

Fimmtudaginn 29. apríl 1993.

Nr. 23/1991. **Protabú Fórnlambbsins hf.**

(Andri Árnason hdl.)

(Árni Grétar Finnsson hrl.)

gegn

fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs

(Gunnlaugur Claessen hrl.).

Sölugjald. Fordæmi. Ríkisskattanevnd. Sératkvæði.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Hrafn Bragason, Guðrún Erlendsdóttir, Gunnar M. Guðmundsson, Haraldur Henrysson og Pétur Kr. Hafstein.

Máli þessu var skotið til Hæstaréttar af hálfu Hagvirkis hf. með áfrýjunarstefnu 11. janúar 1991. Hinn 24. ágúst 1992 var nafni Hagvirkis hf. breytt í Fórnlambið hf. Hinn 17. september sama ár var bú Fórnlambbsins hf. tekið til gjaldþrotaskipta. Á skipta-fundi í búinu 18. febrúar 1993 var samþykkt að heimila Hagvirki-Kletti hf. sem kröfuhafa í þrotabúinu að halda áfram rekstri máls þessa fyrir Hæstarétti á eigin ábyrgð og kostnað, sbr. 1. mgr. 130. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl.

Kröfur áfrýjanda eru þær, að felld verði niður álagning sölugjalds á Hagvirki hf., sem ákveðin var með úrskurði ríkisskattanevndar 13. júlí 1989, og að stefnda verði gert að endurgreiða sér aðallega 108.032.302 krónur, en til vara 103.562.302 krónur og til þrautavara 92.595.669 krónur. Þá krefst áfrýjandi þess, verði engin framangreindra krafna tekin til greina, að felld verði niður álag samkvæmt 1. og 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt og að stefnda verði gert að endurgreiða sér 77.032.302 krónur.

Í öllum tilvikum er krafist dráttarvaxta samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 15. ágúst 1989 til greiðsludags og málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst þess, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur og áfrýjandi dæmdur til greiðslu málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til

vara krefst hann þess, að kröfufjárhæðir verði lækkaðar og málskostnaður felldur niður.

Af hálfu áfrýjanda hafa verið lögð fyrir Hæstarétt nokkur ný gögn.

Í máli þessu er deilt um skyldu áfrýjanda til greiðslu sölugjalds af tiltekinni starfsemi Hagvirkis hf. árin 1983 og 1984, en ekki á árunum 1982 - 1985, eins og í héraðsdómi segir.

Í greinargerð áfrýjanda 13. apríl sl. og við munnlegan málflutning fyrir Hæstarétti kom fram sú málsástæða af hans hálfu, að úrskurður ríkisskattaneðndar í málinu væri með þeim annmörkum, að lögboðinn rökstuðning vantaði fyrir niðurstöðum hans. Af hálfu stefnda var málsástæðu þessari mótmælt sem of seint fram kominni.

Nefndri málsástæðu var ekki hreyft í héraði, og brestur lagaskilyrði fyrir því samkvæmt 45. gr. laga nr. 75/1973 um Hæstarétt Íslands, að hún fái nú komist að í málinu. Á hinn bóginn kemur úrskurður ríkisskattaneðndar til endurskoðunar fyrir Hæstarétti ex officio. Sá annmarki er á ýtarlegum úrskurði nefndarinnar, að í honum er að mjög takmörkuðu leyti tekin rökstudd afstaða til gjaldskyldu áfrýjanda og þeirrar höfuðmálsástæðu hans, að hann ætti að vera undanþeginn sölugjaldi af umræddri starfsemi á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laga nr. 10/1960. Aftur á móti er í úrskurðinum mjög ýtarleg reifun á málsástæðum og rökstuðningi málsaðila um þetta ágreiningsefni, og kveðinn hafði verið upp dómur Hæstaréttar, sem greinir frá hér á eftir. Er því ekki, þrátt fyrir þennan galla á úrskurðinum, sbr. 9. mgr. 100. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt, sbr. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 10/1960, næg ástæða til að fella hann úr gildi.

