

Miðvikudaginn 8. desember 1999.

Nr. 472/1999.

Bergur Axelsson

(Páll Arnór Pálsson hrl.)

gegn

tollstjóranum í Reykjavík

(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)

Kærumál. Fjárnám. Áfrýjunarfjárhæð. Kæruheimild. Frávísun máls frá Hæstarétti.

Kærumáli um fjárnám var vísað frá Hæstarétti þar sem ekki var fullnægt skilyrði um áfrýjunarfjárhæð í 1. mgr. 152. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, sbr. 6. gr. laga nr. 38/1994.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Garðar Gíslason, Gunnlaugur Claessen og Markús Sigurbjörnsson.

Sóknaraðili skaut málinu til Hæstaréttar með kæru 20. nóvember 1999, sem barst réttinum ásamt kærumálgögnum 7. desember sl. Kærður er úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 10. nóvember 1999, þar sem hafnað var kröfu sóknaraðila um að fellt yrði úr gildi fjárnám, sem sýslumaðurinn í Reykjavík gerði 8. apríl 1998 hjá honum að kröfu varnaraðila. Um kæruheimild vísar sóknaraðili til 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför, sbr. 102. gr. laga nr. 92/1991. Hann krefst þess aðallega að umrætt fjárnám verði fellt úr gildi, en til vara og þrautavara að því verði breytt þannig að það nái til nánar tiltekinna lægri fjárhæða. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og kærumálskostnaðar úr hendi varnaraðila.

Varnaraðili krefst staðfestingar hins kærða úrskurðar og kærumálskostnaðar.

Sýslumaður gerði fyrrnefnt fjárnám hjá sóknaraðila fyrir kröfu varnaraðila að höfuðstól 303.158 krónur. Er því ekki fullnægt skilyrði um áfrýjunarfjárhæð í 1. mgr. 152. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, sbr. 6. gr. laga nr. 38/1994, en því verður beitt um kæru sem þessa, sbr. 4. mgr. 150. gr. fyrrnefndu laganna og 3. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989, svo sem slegið var föstu meðal annars í dómi Hæstaréttar

í dómasafni 1994, bls. 1101. Verður málinu samkvæmt þessu vísað sjálfkrafa frá Hæstarétti.

Sóknaraðili verður dæmdur til að greiða varnaraðila kærumálskostnað, eins og í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð :

Máli þessu er vísað frá Hæstarétti.

Sóknaraðili, Bergur Axelsson, greiði varnaraðila, tollstjóranum í Reykjavík, 50.000 krónur í kærumálskostnað.

Úrskurður Héraðsdóms Reykjavíkur 10. nóvember 1999.

I.

Mál þetta var þingfest 10. september 1998 og tekið til úrskurðar að loknum munnlegum flutningi þess 15. október 1999.

Sóknaraðili er Bergur Axelsson, kt. 220862-3569, Hraunbæ 198, Reykjavík. Varnaraðili er tollstjórinn í Reykjavík, kt. 650269-3569.

Dómkröfur sóknaraðila eru þær aðallega að fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík, nr. 11/1998/01083, sem fram fór í bifreið sóknaraðila, HZ-124, 8. apríl 1998, verði felld úr gildi og ógildingin látin ná til alls þess sem fjárnámið tók til, þ.e. umdeildrar skattfjárhæðar, dráttarvaxta og kostnaðar af gerðinni, þ.á m. aðfarargjalds í ríkissjóð.

Til vara gerir sóknaraðili þá dómkröfu að fjárnámsgerðinni verði breytt og hún aðeins látin taka til opinberra gjalda að lægri fjárhæð, lægri dráttarvaxta og kostnaðar hlutfallslega. Verði þá aðilum talið rétt að leggja fyrir skattyfirvöld að endurákvarða gjöld sóknaraðila að teknu tilliti til þeirra breytinga.

Þá krefst sóknaraðili málskostnaðar úr hendi varnaraðila að skaðlausu eftir mati réttarins.

Loks gerir sóknaraðili þá kröfu, verði aðfarargerðin staðfest, að í úrskurði dómsins verði kveðið á um, að málskot úrskurðarins fresti frekari fullnustuaðgerðum.

Dómkröfur varnaraðila eru að aðfarargerð sýslumannsins í Reykjavík nr. 11/1998/01083, sem fram fór í bifreið sóknaraðila, HZ-124, hinn 8. apríl 1998, verði staðfest fyrir kr. 287.380 auk dráttarvaxta frá 10. september 1997 og alls kostnaðar, þ.m.t. aðfarargjalds kr. 3.500.

Þá krefst varnaraðili málskostnaðar fyrir héraðsdómi að mati dómsins.

II.

Í máli þessu er deilt um skattlagningu launatekna sóknaraðila árin 1992 og 1993, þ.e. gjaldárin 1993 og 1994. Deilan snýst um það aðallega hvort ríkisskattstjóri hafi haft heimild til að endurákvarða skatt sóknaraðila vegna frestsákvæða í 97. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 3. mgr. 101. gr. sömu laga. Eins hvort sóknaraðili eigi rétt á því að draga frá dagpeningum, sem hann fékk greidda frá vinnuveitanda sínum erlendis, fjárhæð samkvæmt skattmati ríkisskattstjóra í staðgreiðslu og þurfi því ekki að greiða skatt af hærri fjárhæð en þá stendur eftir.

