattyfirvalda. Aðalstefnandi telur að skattyfirvöld hafi sýnt tömlæti 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 hans til greina.

Telji dómurinn að félagið hafi yfirleitt vantalið söluskattsskylda veltu mótmælir aðalstefnandi fjárhæð sölugjaldsins. Rannsóknardeild ríkisskattstjóra áætli í skýrslu sinni ýmsa þætti í rekstri félagsins, s.s. meðalsöluverð myndbanda, og með því að deila því í meðalleigutekjur í hverjum mánuði sé fundinn út fjöldi seldra myndbanda í mánuði. Fjöldi framleiddra myndbanda fyrir aðra rétthafa sé enn fremur áætlaður og tífundaðar framleiðslutekjur mánaðar án þess að gera grein fyrir hvernig sú tala sé fundin. Á þennan hátt sé fengið meðalframleiðsluverð myndbanda í hverjum mánuði. Útreikningurinn sé þó ekki nákvæmari en svo að í janúarmánuði 1985, þegar engar spólur séu framleiddar og engar tekjur séu, sé meðalframleiðsluverð kr. 557. Velta fyrir fjölföldun eigin mynda fáist með því að deila svokölluðu meðalframleiðsluverði í fjölda seldra myndbanda.

Tölum í framangreindum útreikningi er mótmælt sem röngum. Því er mótmælt að framleiðsluverð eða tekjur vegna fjölföldunar til annarra rétthafa eigi að leggja til grundvallar verðákvörðun á hugsanlegri úttekt til eigin nota. Einnig er því mótmælt að miða eigi við heildarframleiðsluverð eða tekjur. Í því verði geti verið þættir, sem séu undanþegnir söluskatti. Þannig sé textun, sem sé talsverður hluti vinnu við fjölföldunina, undanþegin sölu-skatti.

Aðalstefnandi byggir málsókn sína einkum á 1. og 2. mgr. 3. gr. sölu-skattslaga nr. 10/1960. Einnig telur hann, að ákvæði 9. gr. sömu laga um ákvörðun á álagningarstofni við úttekt til eigin nota leiði til að ekki skuli byggja á áætluðum tölum.

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.

Varðandi þá málsástæðu aðalstefnanda, að viðbótargjaldið hafi ranglega verið lagt á hann persónulega, byggir aðalstefndi á því, að árið 1985 hafi sölugjaldsskýrslur verið gerðar í nafni Bergvíkur sf., en fyrir árið 1986 í nafni aðalstefnanda vegna Bergvíkur sf. Hann sé samkvæmt þeim skattaðilinn. Telja verði að of seint sé aftur snúið með aðildina við álagningu viðbótargjaldsins.

Varðandi þá málsástæðu aðalstefnanda, að álagning viðbótargjaldsins hafi ekki haft lagastöð, er á því byggt af hálfu aðalstefnda, að ekki hafi verið gerð skil á söluskatti fyrir eigin starfsemi við fjölföldun á myndböndum, sem Bergvík sf. hafi myndréttinn að og noti til útleigu. Um þá málsástæðu sé fjallað við færðum málsins, sbr. úrskurð ríkisskattstjóra frá 15. febrúar 1988, þar sem segir á bls. 3: „Vegna þessa skal tekið fram að skattlagning eigin nota skv. úrskurði þessum byggist á því að þar sem fjölfölduð myndbönd eru áfram í eigu gjaldanda og eru ætluð til útleigu en ekki endursölu telst hann vera „neytandi“ þeirra, í skilningi 1. mgr. 3. gr. 1. nr. 10/1960, þ.e. um er að ræða úttekt til eigin nota á framleiddri vöru, sem sölu-skattsskyld er skv. 1. mgr. 2. gr. 1. nr. 10/1960. Nánari útfærslu og skýringu þessa ákvæðis er að finna í 5. tl. 1. mgr. 10. gr. rgj. nr. 486/1982. Þar kemur fram, að til söluskattsskyldrar sölu á vöru, verðmætum og þjónustu teljist m.a.: „Úttekt úr eigin fyrirtæki, hvort heldur er til einkanota eigandans eða til nota í atvinnufyrirtækinu sjálfu. Gildir þetta bæði um aðkeypta vöru og vöru sem er framleidd eða sætir aðvinnslu í fyrirtækinu, svo og vinnu og þjónustu.“. . .“ Hér sé því við að bæta að orðalag reglugerðarákvæðisins sé lögfest efnislega með 2. gr. laga nr. 35/1986, er gildi tók 21. maí 1986. Hafi það verið gert ex tuto í tilefni af úrskurði ríkisskattanefndar í ágreiningsmáli við Hf. Eimskipafélag Íslands, er síðar hafi verið dæmt á bærjarþingi Reykjavíkur. Frádráttarheimildin í 2. mgr. 3. gr. laga nr. 10/1960 verði ekki skýrð rýmra en orð hennar segi til um, „selja aftur í atvinnuskyni“. Myndi slíkt andstætt viðurkenndum hætti á skýringu á skattundanþágum.