Í dómi Hæstaréttar 4. júní 1987 í máli nr. 12/1986: Fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs gegn Kjarnborun sf. og gagnsök er fjallað um skýringu á orðinu vinna í 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laga nr. 10/1960, en í því máli var deilt um skyldu gagnáfrýjanda til að greiða sölugjald af starfsemi, sem fólst meðal annars í því að bora með kjarnaborvél fyrir gluggum og dyrum í húsum. Í forsendum dómsins segir um þetta ágreiningsefni:

„Orðið vinna, sem þar er notað, verður ekki skýrt svo, að það taki til verka, sem unnin eru með jafnstórvirku tæki og kjarnaborvél gagnáfrýjanda...“

Í því máli, sem hér er til meðferðar, var um að ræða verk, sem unnin voru með mjög stórvirkum vinnuvélum. Er að því leyti um sambærilegt álítaefni að ræða í báðum þessum dómsmálum og því óhjákvæmilegt, að niðurstaða um það í þessu máli verði hin sama og í fyrrnefndum dómi Hæstaréttar.

Í málinu hefur því verið haldið fram af hálfu áfrýjanda, að samkvæmt 4. gr. laga nr. 60/1981 um raforkuver séu framkvæmdir við virkjanir undanþegnar sölugjaldi, þar á meðal vinna hans að slíkum framkvæmdum. Í tilvitnaðri lagagrein eru virkjunar- og rekstrar- aðilar samkvæmt 1. gr. laganna undanþegnir „tekjuskatti, stimpilgjöldum, útsvari, aðstöðugjaldi og öðrum gjöldum til ríkis, sýslu- sjóðs og sveitarfélaga að því er varðar framkvæmdir ...“. Samkvæmt 3. gr. er hins vegar heimilt „að fella niður aðflutnings- og sölugjöld af efni, vélum og tækjum til virkjana og orkuveitna skv. 1. gr.“ Þegar þessi ákvæði laganna eru borin saman, verður að telja einsýnt, að undanþáguákvæði 4. gr., þar sem ekki er getið sölugjalds, nái ekki til þess.

Er þá komið að þeirri kröfu áfrýjanda, að álag samkvæmt úrskurði ríkisskattaneftndar á grundvelli 1. og 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 verði fellt niður.

Í 6. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 er heimild til að fella niður álag á söluskatt, sem lögboðið er í 1. og 2. tl. 2. mgr. greinarinnar, „ef aðili færir gildar ástæður sér til afsökunar, og geta skattyfirvöld metið það í hverju tilviki, hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi“. Eigi verður talið, að lagaskilyrði séu til þess, að álag það, sem skattyfirvöld ákváðu með lögmætum hætti á réttilega álagt sölugjald Hagvirkis hf., verði með dómi í máli þessu lækkað eða fellt niður.

Samkvæmt því, sem að framan er rakið, og að öðru leyti með skírskotun til hins áfrýjaða dóms ber að staðfesta hann.

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

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

S é r a t k v æ ð i**Guðrúnar Erlendsdóttur hæstaréttardómara.**

Ég er samþykkt atkvæði meiri hluta dómenda um allt nema það, sem varðar þá kröfu áfrýjanda, að felld verði niður álag samkvæmt 1. og 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt.

Í greinargerð sinni til ríkisskattaneðndar 22. september 1988 rökstuddi áfrýjandi kröfu sína um niðurfellingu álags meðal annars með því, að túlkun skattýfirvalda væri mjög umdeilanleg og réttaróvissa hefði ríkt í þessum efnum á þeim tíma, sem um ræðir í málinu. Í úrskurði ríkisskattaneðndar var ekki tekin rökstudd afstaða til þessarar kröfu.