Sóknaraðili er flugstjóri og hafði á árunum 1992 og 1993 flugstjórn með höndum, annars vegar á vegum Íslandsflugs hf. og hins vegar fyrir erlenda áhafnarleigu, sem ber nafnið Flight and Cabin Crew International limited. Það fyrirtæki er með skráð heimilisfang á Ermarsundseyjunni Jersey og „administrative Offices“ í London. Einvörðungu er deilt um skattlagningu launatekna sóknaraðila frá hinni erlendu áhafnarleigu. Sóknaraðili mun nær eingöngu hafa starfað í Finnlandi á vegum áhafnarleigunnar og þá fyrir flugfélagið Atlanta hf. Vinnusamningur sóknaraðila er sagður hafa verið munnlegur og engir launaseðlar sóknaraðila hafa verið lagðir fram í málinu eða kvittanir fyrir móttöku launagreiðslna. Þá hafa engir reikningar verið lagðir fram um kostnað vegna ferðalaga. Um fjárhæð launagreiðslna er þó ekki deilt heldur hitt hve stór hluti þeirra getur talist dagpeningar og hve mikill frádráttur kemur á móti þeim dagpeningum eins og fyrr segir.

Á skattframtali sóknaraðila 1993 í reit 7.1 eru launatekjur frá Flight and Cabin Crew International limited (FCCI) taldar kr. 610.834. Í fylgiskjali um dagpeninga eru heildargreiðslur frá FCCI sagðar kr. 2.060.240 og þeim skipt í laun, kr. 610.834, og dagpeninga, kr. 1.449.406. Frádráttur á móti dagpeningum er svo talinn nema sömu upphæð eða kr. 1.449.406.

Á þetta fylgiskjal, sem lagt hefur verið fram í ljósríti, er stimplað að skattrannsóknarstjóri ríkisins hafi tekið á móti því 24. mars 1994.

Af hálfu varnaraðila er því haldið fram að fylgiskjal þetta hafi ekki fylgt framtali sóknaraðila, heldur hafi það fyrst orðið til þegar skattrannsókn hófst.

Af hálfu sóknaraðila er því haldið fram að skjal þetta hafi fylgt framtali en glatast hjá skattstofunni og því hafi orðið að rita skjalið að nýju.

Á skattframtali sóknaraðila 1994 í reit 7.1 eru launatekjur frá FCCI taldar vera 210.938. Í fylgiskjali um dagpeninga kemur fram að greiðslur dagpeninga vegna 39 ferðadaga í Finnlandi nemi kr. 405.403 og vegna 10 ferðadaga í öðrum löndum kr. 66.110. Samanlagðar fjárhæðirnar, kr. 471.513, eru færðar greiddum dagpeningum til frádráttar.

Óumdeilt er að fylgiskjal þetta fylgdi framtali sóknaraðila þegar hann skilaði framtali sínu til skattstofunnar.

Skattrannsóknarstjóri ríkisins tók til athugunar þær launatekjur sem sóknar-

aðili fékk greiddar frá framangreindri áhafnarleigu og kvaddi hann til skýrslugjafar 29. mars 1994. Rannsókuð voru skattframtöl sóknaraðila árin 1990 til 1994. Í tölulegum niðurstöðum rannsóknarinnar er fullyrt, að vantaldar tekjur sóknaraðila og offærður frádráttur vegna dagpeninga hafi numið kr. 1.486.204 í skattframtali tekjuárið 1992 (vantaldar tekjur kr. 36.798 og offærður frádráttur kr. 1.449.406) og offærður frádráttur vegna dagpeninga tekjuárið 1993, kr. 405.403.

Skýrsla skattrannsóknarstjóra, dagsett 4. október 1995, var send sóknaraðila og eftir framlengdan frest sendi sóknaraðili athugasemdir sínar hinn 31. október 1995.

Hinn 4. desember 1995 sendi ríkisskattstjóri sóknaraðila nýja skýrslu skattrannsóknarstjóra og boðaði endurákvörðun opinberra gjalda hans gjaldárin 1993 og 1994. Í bréfinu er þess getið að frestur til þess að senda ríkisskattstjóra svar séu 30 dagar frá dagsetningu bréfsins.

Sóknaraðili segir að vegna misskilnings síns og fjarveru hafi hann ekki sent ríkisskattstjóra athugasemdir.

Með bréfi, dags. 1. apríl 1997, tilkynnti ríkisskattstjóri sóknaraðila að hann hefði endurákræft gjöld hans gjaldárin 1993 og 1994. Var niðurstaða ríkisskattstjóra sú, að vanframtaldar tekjur frá áðurnefndri áhafnarleigu hafi við ákvörðun skattstofns numið 541.204 kr. í skattframtali árið 1993 og 140.403 kr. í skattframtali árið 1994. Vanframtaldar tekjur sóknaraðila taldi ríkisskattstjóri því vera samtals kr. 681.607.

Ríkisskattstjóri telur sóknaraðila hafa verið heimilt að draga frá dagpeningagreiðslum á framtali 1993 kr. 945.000 en ekki kr. 1.449.406 eins og hann gerði.

Þá telur ríkisskattstjóri sóknaraðila hafa verið heimilt að draga frá dagpeningagreiðslum á framtali 1994 kr. 265.000 en ekki kr. 471.513 eins og sóknaraðili gerði.

Ríkisskattstjóri beitti síðan heimild í 2. mgr. 106. gr. laga nr. 75/1981 og bætti 25% álagi á þær tekjur sem hann taldi vera vanframtaldar. Hækkun skattskyldra tekna sóknaraðila leiddi til þess að vaxtabætur til hans lækkuðu og að teknu til liti til þess taldi ríkisskattstjóri hækkun tekjuskatts og útsvars nema kr. 291.817 gjaldárið 1993 og kr. 78.891 gjaldárið 1994, eða samtals kr. 370.708.

Í framangreindu bréfi ríkisskattstjóra frá 1. apríl 1997 kemur fram að hann telur ekki forsendur til þess að fallast á frádrátt hjá sóknaraðila á grundvelli dagpeningareglna og vísar þar m.a. til úrskurðar yfyrskattanefndar nr. 583/1995, sbr. úrskurð nr. 1085/1996.

