

Fimmtudaginn 10. febrúar 2000.

Nr. 393/1999. **Kólus ehf.**

(Helgi V. Jónsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Virðisaukaskattur.

Félagið K keypti bifreið til notkunar í þágu atvinnurekstrar síns og fékk endurgreiddan innskatt af kaupverði hennar. Sást í þrígang til bifreiðarinnar, þar sem henni var lagt að næturlagi utan við náttstað sölumanns hjá K. Vegna þessa var virðisaukaskattur og álag vegna bifreiðarinnar endurákvarðað. Höfðaði K mál á hendur íslenska ríkinu vegna þessa. Talið var að reglugerð nr. 192/1993 um innskatt ætti nægjanlega lagastoð í 16. gr., sbr. 49. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Var talið ósannað að nauðsynlegt hefði verið, vegna reksturs og aðbúnadur á starfsstöð K, að hafa bifreiðina fyrir utan aðsetursstað sölumanns að næturlagi. Var niðurstaða héraðsdóms um að sýkna ríkið af kröfum K staðfest.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómaramir Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson og Pétur Kr. Hafstein.

Áfrýjandi skaut máli þessu til Hæstaréttar 29. september 1999. Hann gerir þær dómkröfur, að úrskurður yfirséttarnefndar 13. mars 1998 verði felldur úr gildi og stefnda verði gert að endurgreiða innskatt auk álags vegna ákvörðunar skattstjóra, sem staðfest var með greindum úrskurði yfirséttarnefndar, samtals að fjárhæð 340.764 krónur með dráttarvöxtum frá 5. maí 1997 til greiðsludags. Þessi krafa felur í sér, að stefndi endurgreiði innskatt auk álags vegna öflunar bifreiðarinnar PK-330, að fjárhæð 279.829 krónur, og innskatt auk álags af rekstri bifreiðarinnar, 12.137 krónur, dráttarvexti að fjárhæð 48.798 krónur, sem inntir voru af hendi 5. maí 1997, eða samtals 340.764 krónur. Auk þess felur krafan í sér, að ónotað rekstrartap áfrýjanda gjaldárið 1996 nemi 5.038.417 krónum og eignarskattstofn sama gjaldárs nemi 620.930 krónum. Þá krefst áfrýjandi málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti, en til vara að fjárkröfur áfrýjanda verði lækkaðar og málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti verði felldur niður.

Það er ósannað í málinu, að fyrir hendi séu þær forsendur í rekstri og aðbúnaði á starfsstöð áfrýjanda, að nauðsynlegt hafi verið að hafa bifreið fyrirtækisins við aðsetursstað sölumanns að næturlagi.

Með dómum Hæstaréttar 5. maí 1999 í málinu nr. 164/1999 og 12. maí 1999 í málinu nr. 336/1998 var því slegið föstu, að reglugerð nr. 192/1993 um innskatt ætti nægjanlega lagastöð í 16. gr., sbr. 49. gr., laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Í 9. gr. reglugerðarinnar er lagt bann við því að telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim bifreiðum, sem tilgreindar eru, nema þær séu eingöngu notaðar vegna sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Einnig er þar kveðið á um, að ökutæki skuli ekki talið notað eingöngu vegna sölu á vörum eða skattskyldri þjónustu, ef það er notað af eiganda þess eða starfsmanni hans til einkanota, þar með talið til aksturs milli heimilis og vinnustaðar.

Með þessum athugasemdum en að öðru leyti með vísan til forsendna héraðsdóms ber að staðfesta hann.

Áfrýjandi greiði stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti svo sem í dómsorði greinir.

D ó m s o r ð :

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, Kólus ehf., greiði stefnda, íslenska ríkinu, 100.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 29. júní 1999.

Mál þetta, sem dómtekið var 2. júní sl., er höfðað með stefnu áritaðri um birtingu 2. október 1998 af Kólus ehf., Tunguhálsi 5, Reykjavík, gegn íslenska ríkinu.

Dómkröfur.