Þegar á árinu 1982 lét áfrýjandi í ljós við skattýfirvöld það álit sitt, að starfsemi sín væri undanþegin sölugjaldi á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 7. gr. laga nr. 10/1960. Ríkisskattaneðnd viðurkenndi þessi sjónarmið áfrýjanda með úrskurði sínum í máli Kjarnborunar hf. 30. desember 1983. Sá úrskurður var felldur úr gildi með dómi Hæstaréttar 4. júní 1987, eins og lýst er í atkvæði meiri hluta dómenda. Þykir áfrýjandi hafa leitt rök að því, að réttaróvissa hafi ríkt í þessum efnum á framangreindum tíma. Með hliðsjón af þessu þykir mega fallast á að beita 6. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960. Ekki þykir þó efni til að fella álag niður að öllu leyti, en ég tel rétt að lækka álagið að álitum niður í 40.000.000 krónur. Samkvæmt því tel ég, að stefndi beri að endurgreiða 37.032.302 krónur af þeirri fjárhæð, er áfrýjandi greiddi hinn 15. ágúst 1989, með vöxtum frá þeim degi.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 12. nóvember 1990.

Mál þetta, sem tekið var til dóms að loknum munnlegum málflutningi 12. f. m., er höfðað hér fyrir þinginu með stefnu, birtri 4. janúar 1990.

Stefnandi er Hagvirki hf., Skútahrauni 2, Hafnarfirði.

Stefndi er fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, Arnarhvoli, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þessar:

Að úrskurði ríkisskattaneðndar, dags. 13. júlí 1989, verði hrundið og felld verði niður álagning áætlaðs viðbótarsölugjalds, sem lagt var á með þeim úrskurði ríkisskattaneðndar frá 13. júlí 1989 vegna ársins 1983, 18.500.000 kr., auk álags, 3.699.996 kr., og vegna ársins 1984, 12.500.000 kr., auk álags, 2.499.996 kr., að viðbættum dráttarvöxtum, 70.832.320 kr.

Að stefnda verði gert að endurgreiða stefnanda 108.032.302 kr., með

dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 15. ágúst 1989 til greiðsludags.

Að stefndi greiði málskostnað að skaðlausu að viðbættum söluskatti eða virðisaukaskatti, er beri dráttarvexti skv. III. kafla vaxtalaga frá 15. degi eftir dómsuppsögu til greiðsludags. Áföllnum dráttarvöxtum, bæði af væntanlega tildæmdum kröfum og málskostnaði, verði bætt við þann höfuðstól, sem dráttarvextir reiknast af á tólf mánaða fresti, í fyrsta sinn tólf mánuðum eftir upphafsdag vaxtanna.

Dómkröfur stefnda eru þær, að hann verði sýknaður af kröfum stefnanda og sér dæmdur málskostnaður að mati réttarins úr hendi stefnanda. Til vara er krafist stórfelldrar lækkunar stefnukrafna og að málskostnaður verði felldur niður í því tilviki, - jafnframt, að ekki verði dæmdir vextir á tildæmdar fjárhæðir fyrr en frá uppsögu dóms. Verði ekki á það fallist, verði einungis dæmdir almennir innlánsvextir.

Við munnlegan málflutning gerði stefnandi þá varakröfu, að stefndi yrði dæmdur til þess að endurgreiða sér 70.832.310 kr., þ. e. dráttarvexti af viðbótarsölugjaldi og álagi auk dráttarvaxta og málskostnaðar eins og í aðalkröfu.

Stefndi mótmælti varakröfunni sem of seint fram kominni.

I.

Stefnandi kveður málavexti þá, að með úrskurði ríkisskattaneftndar, dagsettum 13. júlí 1989, hafi sér verið gert að greiða áætlað viðbótarsölugjald fyrir árin 1983 og 1984 auk álags og dráttarvaxta, samtals 108.032.302 kr., eins og sundurliðað sé í dómkröfu. Hinn 15. ágúst 1989 hafi hann greitt þessa fjárhæð með fyrirvara til sýslumannsins í Rangárvallasýslu.