Ríkisskattstjóri segir síðan í bréfi sínu:

„Kemur þá til skoðunar hvort hægt sé að fallast á frádrátt á öðrum grundvelli. Í framangreindum úrskurðum yfyrskattanefndar er byggt á því að af þeim ráðningarsamningum sem notaðir voru þegar FCCI gerði skriflega samninga við

hina íslensku starfsmenn sem ráðnir voru til að sinna verkefnum fyrir Atlanta hf., megi ráða að starfsmennirnir hafi að einhverju leyti borið hliðstæðan kostnað vegna vinnuveitanda og ætlað er að mæta með dagpeningagreiðslum. Sérstaklega er vísað í C-hluta samningsins. Þetta verður að telja að eigi jafnt við í tilviki gjaldanda, þrátt fyrir að ekki liggi fyrir skriflegur samningur til sönnunar „Location compensation“. Yfirkattaneftnd taldi í framangreindum úrskurði sínum ekki eðlilegt, með sérstakri hliðsjón af skattmeðferð launþega í hliðstæðum störfum, að skattaðili bæri að öllu leyti hallann af þeirri óvissu sem uppi var í málinu varðandi bæði endurgreiðslufjárhæð og kostnað. Var því frádrátturinn ákveðinn að álitum, en höfð hliðsjón af reglum ríkisskattstjóra um dagpeninga. Fallist var á að miða frádráttarheimildina við u.þ.b. helming fæðis- og gistihluta dagpeninga eins og gerð var grein fyrir þeim í skattmatsreglum ríkisskattstjóra. Gistipátturinn reiknast aðeins vegna þess tíma sem sannað þykir að viðkomandi hafi dvalið í Helsinki (þar sem talað er um Finnland í gögnum skattaðila, hefur ríkisskattstjóri miðað við að um sé að ræða dvöl í Helsinki), en ekki hefur verið ágreiningur um það að á öðrum stöðum sá Atlanta hf. starfsmönnum fyrir gistingu þeim að kostnaðarlausu. Miðað er við þann dagafjölda sem gjaldandi tiltók.

Ríkisskattstjóri telur eðlilegt að hafa fyrrnefnda úrskurði yfirkattaneftndar til hliðsjónar við ákvörðun sína í máli gjaldanda. Í samræmi við það þykir frádráttur hæfilega áætlaður líkt og kemur fram í töflu 1.“

Í töflu 1 koma fram þær tölur sem getið er um að framan, þ.e. að hæfilegur frádráttur frá dagpeningum sé kr. 945.000 gjaldárið 1993 og kr. 265.000 gjaldárið 1994.

Í málinu hefur verið lagt fram bréf Air Atlanta hf., dags. 24. febrúar 1994, þar sem segir m.a.: „Eins og áður hefur komið fram hefur Atlanta í samningum sínum við erlendar áhafnaleigur, tekið að sér að annast um húsnæði og flutning áhafnaleigumeðlima til og frá þeim stöðum sem verið er að vinna á, hverju sinni. Þetta er hinn almenni framgangsmáti sem gildir á þessum markaði. Jafnframt hefur Atlanta leitast við, í sk. „ACMI“-samningum að yfirfæra þessa kostnaðarliði yfir á verkkaupa sem unnið er fyrir hverju sinni, enda hafa þeir oftast sem heimamenn bestu möguleikana á að útvega þessa þætti við lægra verði en verktakinn. Þó eru þau tilvik, einkum þar sem verið er að vinna að langtímaverkefnum, eins og til dæmis fyrir Finnair, að húsnæðispátturinn hefur verið færður yfir á starfsmenn áhafnaleiga. Þessi háttur var einkum viðhafður í Helsinki, Finnlandi, á meðan verkefni Atlanta fyrir Finnair stóð, en eins og áður hefur komið fram, starfaði Atlanta í Finnlandi, fyrir Finnair frá því í ársbyrjun 1989 og til loka mars 1993, er verkefninu lauk.“

III.

Af hálfu sóknaraðila er því haldið fram að umræddar gjaldahækkanir ríkisskattstjóra fái ekki staðist að lögum bæði af formlegum og efnislegum ástæðum.

Að því er form varðar heldur sóknaraðili því fram að skattrannsóknarstjóri hafi ekki haft heimild til þess að fara með og ljúka athugun á réttmæti skattskila sóknaraðila, en tilefni endurákvörðunar ríkisskattstjóra hafi verið rannsókn skattrannsóknarstjóra.

Í lögum nr. 75/1981, 102. gr. og 102. gr. A, sé gerður skýr munur á skatteftirliti sem sé á hendi skattstjóra og ríkisskattstjóra og rannsókn skattrannsóknarstjóra. Í framtölum sóknaraðila árin 1993 og 1994 hafi verið gerð skýr og sundurliðuð grein fyrir launagreiðslum og framtölin með þeim hætti að góður og gegn skattstjóri hafi mátt sjá um hvað var að ræða. Skattstjóri hefði getað framkvæmt venjulegt skatteftirlit og aflað frekari upplýsinga teldi hann þeirra þörf. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi því verið óþörf.

Endurákvörðun ríkisskattstjóra sem byggð sé á óþarfri rannsókn skattrannsóknarstjóra sé því ólögmat og ógildanleg sem og aðförin sem á henni sé byggð.

Þá hafi frestur sá sem ríkisskattstjóri hafi haft til endurákvörðunar verið runnin út samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 3. mgr. 101. gr. Í framtölum sóknaraðila árin 1993 og 1994 hafi verið gerð glögg grein fyrir þeim liðum framtalanna sem ríkisskattstjóri hafi breytt. Skattstjóri hafi ekki vefengt framtölin eða óskað skýringa á þeim. Sóknaraðila verði ekki um það kennt þótt eyðublað vegna dagpeninga með framtali árið 1993 hafi glatast í vörslu skattstjóra en því sé haldið fram að það hafi fylgt framtalinu.

Ríkisskattstjóri hafi framkvæmt endurákvörðun sína 1. apríl 1997, en samkvæmt ákvæðum 2. mgr. 97. gr. hefði hann þurft að ljúka endurálagningu fyrir tekjuárið 1992 fyrir árslok 1994 og tekjuárið 1993 fyrir árslok 1995.