Því er eindregið mótmælt að jafna megi leigusamningunum til sölusamninga. Fyrir þeim séu fullgild viðskiptaleg rök og samningar og ekkert sem hnekki leiguforminu. Engan veginn geti verið um sölu að ræða, heldur sé hér um hreina leigu að ræða. Þá er því mótmælt sem staðleysu að áritun um leiguskilmála á reikninga Bergvíkur sf. „stafi af leiðbeiningum skattyfirvalda“.

Aðalstefnandi verði við sjálfan sig að sakast, hafi hann ekki fylgt ákvæðum 2. mgr. 2. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 10. gr. sömu laga, og reiknað hið umdeilda viðbótargjald með í endurgjaldi því er hann hafi krafið viðskiptamenn sína um.

Engin rök hafi verið að því leidd, að skattyfirvöld hafi lagt blessun sína yfir söluskattsskil aðalstefnanda. Er því mótmælt. Ljóst sé, að það geti ekki átt við ríkisskattstjóra. Í því efni er vísað til 101. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 28. gr. laga nr. 10/1960. Skattkrafan sé byggð á lögum. Vansköttun hjá skattstjóra bindi ekki hendur ríkisskattstjóra um leiðréttingu.

Varðandi mótmæli aðalstefnanda um fjárhæð sölugjaldsins sé þá athugasemd að gera, að áætlun þess sé í verkahring ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar í þessu tilviki. Ríkisskattanefnd hafi kveðið upp fullnaðarúrskurð að þessu leyti. Tæpast sé þess að vænta, að dómstóll taki sér fyrir hendur að hnekkja honum tölulega. Heimild ríkisskattstjóra til að áætla gjaldstofn í þessu falli sýnist ótvíræð. Varðandi hana vísast til 7. mgr. 21. gr. og 2. mgr. 28. gr. laga nr. 10/1960, 16. gr. og 1. mgr. 17. gr. rgl. nr. 486/1982. Einnig sé rétt að líta til 96. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 10/1960. Af skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra (4.1., 4.2., og 4.3.) sé auðsætt að enginn reikningur sé til í bókhaldinu yfir hinn vantalda gjaldstofn. Því hafi borið að áætla hann með hliðsjón af frumgögnum og öðrum atvikum. Aðalstefnandi hafi borið, er hann fékk í hendur skýrslu rannsóknardeildar ásamt boðaðri áætlun sölugjaldsins, ef hann vildi komast hjá áætluninni, að telja hinn vantalda gjaldstofn fram með fullnægjandi hætti. Það hafi hann ekki gert. Aðalstefnandi hafi sönnunarbyrðina um fjárhæð gjaldstofnsins. Henni verði ekki snúið við.

Að öðru leyti en að framan greini sé vísað til kröfugerðar og úrskurða ríkisskattstjóra og ríkisskattanefndar fyrir sýknukröfunni, sem liggja fyrir í málinu.

Mótmælt er sérstaklega þeim liðum stefnufjárhæðar, sem eru umfram kr. 768.000.

Mótmælt er vöxtum og upphafstíma vaxta.

Kröfu aðalstefnanda um álag á málskostnað skv. 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 kr. 768.000	kr. 284.928
+13,30% dráttarvextir af kr. 1.052.928	
frá 16. mars 1989 til 19. júlí s.á.	kr. 140.039
	kr. 424.967

Varakrafa í gagnsök er sett þannig fram tölulega:
Meðaldráttarvextir frá 12. maí 1988 til 12. maí 1989

35,60% af kr. 768.000	kr. 273.408
+7,30% dráttarvextir af kr. 1.041.408	
frá 12. maí 1989 til 19. júlí s.á.	kr. 70.023
	kr. 343.431

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

Í gagnsök byggir gagnstefnandi aðallega á 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 hefur verið ábótavant. Staðfest sé af ríkisskattanevnd að um vanframtalda söluskattsskylda veltu hafi verið að ræða hjá gagnstefnda. Hafi því verið fyrir hendi ótvíræð lagaskylda til að bæta álagi við. Með því að ríkisskattanevnd 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. söluskattslaganna, því að samkvæmt henni sé kveðið á um, að kærheimildin 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 byggð á sama grunni og aðalkrafa. Eini munurinn á þeim sé upphafstími vaxtanna. Telji dómurinn að ríkisskattanevnd 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 eða 12. maí 1988, þá sé hún ótvírætt komin undan lögsögu álagningaryfirvalda að því er vöxtum

viðkemur. Ef einhver geti felld niður dráttarvexti af skuldum við ríkissjóð þá sé vart öðrum til að dreifa en fjármálaráðherra.