Aðdragandinn að þessum úrskurði ríkisskattaneftndar hafi í sem fæstum orðum verið þessi:

Með bréfi skattstjórans í Suðurlandsumdæmi, dagsettu 1. nóvember 1985, lagði hann fyrir stefnanda að skila greinargerð um tilboðsverk, er stefnandi hafði lokið árin 1982, 1983, 1984 og til 31. júlí 1985. Jafnframt skyldi stefnandi reikna út sölugjald af verkunum í samræmi við lög nr. 10/1960. Svar skyldi berast fyrir 30. nóv. 1985.

Á þeim árum, sem tilgreind eru í nefndu bréfi skattstjóra, höfðu megin-tilboðsverk stefnanda verið virkjanaframkvæmdir fyrir Landsvirkjun við Sultartangastíflu, Vatnsfellsveitu og Kvíslarveitu. Enn fremur hafði stefnandi þá unnið að vegagerð fyrir Vegagerð ríkisins og sveitarfélög og stundað byggingastarfsemi.

Stefnandi fékk söluskattsskírteini í ágúst 1982. Skilaði hann reglulega söluskattsskýrslum vegna starfsemi sinnar. Hann taldi umrædd tilboðsverk við mannvirkjagerð á byggingarstað undanþegin sölugjaldi skv. ákvæðum

söluskattslaga nr. 10/1960, og innheimti hann því ekki söluskatt af þessum útboðsverkum. Stefnandi skýrði skattstjóra frá þessu sjónarmiði sínu. Var það stutt álití löggiltra endurskoðenda og einnig úrskurðum ríkisskattaneftndar og borgardóms Reykjavíkur, sem gengið höfðu um hliðstæð efni. Sökum ágreinings við skattstjóra um þessa túlkun laganna gjaldfærði stefnandi með fyrirvara áætlað sölugjald í ársreikningum sínum umrædd ár. Var það gert til ýtrustu varúðar, á meðan beðið væri endanlegrar niðurstöðu í málinu, en í því fólst engin viðurkenning af hálfu stefnanda á greiðsluskyldu nefnds sölugjalds.

Með bréfi, dagsettu 24. mars 1986, svaraði umboðsmaður stefnanda bréfi skattstjóra frá 1. nóvember 1985, og hafði hann þá fengið viðbótarfrest til að svara. Í svarbréfinu var gerð grein fyrir þeim sjónarmiðum stefnanda, að umrædd tilboðsverk væru ekki söluskattsskyld, og þau ýtarlega rökstudd með tilvísun til lagaákvæða, lögskýringargagna og dæmum um lagaframkvæmd.

Skattstjóri hafnaði öllum rökum stefnanda, og með bréfi, dags. 9. mars 1987, tilkynnti hann stefnanda, að hann hefði ákvarðað að leggja á hann eftirtalið áætlað viðbótarsölugjald vegna umræddra tilboðsverka, árið 1982 3.425.040 kr., 1983 19.408.560 kr., 1984 13.700.160 kr. og 1985 8.167.440 kr. Þá úrskurðaði skattstjóri enn fremur álag á sölugjaldið. Álagningin var kærð til skattstjóra með bréfi, dags. 19. mars 1987, en henni hafnað af skattstjóra með úrskurði, dags. 24. mars 1987. Álagningin var síðan kærð til ríkisskattaneftndar með bréfi, dags. 22. apríl 1987. Úrskurður ríkisskattaneftndar féll 13. júlí 1989, eins og að framan getur. Með úrskurði ríkisskattaneftndar var fellt niður álagt viðbótarsölugjald stefnanda vegna áranna 1982 og 1985, en viðbótarsölugjald vegna áranna 1983 og 1984 nokkuð lækkað. Töluleg niðurstaða úrskurðar ríkisskattaneftndar var sú, að stefnandi skyldi greiða í viðbótarsölugjald vegna ársins 1983 18.500.000 kr. auk álags, 3.699.996 kr., og vegna ársins 1984 12.500.000 kr. auk álags, 2.499.996 kr. Eru þessar fjárhæðir auk dráttarvaxta til greiðsludags samtals 108.032.302 kr., hin umstefnda krafa stefnanda.