Af hálfu sóknaraðila er því haldið fram að hvorki skattrannsóknarstjóri ríkisins né ríkisskattstjóri hafi sýnt fram á, að skattframtöl sóknaraðila árin 1993 og 1994 hafi verið efnislega röng. Ljóst megi vera að rannsókn skattrannsóknarstjóra á framtölum sóknaraðila hafi verið alls ófullnægjandi enda hafi mikil gagnaöflun farið fram eftir að rannsókn hans lauk. Hvorki skattstjóri né skattrannsóknarstjóri hafi, þrátt fyrir áskorun sóknaraðila, aflað upplýsinga hjá launagreiðanda, sem þeir hafi getað, og verði þeir að bera hallann af þeim sönnunarskorti sem það hafi í för með sér. Sönnunarbyrðinni verði ekki varpað á sóknaraðila eins og gert hafi verið.

Sóknaraðili bendir á að við rannsókn skattrannsóknarstjóra skuli gætt ákvæða laga um meðferð opinberra mála eftir því sem við geti átt, sbr. niðurlagsákvæði 101. gr. A laga nr. 75/1981.

Frádráttur sóknaraðila frá dagpeningagreiðslum hafi í skattframtölunum verið byggður á matsreglum ríkisskattstjóra sem eingöngu hafi verið að finna í

skattmötum vegna staðgreiðslu opinberra gjalda, en ekki í hinu almenna skattmati.

Kostnaður eða útgjöld sóknaraðila hafi a.m.k. numið þeim fjárhæðum, sem í upphafi voru tilfærð í skattframtölum á móti fengnum dagpeningum, og frádrátturinn því verið heimill. Sóknaraðili hafi því átt rétt á fullum frádrætti dagpeninga við ákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 1993 og 1994, a.m.k. samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra vegna dvalardaga í Helsinki.

Sem skattskyldur launþegi hér á landi og með ótakmarkaða skattskyldu eigi sóknaraðili eins og aðrir rétt á frádrætti á móti fengnum dagpeningagreiðslum vegna ferða á vegum launagreiðanda. Ekki geti skipt máli hver vinnuveitandi sé eða hvar vinna fjarri heimili sé innt af hendi. Sóknaraðili hafi hagað skattframtölum sínum frá upphafi í samræmi við það og horft til fyrirliggjandi sköttunarheimilda, þ.á m. lagaákvæða og matsreglna ríkisskattstjóra. Hafi dagpeningagreiðslur frekar verið vantaldar en oftaldar miðað við þær reglur.

Sóknaraðili hafi í upphafi getið um umþrættar greiðslur í skattframtölum sínum árin 1993 og 1994. Með tilliti til þess og eðlis ágreiningsefnis þess, sem síðar hafi risið á milli sóknaraðila og skattyfirvalda, líti hann svo á að álagsbeiting ríkisskattstjóra hafi verið ómálefnaleg. Sé því krafist að hún verði a.m.k. felld úr gildi og aðfarargerðinni breytt til samræmis.

Verði umdeildar gjaldahækkanir ekki að fullu felldar niður heldur lækkaðar sé farið fram á að í úrskurði verði aðilum talið rétt að leggja fyrir ríkisskattstjóra að endurákvarða gjöld sóknaraðila í samræmi við þær lækkanir og tilkynna það varnaraðila. Dráttarvexti beri að fella niður eða lækka.

Varðandi málskostnað vísar sóknaraðili til viðkomandi ákvæða XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Um þá kröfu, að málskot úrskurðarins fresti frekari fullnustuaðgerðum, verði aðfarargerðin að einhverju leyti staðfest, sé vísað til ákvæða 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/1989 um aðför.

IV.

Því er alfarið hafnað af hálfu varnaraðila að skattrannsóknaðstjóra hafi skort valdheimildir til að fara með og ljúka athugun á réttmæti skattskila sóknaraðila. Samkvæmt 102. gr. A, 1. mgr., laga nr. 75/1981 eigi skattrannsóknaðstjóri ríkisins að hafa með höndum rannsóknir samkvæmt skattalögum á sköttum og gjöldum sem lögð eru á af skattstjórum. Samkvæmt 2. mgr. sömu greinar geti skattrannsóknaðstjóri að eigin frumkvæði eða eftir kæru hafið rannsókn á hverju því atriði er varði álagða skatta. Jafnframt eigi skattrannsóknaðstjóri að annast rannsóknir í málum sem til hans sé vísað, sbr. 5. mgr. 96. gr. og 4. mgr. 101. gr. laga nr. 75/1981.

Þá segi í 102. gr. A, 6. mgr., að gefi aðgerðir skattrannsóknaðstjóra tilefni til

endurákvörðunar á sköttum skuli ríkisskattstjóri annast endurákvörðunina, nema hann feli hana skattstjóra.

Af þessum lagaákvæðum sé ljóst að skattrannsóknarstjóri ríkisins hafi haft fulla heimild til að rannsaka mál sóknaraðila.

Lagastoð skorti fyrir þeirri fullyrðingu sóknaraðila að ekki hefði þurft að koma til skattrannsóknar og við venjulegt skatteftirlit hefði verið unnt að afla frekari skýringa og eftir atvikum gagna.

Ljóst sé að fullyrðingar af þessu tagi gangi ekki upp, því að ekki sé vitað áður en rannsókn hefst til hvernar niðurstöðu hún leiði.

Varnaraðili hafnar þeirri málsástæðu sóknaraðila að frestur ríkisskattstjóra til að endurákværða skatta sóknaraðila hafi verið liðinn þegar endurálagningin fór fram. Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 nái heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. til tekna og eigna síðustu sex ára sem næst séu á undan því ári þegar endurákvörðunin fer fram. Þetta sé aðalregla. Undantekningu, sem skýra beri þröngt, sé að finna í 2. mgr. 97. gr. en þar segi að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja megi rétta álagningu á, sé þó eigi heimilt að endurákværða honum skatt nema vegna tveggja næstu ára á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág. Í athugasemdum með ákvæðinu komi fram að þessi málsgrein eigi aðeins við ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, komi beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess.