V.

Gagnstefndi byggir sýknukröfu sína á því að ríkisskattaneftnd 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 ríkisskattaneftndar og samkvæmt 3. mgr. sé fjármálaráðherra heimilt að skjóta ákvörðunum skattstjóra til ríkisskattaneftndar. Heimildir þessar séu ekki bundnar við söluskatt einan. Í 6. mgr. 21. gr. söluskattslaganna 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 ríkisskattaneftnd hafi árum saman felld niður álag bæði samkvæmt 1. og 2. tl. 21. gr. laganna.

Samkvæmt ofanrituðu sé mótmælt þeirri málástæðu gagnstefnanda að ríkisskattaneftnd 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 ríkisskattaneftnd hafi ekki legið annað til úrskurðar en álagning ríkisskattstjóra á hinum vangreidda söluskatti. Í því sambandi sé vísað til varakröfu gagnstefnda til ríkisskattaneftndar.

Í úrskurði ríkisskattaneftndar frá 19. júlí 1989 komi fram að nefndin telur „að virtum atvikum“, að fallast skuli á varakröfu kæranda um, að viðbótarálag skuli felld úr gildi. Af þessu megi leiða að nefndin hafi talið gildar ástæður til að fella niður álag það sem skattstjóri hafi úrskurðað. Úrskurður ríkisskattaneftndar 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 málástæðu gagnstefnanda að kæruheimild samkvæmt 13. gr. söluskattslaganna 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. söluskattslaganna.

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 skattfyrvalda til niðurfellingar á álagi 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 aðalstefnandi, Guðmundur Ólafsson, svo og vitnin Árni Sigurjónsson, Ólafur Guðmundsson, Hafdis Ásgeirsdóttir, Ingibergur Jón Þorvaldsson, Haraldur Árnason og Höskuldur Jónsson.

VI.

Í aðalsök byggir stefnandi málsókn sína í fyrsta lagi á því að hin umdeilda viðbótarálagning sölugjalds hafi ranglega verið lögð á sig einan persónulega. Ekki verður á þessa málsástæðu fallist þar sem fyrir liggur samkvæmt fram lögðum söluskattsskýrslum og úrskurði ríkisskattstjóra frá 15. febrúar 1988 að söluskatti vegna Bergvíkur s/f var skilað í nafni aðalstefnanda rekstrarárið 1986, en hann var einn af eigendum sameignarfélagsins.

Þá byggir aðalstefnandi á því að álagningin hafi ekki lagastoð þar sem ekki sé um söluskattsskylda veltu að ræða. Varðandi lagagrundvöll skattálagningar á aðalstefnanda byggja skattfyrvöld á því, að aðalstefnandi hafi verið neytandi 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. Á því er byggt, 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 framleiddri vöru sem söluskattsskyld sé samkvæmt 2. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 5. tl. 1. mgr. 10. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt. Um eigin not gjaldanda að þessu leyti segir svo í úrskurði ríkisskattstjóra frá 15. febrúar 1988:

„ . . . þar sem hluti framleiðslunnar, þ.e. þau myndbönd sem hann á myndréttinn að, eru áfram í eigu gjaldanda telst vera um framleiðslu til eigin nota en ekki til endursölu að ræða. Eigin not felast síðan í útleigu í atvinnuskyni. Í því tilviki, sem hér um ræðir, er um framleiðslu skattskyldrar vöru að ræða, og ber að greiða af vörunni sölugjald, annaðhvort við endursölu hennar til neytanda eða úttekt hennar til eigin nota. Skattlagning vörunnar sjálfrar er óháð því með hverjum hætti hún er notuð, en noti eigandi

vörunnar hana með þeim hætti að söluskattsskyld sé samkvæmt söluskattslögum verður notkunin sjálfstætt andlag skattlagningar. Samkvæmt því er um aðskilin andlög skattlagningar að ræða, þ.e. annars vegar skattlagning vörunnar (myndbandsins) og hins vegar notkunarinnar (þ.e. útleigunnar).“

Samkvæmt framansögðu skiptir meginmáli hvort aðalstefnandi hefur leigt eða selt myndbönd þau sem hér um ræðir til viðskiptavina sinna. Við skýrslutöku hjá rannsóknardeild ríkisskattstjóra hafa forráðamenn Bergvíkur s/f skýrt frá því að myndbönd þeirra séu ávallt leigð myndbandaleigum og leigutími sé yfirleitt 18–24 mánuðir. Þá eru reikningar frá Bergvík s/f, sem rannsókninni fylgja, áritaðir um leigu í tvö ár. Ósönnuð er sú fullyrðing aðalstefnanda að áritun reikninga að þessu leyti sé samkvæmt leiðbeiningum skattyfirvalda. 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 framleiðdri 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 gjaldskyld samkvæmt f-lið 4. gr. laganna, sbr. 7. tl. 10. gr. greindrar reglugerðar.