Á meðan málið hafi verið til meðferðar hjá ríkisskattaneftnd, hafi innheimtumaður ríkissjóðs í Rangárvallasýslu hafið innheimtuaðgerðir á viðbótarsölugjaldinu skv. álagningu skattstjóra Suðurlandsumdæmis frá 9. mars 1987 og úrskurði hans frá 24. sama mánaðar. Með bréfi, dags. 19. desember 1988, til bæjarfógetans í Hafnarfirði krafðist innheimtumaðurinn lögtaks hjá stefnanda. Málið hafi verið þingfest í fógetarétti Hafnarfjarðar 28. desember 1988. Þar hafi stefnandi mótmælt framgangi lögtaksgerðarinnar á þeirri forsendu, að lögtakskrafan væri ekki viðurkennd. Hafi orðið að samkomulagi á milli málsaðila, að meðferð lögtaksmálsins yrði frestað fyrir fógetarétti, þar til úrskurður ríkisskattaneftndar lægi fyrir.

Þá hafi það gerst, að klukkan sjö að morgni föstudagsins 23. júní 1989 hafi fyrirtæki stefnanda að Skútahrauni 2 í Hafnarfirði fyrirvaralaust verið lokað af lögreglumönnum og innsiglað vegna ætlaðrar skuldar stefnanda á lögtakskröfunni, sem reist var á hinu umrædda og umdeilda viðbótarsölugjaldi. Krafan um lokun fyrirtækis stefnanda kom frá innheimtumanni ríkissjóðs í Rangárvallasýslu, sem fengið hafði skipun fjármálaráðherra um að grípa til þessara aðgerða til að knýja fram greiðslu á kröfunni. Stefnandi mótmælti þessum lögregluaðgerðum sem ólögmætum. Hinn 28. júní 1989 féll fjármálaráðherra frá fyrri ákvörðun sinni um lokun fyrirtækis stefnanda, og voru innsigli rofin samdægurs af lögreglu, og hófst starfsemi fyrirtækisins þá að nýju. Jafnframt því, að lögregluinnsigli voru rofin hjá fyrirtæki stefnanda, lét fjármálaráðherra falla frá hliðstæðum aðgerðum hjá tveimur öðrum fyrirtækjum, öðru í Vestmannaeyjum og hinu á Húsavík, og voru þau opnuð að nýju. Fjármálaráðherra skýrði þessa breytingu á fyrri afstöðu sinni með því, að þessi þrjú fyrirtæki ættu öll óafgreidd kærumál hjá ríkisskattaneftnd vegna viðbótarsölugjalds, og skyldi nú beðið úrskurðar hennar, áður en gripið yrði til nýrra innheimtuaðgerða gagnvart þeim. Með þessari breyttu afstöðu, telur stefnandi, að stefndi hafi viðurkennt ólögmæti innheimtuaðgerða sinna, er hann lét fyrirvaralaust loka og innsigla fyrirtæki stefnanda vegna hinnar ætluðu söluskattsskuldar.

Eftir að úrskurður ríkisskattaneftndar féll 13. júlí 1989, hafi fjármálaráðherra haldið áfram að hafa í hótunum um það við stefnanda, að fyrirtæki hans yrði lokað og öll starfsemi hans stöðvuð, nema hann greiddi tafarlaust það sölugjald, sem ríkisskattaneftnd hafði úrskurðað, ásamt álagi og dráttarvöxtum.