Samkvæmt 1. mgr. 7. gr. laga nr. 75/1981 sé endurgjald fyrir hvers konar vinnu skattskyldar tekjur. Allar tekjur beri að telja fram í reit 21 á framtali og alla dagpeninga í reit 23. Um frádrátt frá tekjum manna utan atvinnurekstrar sé fjallað í 1. mgr. 29. gr. og 30. gr. laga nr. 75/1981. Uppfylli frádrátturinn laga-skilyrði beri að geta hans í reit 33 á framtali.

Á framtali sóknaraðila fyrir tekjuárið 1992 séu færðar tekjur frá FCCI, kr. 610.834. Ekki sé frekari grein gerð fyrir tekjum sóknaraðila á skattframtalinu né framtalsgögnum. Fylgiskjal um dagpeninga hafi ekki fylgt framtalinu en verið mótttekið 29. mars 1994 af skattrannsóknarstjóra. Þar komi fram að heildargreiðslur frá FCCI hafi verið kr. 2.060.240 og að sóknaraðili telji dagpeninga-frádrátt vera kr. 1.449.406. Mismuninn hafi sóknaraðili fært á framtalið.

Á framtali sóknaraðila fyrir tekjuárið 1993 séu færðar tekjur frá FCCI, kr. 210.938. Með þessu skattframtali hafi fylgt greinargerð um dagpeninga þar sem komi að sóknaraðili hafi samtals verið 39 daga erlendis á vegum FCCI. Af greinargerðinni megi ráða að dagpeningarnir í reit 23 séu samtals kr. 405.403 og frádráttur vegna þeirra sama fjárhæð. Heildargreiðslur FCCI til sóknaraðila hafi því verið samtals kr. 616.341 á árinu 1993.

Í ljósi þess að bæði hafi verið um að ræða vanframtaldar tekjur og offærðan frádrátt hjá sóknaraðila hafi framtalsgögn hans ekki verið með þeim hætti að

þar væri um að ræða fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á. Því komi ekki til álita að beita 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.

Af hálfu varnaraðila er því haldið fram, að lagaheimild sé ekki fyrir því að sóknaraðili hafi mátt draga frá tekjum sínum fjárhæð í samræmi við dagpeningareglur ríkisskattstjóra.

Sóknaraðili hafi ráðið sig til starfa hjá FCCI og við hann gerður munnlegur ráðningarsamningur. Ráðningarstaður hans hafi ekki verið á Íslandi heldur í Finnlandi og Helsinki verið hinn reglulegi vinnustaður hans. Launagreiðandinn hafi ekki sérgreint dagpeningagreiðslur og sóknaraðili hafi séð um greiðslu á öllum kostnaði vegna dvalar sinnar í Helsinki á vegum FCCI. Þrátt fyrir það geti sóknaraðili ekki lagt fram gögn til sönnunar á fæðis- og gistikostnaði sínum vegna dvalarinnar þar.

Heildartekjur sóknaraðila frá FCCI á árinu 1992 hafi verið kr. 2.097.038, þar af hafi sóknaraðili talið kr. 1.486.204 vera dagpeninga eða um 70% teknanna.

Á árinu 1993 hafi heildartekjur sóknaraðila frá FCCI verið kr. 616.341 og af þeirri fjárhæð hafi sóknaraðili tekjufært á skattframtali kr. 210.938. Þannig telji sóknaraðili dagpeningabáttinn vera 66%. Meginhluta tekna sinna tilgreini sóknaraðili því sem dagpeninga.

Heildartekjur sóknaraðila séu skattskyldar skv. 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981. Samkvæmt 1. tl. A-liðar 30. gr. séu dagpeningar tilgreindir sérstaklega sem frádráttarbær gjöld í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra. Hér sé um undanþágu frá skattskyldu að ræða sem samkvæmt viðurkenndum lögskýringarreglum í skattarétti beri að skýra þröngt. Í ljósi orðalags frádráttarheimildarinnar verði að skilgreina og afmarka dagpeninga sérstaklega af hálfu launagreiðanda. Því sé ekki til að dreifa í tilviki stefnanda og skorti því lagaheimild fyrir frádráttarliðnum. Einnig skuli bent á, að skv. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu með áorðnum breytingum, sé það skilyrði fyrir því að halda megi dagpeningum utan staðgreiðslu, að fyrir liggi í bókhaldi launagreiðanda, sem og hjá launamanni, gögn um tilefni ferðar og fjölda dvalardaga og fjárhæð ferðapeninga eða dagpeninga. Sama skilyrði sé í leiðbeiningum ríkisskattstjóra frá 8. janúar 1998 og 15. apríl 1999. Samkvæmt 7. gr. reglugerðarinnar skuli reikna staðgreiðslu af öðrum greiðslum launagreiðanda vegna ferðalaga launamanns, en tekið fram að launamaður geti hins vegar lagt fram með skattframtali sínu gögn um kostnað sem hann hefur sannanlega borið vegna ferða á vegum launagreiðanda, sbr. 1. tl. A 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981, og komi þá slíkur kostnaður til frádráttar við álagningu.

Eins og fram komi í endurákvörðun ríkisskattstjóra hafi sóknaraðili verið ákvarðaður frádráttur að álitum, kr. 945.000 fyrir fyrra árið og kr. 265.000 fyrir seinna árið, þar sem litið hafi verið svo á að hann hafi haft einhvern kostnað

vegna starfa sinna. Við þessa ákvörðun hafi verið höfð hliðsjón af úrskurðum yfirsattaneftndar nr. 583/1995 og 1085/1996. Öll framkvæmd skattýfirvalda varðandi mál sóknaraðila og samstarfsmanna hans hafi einkennst af því að gæta jafnræðis á milli þeirra.