Þá byggir aðalstefnandi á því að lagastoð álagningar skorti þar sem kvikmyndir séu undanþegnar söluskatti samkvæmt 21. tl. 13. gr. greindrar reglugerðar um söluskatt. Í því reglugerðarákvæði kemur fram að söluskattundanþága er bundin við sölu eða leigu á kvikmyndum, sem gerðar eru til sýninga í kvikmyndahúsum og sjónvarpi, þar með taldar auglýsingakvikmyndir. Ekki verður talið að ákvæði þetta geti átt við um myndbönd, sem ætluð eru til einkanota. Verður því ekki heldur á þessa málsástæðu aðalstefnanda fallist.

Sú málsástæða aðalstefnanda að hið umdeilda sölugjald hafi ekki verið reiknað inn í framleiðsluverð myndbandanna, hvað þá að slíkur söluskattur sé ekki frádráttarbær á síðari stigum, breytir engu um skattskyldu hans, sbr. 10. gr. laga nr. 10/1960.

Viðbótarálagning sölugjaldsins var ákvörðuð af ríkisskattstjóra að undangenginni sérstakri rannsókn á bókhaldi og söluskattsskilum aðalstefnanda vegna reksturs sameignarfélagsins Bergvíkur. 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 varðandi söluskattsskil félagsins eiga því ekki við rök að styðjast.

Samkvæmt framansögðu verður fallist á þá niðurstöðu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra að um vantalda söluskattsskylda veltu Bergvíkur s/f hafi verið að ræða rekstrarárið 1986.

Aðalstefnandi hefur einnig mótmælt viðbótarálagningunni tölulega. Velta vegna fjölföldunar myndbanda sem félagið sé réttthafi að sé byggð á því sem talið sé framleiðsluverð hvers mánaðar, sem aftur sé byggt á framleiðslutekjum. Þessi aðferð við að áætla söluskattsskylda veltu telur aðalstefnandi að standist ekki sem grundvöllur álagningarinnar.

Í skýrslu rannsóknardeildar ríkisskattstjóra segir svo um þetta: „Samkvæmt 9. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt skal miða við almennt gangverð í sams konar viðskiptum þegar fundið er verð á vörum og þjónustu sem afhent er án endurgjalds. Til þess að finna almennt gangverð á þessari tilteknu þjónustu þurfti að finna fjölda þeirra myndbanda, sem Bergvík s/f fjölfaldaði á mánuði til eigin nota, og margfalda þann fjölda með meðalframleiðsluverði hvers myndbands sem framleitt er fyrir aðra dreifingaraðila í mánuði. Farin var sú leið að finna meðalleiguverð eins myndbands í hverjum mánuði. Síðan var þeirri tölu deilt upp í heildarleigutekjur mánaðarins. Þá fékkst fjöldi leigðra myndbanda í mánuðinum. Til þess að Bergvík s/f geti leigt út myndband, sem þeir eiga myndréttinn á, þá verða þeir fyrst að fjölfalda það, þannig að fjöldi leigðra myndbanda er sá sami og fjöldi framleiddra myndbanda til eigin nota. Fjöldi framleiddra myndbanda fyrir aðra dreifingaraðila, í hverjum mánuði, var talinn og deilt með þeirri tölu í framleiðslutekjur mánaðarins og þá fékkst út meðalframleiðsluverð hvers myndbands. Þegar það var fundið þá var það margfaldað með fjölda leigðra myndbanda í mánuðinum og bætt við útkomuna söluskatti. Útkoman var að lokum vantalin söluskattsskyld velta mánaðarins, sbr. töflur nr. 1 og 2 með skýrslu þessari.“

Svo sem fram er komið var ekki talinn fram söluskattur vegna framleiðslu þeirra myndbanda sem Bergvík s/f átti myndrétt að. Af þeim sökum var ríkisskattstjóra heimilt að áætla söluskattinn samkvæmt 7. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960. Við áætlun sína studdist ríkisskattstjóri við bókhaldsgögn Bergvíkur s/f, og verður ekki séð, að sú aðferð, sem notuð var til að áætla söluskattsskylda veltu, hafi verið þeim annmörkum háð að ekki verði á henni byggt.

Kröfu aðalstefnanda á þessum grundvelli er því einnig hafnað.

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

Gagnsök í málinu snýst um það, hvort ríkisskattaneftnd 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 ríkisskattaneftndar, 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 ríkisskattaneftndar. Af hálfu kæranda var uppi höfð sú varakrafa að viðbótarálag yrði felld niður. Á þá kröfu var fallist með úrskurði ríkisskattaneftndar. Með vísan til 6. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 var ríkisskattaneftnd 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.

D ó m s o r ð:

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

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

Málskostnaður í aðalsök og gagnsök fellur niður.