Stefnandi hafi orðið fyrir miklu fjárhagstjóni og glatað viðskiptavild vegna umræddrar lokunar. Stöðugar hótanir um yfirvofandi lokun fyrirtækis stefnanda, yrði hin ætlaða krafa ekki greidd, hafi rýrt traust fyrirtækisins. Stefnandi taldi eðlilegt, að mál þetta yrði útkljáð fyrir dómstólum og þá helst þannig, að stefndi héldi áfram með lögtaksmálið, sem hann hafði áður byrjað fyrir fógetarétti. Á þetta vildi stefndi alls ekki fallast, heldur hélt áfram að beita hótunum sínum um lokun fyrirtækis stefnanda, yrði hin ætlaða krafa ekki tafarlaust greidd. Það var því undir nauðung, sem stefndi greiddi stefnda kröfu hans um hið ætlaða viðbótarsölugjald. Jafnframt áskildi stefnandi sér að leita réttar síns fyrir dómstólum í málinu og krefja stefnda um bætur í sérstöku máli vegna lokunar fyrirtækisins.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi hefur ætíð lýst þeirri skoðun sinni við skattyfirvöld, að hann telji þá vinnu, sem hann hefur unnið við tilboðsverk á umræddum tíma, ekki sölugjaldsskylda. Hér sé um að ræða vinnu við ýmiss konar mann-

virkjagerð, svo sem virkjanaframkvæmdir, vegagerð, húsbyggingar og annað því um líkt, og vinnan hafi öll verið unnin á byggingarstað. Í samræmi við þetta álit sitt hafi hann ekki innheimt sölugjald af þessum tilboðsverkum.

— — —

II.

Stefndi styður sýknukröfu sína þeim rökum, að starfsemi stefnanda á þessum árum hafi ótvírætt verið söluskattsskyld skv. 2. gr þágildandi laga nr. 10/1960 um söluskatt. Samkvæmt þeirri grein sé meginregla laganna sú, að af allri sölu á vöru og verðmæti, endurgjaldi fyrir hvers konar starfsemi og þjónustu og úttekt til eigin nota skuli greiða söluskatt, nema lögin geri sérstakar takmarkanir þar á. Beri hverjum þeim, sem í atvinnuskyni hefur með höndum söluskattsskylda starfsemi, að innheimta söluskatt.

— — —

III.

Í máli þessu er deilt um skyldu stefnanda til að greiða sölugjald af starfsemi sinni á árunum 1982-1985 við ýmiss konar mannvirkjagerð, svo sem virkjanaframkvæmdir, vegagerð og húsbyggingar, sem öll var unnin á byggingarstað.

Í lögum nr. 10/1960 um söluskatt, sem hér eiga við, 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 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 aðallega um það, hvort framangreind starfsemi stefnanda sé undan skatti þegin eftir síðastgreinda ákvæðinu. Í ákvæði þessu eru tilgreindar undanþágur frá hinni almennu reglu 2. gr. laganna um söluskattsskyldu, og lýtur ákvæðið því þröngri lögskýringu. Með vísan til þess svo og til dóms Hæstaréttar 4. júní 1987 í málinu nr. 12/1986 verður orðið vinna, sem notað er í undanþáguákvæðinu, ekki skýrt svo, að það taki til verka, sem unnin eru með svo stórvirkum vélum sem stefnandi notaði við framangreinda starfsemi. Verður krafa stefnanda ekki tekin til greina af þessum sökum.

Stefnandi reisir einnig kröfu sína á því, að í 2. mgr. 2. gr. söluskattslaga

séu þau skilyrði sett fyrir söluskattinum, að verðmæti séu seld eða látin í té í atvinnuskyni, en það hafi hann ekki gert í tilboðsverkum sínum. Á þetta verður ekki fallist. Starfsemi stefnanda er ótvírætt í atvinnuskyni í merkingu 2. mgr. 2. gr. laga nr. 10/1960.