Af hálfu varnaraðila hafi verið fallist á niðurfellingu álags vegna tekjuársins 1993 og sé það í samræmi við úrskurði yfirsattaneftndar í sambærilegum málum.

Aftur á móti sé því hafnað að fella eigi niður álag fyrir fyrra tekjuárið þar sem á skattframtali sóknaraðila hafi engin grein verið gerð fyrir þeim framtals-hætti er hann viðhafði, s.s. að skila ekki útfylltu eyðublaði vegna dagpeninga.

Hafnað sé þeirri kröfu að málskot úrskurðarins fresti frekari fullnustugerðum. Um vexti og upphafstíma þeirra fari eftir 6. mgr. 110. gr. og 1. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981.

Um málskostnaðarkröfu varnaraðila sé vísað til 130. gr. eml.

V.

Niðurstaða dómsins.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra frá 16. nóvember 1995 kemur fram að upphaf rannsóknar hans á skattskilum sóknaraðila megi rekja til ábendingar sem honum hafi borist síðsumars 1993 og hafi sú ábending varðað nokkra einstaklinga sem taldir voru starfsmenn flugfélagsins Atlanta hf.

Samkvæmt 2. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981 getur skattrannsóknarstjóri að eigin frumkvæði hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skatta, lagða á samkvæmt lögnum eða öðrum lögum um skatta og gjöld sem á eru lögð af skattstjórum eða þeim falin framkvæmd á, en í máli þessu er deilt um álagningu tekjuskatts og útsvars. Skattrannsóknarstjóri hafði þannig fulla lögformlega heimild til rannsóknar sinnar og breytir þar engu um þótt skattstjóri kynni að hafa getað við venjulegt eftirlit sitt komist að þeirri niðurstöðu að afla þyrfti frekari skýringa en komu fram í framtali sóknaraðila eða einhverra gagna áður en álagning færi fram.

Hvorki hefur verið sýnt fram á né verður séð að rannsókn skattrannsóknarstjóra sé haldin ágöllum sem leiði til þess að á henni verði ekki byggt.

Samkvæmt 6. mgr. 102. gr. A laga nr. 75/1981 skal ríkisskattstjóri annast endurálagningu skatta, nema hann feli það skattstjóra, þegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra gefa tilefni til þess, sem þá er í valdi ríkisskattstjóra að meta. Í því tilviki sem hér um ræðir endurávarðaði ríkisskattstjóri skatta sóknaraðila.

Samkvæmt því sem að framan er rakið verður talið að formlega hafi verið rétt staðið að rannsókn á skattskilum sóknaraðila og endurálagningu.

Á skattframtali sóknaraðila árið 1993 eru taldar fram launatekjur frá FCCI að fjárhæð kr. 610.834 eins og að framan er rakið. Þar eru og taldar fram launa-

tekjur frá Íslandsflugi. Enn fremur ökutækjastyrkur og dagpeningar. Kostnaður er færður á móti ökutækjastyrk en enginn á móti dagpeningum.

Sóknaraðili heldur því fram að framtalinu hafi fylgt fylgiskjal um dagpeninga sem hann fékk greidda frá FCCI. Það er hins vegar viðurkennt af hans hálfu að það skjal hafi ekki verið með þeim gögnum sem skattransóknarstjóri fékk í hendur frá skattstjóra þegar rannsókn var hafin á skattskilum sóknaraðila og sú skýring gefin að það hljóti að hafa glatast í vörslum skattstjóra. Því er harðlega mótmælt af hálfu varnaraðila og því haldið fram að skjalið hafi fyrst orðið til þegar eftir því var kallað af hálfu skattransóknarstjóra. Á skjalið er stimplað að skattransóknarstjóri hafi móttekið það 29. mars 1994, en þá gefur sóknaraðili skýrslu hjá skattransóknarstjóra. Í skýrslu skattransóknarstjóra kemur fram að sóknaraðili hafi lagt þetta skjal fram og þar stendur: „sem að sögn skattaðila átti að fylgja með skattframtali 1993 ...“

Eins og þessum atvikum er háttað verður talið að sóknaraðila beri að sanna að skýrslan um dagpeningana hafi fylgt skattframtali hans 1993 og gegn mótmælum varnaraðila hefur honum ekki tekist sú sönnun.

Fyrir er rakið að ríkisskattstjóri endurákræfði skatta sóknaraðila með úrskurði sem dagsettur er 1. apríl 1997. Sóknaraðili gerði enga grein fyrir þeim fjárhæðum sem hann taldi vera greidda dagpeninga í framtali sínu árið 1993 eins og honum var skylt, sbr. 7. og 91. gr. laga 71/1985. Verður að telja, þegar af þeirri ástæðu, að hann lét skattstjóra ekki í té fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti á rétta álagningu, að endurálagning hafi út af fyrir sig verið ríkisskattstjóra heimil samkvæmt 96. og 1. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981.

Óumdeilt er að með skattframtali sóknaraðila árið 1994 fylgdi greinargerð um greidda dagpeninga á þar til gerðu eyðublaði. Skjal þetta er að vísu ekki undirritað af sóknaraðila, en á því kemur fram hverja dagpeninga hann segir sig hafa fengið greidda erlendis, fyrir hvaða daga og sú fjárhæð sem sóknaraðili telur að eigi að koma þeim til frádráttar. Greidda dagpeninga segir sóknaraðili vera kr. 471.513 og dregur frá þeim sömu fjárhæð. Á framtalinu sjálfu segir sóknaraðili sig hafa fengið greiddar kr. 793.695 í dagpeninga og færir síðan töluna, kr. 471.513, þeirri tölu til frádráttar. Þá telur sóknaraðili sig hafa fengið kr. 210.938 í greidd laun frá FCCI.

Hér kemur til skoðunar hvort framtalsgögn sóknaraðila 1994 höfðu að geyma upplýsingar sem fullnægjandi voru fyrir skattstjóra til að byggja á rétta álagningu.

Í skýrslu skattransóknarstjóra kemur fram að sóknaraðili lýsti því við yfirheyrslur að hann hefði engin gögn eða yfirlit fengið frá FCCI um launagreiðslur heldur hafi við gerð framtalsins verið stuðst við staðfestingu Landsbanka Íslands á greiðslum frá FCCI til sín sem hafi verið lagðar inn á reikning í bankanum. FCCI hafi ekki gefið út neina launaseðla vegna vinnu hans eða lagt fram neins

konar uppgjör. Þá kemur fram hjá sóknaraðila að greiðslunum hafi ekki verið skipt í laun og dagpeningagreiðslur. Enn fremur kvaðst sóknaraðili ekki geta lagt fram nein gögn um útlagðan kostnað vegna dvalar sinnar erlendis.

Launagreiðandinn FCCI lýtur ekki íslenskum lögum og bar ekki skylda til samkvæmt 92. gr. laga nr. 75/1981 að skila skattstjóra launaskýrslu eins og íslenskum launagreiðendum.

Samkvæmt 30. gr. laga nr. 75/1981, A-lið, tölul. 1, má draga frá tekjum manna útgjöld sem eru að hámarki móttækin fjárhæð ökutækjastyrkja, dagpeninga eða hliðstæðra endurgreiðslna á kostnaði sem sannað er að séu ferða- eða dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda og eru í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra, sbr. 116. gr. laga nr. 75/1981. Sérstakar matsreglur samkvæmt þessu lagaákvæði munu ekki hafa verið settar á þessum tíma.

Í leiðbeiningum um útfyllingu skattframtals einstaklinga fyrir árið 1994 segir að um frádrátt frá móttæknum dagpeningum gildi skattmat ríkisskattstjóra í staðgreiðslu á árinu 1993, sem byggist á því að uppfyllt séu skilyrði 2. og 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu, en reglugerð þessi er sett með heimild í 8. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Í 2. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 er kveðið á um það að heimilt sé að halda utan staðgreiðslu dagpeningum og hliðstæðum endurgreiðslum á ferða- og dvalarkostnaði vegna launagreiðanda, sé fjárhæð þeirra innan þeirra marka sem leyfist til frádráttar samkvæmt reglum ríkisskattstjóra, sbr. 1. tölul. 30. gr. laga nr. 75/1981 með síðari breytingum. Eins og að framan segir voru reglur af þessu tagi ekki til á þeim tíma sem hér um ræðir.

Í 3. mgr. 6. gr. reglugerðarinnar segir að heimildirnar til þess að halda dagpeningum og hliðstæðum endurgreiðslum á ferða- og dvalarkostnaði utan staðgreiðslu séu bundnar þeim skilyrðum að fyrir liggi í bókhaldi launagreiðanda sem og hjá launamanni gögn um tilefni ferðar og fjölda dvalardaga, fjárhæð ferðapeninga eða dagpeninga eða eftir atvikum reikningar frá þriðja aðila, svo og nafn og kennitala launamanns.

Í leiðbeiningum um útfyllingu skattframtals 1994 er rakið hverjar upphæðir má draga frá dagpeningagreiðslum í mismunandi tilvikum. Því er haldið fram af hálfu sóknaraðila að sá frádráttur sem hann tilgreinir á móti dagpeningum á framtali sínu 1994 sé í samræmi við skattmat ríkisskattstjóra og er því ekki mótmælt af hálfu varnaraðila.

Ljóst er að heimildin í 30. gr. A, 1. tölul., laga nr. 75/1981, til þess að draga frá tekjum manna, hvort heldur um er að ræða laun, dagpeninga, ökutækjastyrk eða ámóta greiðslur, útgjöld sem sannað er að séu ferða- og dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda, byggist á þeirri hugsun að launþega beri ekki að greiða skatt af þeim hluta launa sem rennur til þess að kosta öflun teknanna. Af nettó-

tekjum sínum ber launþeganum hins vegar að greiða skatta og skiptir þá ekki máli með hvaða hætti þau hafa verið greidd, hvort þau hafa verið nefnd dagpeningar, ökutækjastyrkur eða eitthvað annað, nema þá komi til sérstakar frádráttarheimildir.

Eins og fyrr er rakið taldi sóknaraðili sig hafa fengið á árinu 1993 greiddar kr. 471.513 í dagpeninga og kr. 210.938 í launatekjur frá FCCI eða samtals kr. 682.451. Dagpeninga telur hann hafa verið greidda í 49 daga eða rúmlega 9.600 krónur hvern dag. Sé launatekjum deilt á sama dagafjölda nema þær rúmlega 4.300 krónum á dag. Dagpeningana telur því sóknaraðili vera um 69% af heildarlaunatekjum frá FCCI. Hafi dagpeningarnir allir mætt kostnaði sóknaraðila við að afla þessara tekna verður varla annað sagt en að tekjuöflun sóknaraðila hafi verið afar dýr, a.m.k. miðað við þau lágu laun sem eftir stóðu honum til ráðstöfunar.

Með þetta í huga verður að telja að óvarlegt hafi verið að byggja álagningu skatta á framtalinu eins og því var skilað eða ákvarða álagningu að einhverjum álitum. Skattstjóra var því rétt og nauðsynlegt að krefjast frekari upplýsinga frá sóknaraðila um dagpeningagreiðslurnar en framtali hans fylgdu í upphafi. Framtalsgögn sóknaraðila voru þannig ófullnægjandi til þess að byggja mætti á þeim álagningu með viðunandi öryggi í skilningi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981. Endurákvörðun ríkisskattstjóra var því heimil samkvæmt 1. mgr. sömu greinar, sbr. 1. mgr. 96. gr. sömu laga.

Samkvæmt framtölum sóknaraðila hefur hann aðallega fengið greidda dagpeninga vegna dvalar sinnar í Finnlandi eða í 161 dag árið 1992 og í 39 daga árið 1993. Það ár fær hann greidda dagpeninga í 10 daga vegna dvalar á öðrum stöðum.