Þá byggir stefnandi á því, að ekki sé unnt að líta á verkkaupann Landsvirkjun, sem bæði framleiðir og selur rafmagn, sem neytanda í skilningi 3. gr. söluskattslaganna. Það myndi leiða til tvísköttunar. Á þessa málsástæðu stefnanda verður ekki fallist. Það er stefnandi, Hagvirki, seljandi þjónustunnar, sem er hinn söluskattsskyldi aðili og greiðandi söluskattsins. Landsvirkjun er ekki sérstaklega undanþegin söluskatti í aðföngum sínum.

Þá bendir stefnandi á, að framleiðslufyrirtæki reikni ekki söluskatt af notkun framleiðslutækja sinna við framleiðslu á eigin vöru, sem seld er með söluskatti. Ekki verður talið, að þarna sé um hliðstæður að ræða við starfsemi stefnanda, enda notar stefnandi vélar sínar og vinnu í þágu þess aðila, sem hann selur þjónustuna. Fallast ber því á með stefnda, að sú vinna og þjónusta sé í eðli sínu þau verðmæti, sem verið sé að selja og skattleggja.

Þá reisir stefnandi kröfu sína á undanþáguaðkvæðum laga um raforkuver nr. 60/1981 og telur, að á grundvelli þessara laga sé hann undanþeginn söluskatti. Í 4. gr. laganna er tilgreint, hver njóti skattfrelsisins, þ. e. virkjunar- og rekstraraðilar, og falla ekki aðrir aðilar undir ákvæðið en þar eru tilgreindir. Þegar af þessari ástæðu verður krafa stefnanda ekki reist á þessum rökum.

Eigi verður séð, að framkvæmd söluskattslaga í einstökum tilvikum leysi stefnanda undan skattskyldunni, sbr. dóm Hæstaréttar 2. mars 1989 í málinu nr. 234/1987.

Stefnandi reisir enn fremur kröfu sína á því, að stefndi hafi knúið sig til að greiða með ólögumætri valdbeitingu og þvingunaraðgerðum. Krafa stefnanda er um endurgreiðslu á skatti, en ekki skaðabótakrafa. Fallast ber á með stefnda, að skattálagnir, sem er lögleg og gjaldanda er lögskyld að greiða, geti ekki orðið endurgreiðsluskyld vegna sjónarmiða um ólög-mæta innheimtuaðferð, enda er greiðsla á skatti ekki bótaskyld tjón.

Varakröfu sína styður stefnandi með því að vísa til þeirrar málsmeðferðar, er Suðurverk sf. hafi fengið hjá stefnda. Þar hafi hliðstætt fyrirtæki getað samið við stefnda um að fella niður dráttarvexti og greiða söluskattsskuld sína með skuldabréfi til fimm ára. Gangi dómur í þessu máli á annan veg, sé jafnræðisregla brotin og aðilum mismunað.

Stefnandi hefur fjallað um málsástæður varakröfu sinnar í gögnum málsins, og er hún því ekki of seint fram komin.

Eins og að framan er rakið, bar stefnanda að greiða söluskatt af framan-greindri starfsemi sinni. Ekki verður annað séð en álagning og viðurlög þau, er honum var gert að greiða, séu í samræmi við reglur laga nr.

10/1960. Enda þótt stefndi eða innheimtumenn ríkissjóðs hafi í einhverjum tilvikum veitt söluskattsskyldum aðilum eftirgjöf á dráttarvöxtum, getur það eitt og sér ekki veitt stefnanda rétt til lækkunar eða niðurfellingar viðurlaga í þessu máli. Verður varakrafa hans því ekki tekin til greina.

Samkvæmt þessu verður sú niðurstaða málsins, að sýkna ber stefnda af kröfum stefnanda. Eftir öllum atvikum þykir rétt, að hvor aðila beri sinn málskostnað.

Mál þetta dæma borgardómararnir Garðar Gíslason, Allan V. Magnússon og Eggert Óskarsson.

D ó m s o r ð:

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Hagvirkis hf., í máli þessu.

Hvor aðila beri sinn málskostnað.