Viðurkennt er af hálfu varnaraðila að sóknaraðili eigi rétt á frádrætti vegna kostnaðar við dvöl sína í Finnlandi og ekki er gerður sérstakur ágreiningur um frádrátt vegna 10 daga dvalar hans í öðrum löndum. Ágreiningur aðila snýst um það hvort sóknaraðili á rétt á því að draga frá frá tekjum sínum sömu fjárhæð og fram kemur í leiðbeiningum ríkisskattstjóra um framtal einstaklinga. Sóknaraðili heldur því fram að svo sé. Málflutningur hans verður þó tæplega skilinn svo að hann telji að leiðbeiningar ríkisskattstjóra um framtal einstaklinga skapi einar og sér rétt til frádráttar heldur vegna þess að: „kostnaður eða útgjöld sóknaraðila hafi a.m.k. numið þeim fjárhæðum sem í upphafi voru tilfærð í skattframtölum á móti fengnum dagpeningum og því frádrátturinn heimill skv. 1. tl. A-liðar 30. gr. laganna“ [laga nr. 75/1981], eins og orðrétt segir í greinargerð sóknaraðila.

Það er ljóst að leiðbeiningarreglur ríkisskattstjóra skapa ekki sjálfstæðan rétt til frádráttar en skilyrði frádráttar eru lögbundin, sbr. 30. gr. laga nr. 75/1981. Í leiðbeiningarreglunum er og um frádráttinn vísað til skattmats ríkisskattstjóra í

staðgreiðslu á árunum 1992 og 1993 sem sagt er að byggist á því að uppfylla þurfi skilyrði 2. og 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987, en þau eru rakin hér að framan. Ríkisskattstjóri virðist þannig nota framangreinda tilvísun í stað þess að setja sérstakar reglur um mat á hlunnindum samkvæmt 116. gr. laga nr. 75/1981. Þótt hér sé ekki um alls kostar heppilega aðferð að ræða verður hún þó að teljast geta staðist, enda eru í matsreglum þessum ekki þau skilyrði sett sem ekki geta talist rúmast innan þess sem kveðið er á um í 30. gr. laga nr. 75/1981, A-lið, tölul. 1.

Samkvæmt 30. gr. laga nr. 75/1981, A-lið, tölul. 1, má draga frá tekjum manna útgjöld sem sannað er að séu ferða- og dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda og verða útgjöldin að vera í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra, sem verður að skilja svo að þau megi ekki nema hærri fjárhæðum en þeim sem ríkisskattstjóri tiltekur í mati sínu og verði að fullnægja skilyrðum matsreglnanna að öðru leyti. Þá mega útgjöldin ekki nema hærri fjárhæð en þær greiðslur atvinnurekanda sem ætlað var að mæta þeim.

Eins og fyrr er rakið hefur sóknaraðili engin gögn getað lagt fram um kostnað sinn vegna atvinnurekanda og engin gögn um það hver hluti af launum hans var greiddur sem dagpeningar. Hann hefur einungis tiltekið dvalardaga og margfaldar þá síðan með þeim tölum sem við eiga í leiðbeiningum ríkisskattstjóra um framtal einstaklinga. Sóknaraðili hefur með þessum hætti, að því er virðist, ákveðið að mestu leyti sjálfur hver hluti af launum hans skuli teljast dagpeningar og hvað skuli koma þeim til frádráttar. Sóknaraðili hefur þannig á engan hátt fullnægt þeim skilyrðum til frádráttar frá tekjum sínum sem kveðið er á um í 30. gr. laga nr. 75/1981 og að framan eru rakin. Hins vegar viðurkennir varnaraðili að sóknaraðili eigi rétt á frádrætti en ekki jafnmiklum og sóknaraðili sjálfur tiltekur. Þegar svo háttar til sem hér um ræðir verður að telja ríkisskattstjóra heimilt samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 75/1981 að áætla tekjur sóknaraðila og að beita heimild í 2. mgr. 106. gr. svo sem hann hefur gert. Álagningu ríkisskattstjóra, sem aðfararkrafa varnaraðila er byggð á, verður að telja innan marka framangreindra valdheimilda.

Samkvæmt þessu er niðurstaða dómsins sú að fjárnámserð sýslumannsins í Reykjavík frá 8. apríl sl. skuli óbreytt standa.

Rétt er að geta þess að í greinargerð varnaraðila kemur fram að fallist hafi verið á það að fella niður 25% álag á tekjuskattstofn vegna tekjuársins 1993. Varnaraðili hefur krafist fjárnáms fyrir kr. 303.158 auk vaxta og kostnaðar. Sú fjárhæð sýnist vera lægri en fjárhæð álagningar ríkisskattstjóra, sem nam kr. 370.708, enda þótt tekið sé tillit til þess að síðar var fallið frá því að beita 25% álagi vegna gjaldársins 1994. Lögmenn aðila gátu ekki skýrt hvernig á því stæði. Þar sem hér er um að ræða lægri fjárhæð en álagningunni nemur breytir það engu um framangreinda niðurstöðu.

Málskot úrskurðar þessa frestar ekki frekari fullnustuaðgerðum.

Hvor aðili um sig skal bera kostnað sinn af rekstri málsins.

Meðferð þessa máls hefur dregist á langinn af þeim sökum að rétt var talið að biða eftir úrskurði yfirkattaneðndar í ákveðnu máli en síðar kom í ljós að fallið var frá kæru þess máls til yfirkattaneðndar.

Úrskurð þennan kvað upp Friðgeir Björnsson dómstjóri.

Ú r s k u r ð a r o r ð :

Fjárnámsgerð sýslumannsins í Reykjavík, nr. 11/1998/01083, sem fram fór í bifreið sóknaraðila, HZ-124, 8. apríl 1998, skal óbreytt standa.

Málskot úrskurðar þessa frestar ekki frekari fullnustuaðgerðum.

Aðilar beri hvor um sig kostnað sinn af rekstri málsins.