Stefnandi gerir þær dómkröfur að úrskurður yfirséðanefndar í málinu nr. 275/1998, dags. 13. mars 1998, og úrskurðir skattstjórans í Reykjavík, dags. 20. desember 1996 og 25. febrúar 1997, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldaárið 1996 verði felldir úr gildi og að stefnda verði gert að endur-

greiða stefnanda innskatt auk álags vegna endurákvörðunarinnar, samtals að fjárhæð 340.764 krónur auk dráttarvaxta frá 5. maí 1997 til greiðsludags. Þá krefst stefnandi málskostnaðar samkvæmt mati réttarins.

Aðalkrafa stefnda er að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og að stefnanda verði gert að greiða stefnda málskostnað eftir mati dómsins.

Varakrafa stefnda er að fjárkröfur stefnanda verði lækkaðar verulega og að málskostnaður verði í því tilviki látinn niður falla.

Málsatvik.

Stefnandi er einkahlutafélag með skráð aðsetur að Tunguhálsi 5 í Reykjavík. Starfsemi stefnanda felst einkum í framleiðslu, sölu og dreifingu á lakkrís.

Hinn 30. nóvember 1995 keypti stefnandi sendibifreiðina PK-330 og fékk endurgreiddan innskatt af kaupverði hennar, alls 254.447 krónur. Í sambandi við kaupin undirritaði fulltrúi fyrirtækisins svohljóðandi yfirlýsingu:

„Ég undirritaður lýsi því yfir að ofangreind bifreið uppfyllir ákvæði 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt og er/verður eingöngu notuð við virðisaukaskattsskylda starfsemi og...”

Fyrir neðan undirskrift yfirlýsingarinnar var prentað: „Athygli eiganda/kaupanda er vakin á því að skattstjóri hefur, þrátt fyrir ofangreinda yfirlýsingu, heimild til að hafna innskatti af öflun bifreiðar telji hann að bifreiðin sé ekki eingöngu notuð við virðisaukaskattsskylda starfsemi. Ennfremur er athygli eiganda/kaupanda vakin á því að breytingar sem gerðar eru á ofangreindri bifreið þannig að hún uppfylli ekki skilyrði 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt, valda því að innskattsfrádrætti er hafnað. Sé innskattsfrádrætti hafnað ber eigandi/kaupandi kostnað af því að búa bifreiðina skráningarmerkjum af venjulegri gerð“.

Bifreiðin var keypt til nota við sölu og dreifingu á framleiðsluvörum stefnanda. Eftir kaupin fór framkvæmdastjóri stefnanda þess á leit við þann sölumann, sem annaðist sölu og dreifingu á framleiðsluvörum fyrirtækisins, að hann legði bifreiðinni að næturlagi við heimili sitt þar sem bifreiðin væri öruggari þar fyrir innbrotum heldur en ef hún stæði við óvaktaða og ógirta lóð stefnanda að Tunguhálsi 5. Einnig þótti þetta til hagræðis þar sem þá var hægt að fara strax í söluferðir að morgni, án þess að þurfa að koma fyrst við á starfsstöð stefnanda.

Þann 11. júní 1996 sendi skattstjórinn í Reykjavík stefnanda bréf þar sem honum var kynnt skýrsla eftirlitsfulltrúa embættisins. Þar kom fram að í þrígang hefðu ljósmyndir verið teknar að næturlagi af bifreiðinni PK-330 fyrir utan hús nr. 54 og 56 við Gnoðarvog. Stefnandi gerði grein fyrir sjónarmiðum sínum með bréfi, dags. 19. júní, og sagði þar að bifreiðin væri í umsjá sölumanns félagsins, sem hefði náttstað hjá unnustu sinni að Gnoðarvogi 54 og hann geymði bifreiðina þar um nætur. Þetta væri öruggara þar sem stefnandi hafi ekki húsnæði fyrir

bifreiðina og eins væri þetta til hagræðingar þar sem starfsmaðurinn hæfi oft störf frá náttstað sínum, en ekki frá starfsstöð stefnanda.

Með bréfi til stefnanda, dags. 28. október 1996, lýsti skattstjóri fyrirætlun sinni að endurákvarða fjárhæðir virðisaukaskatts á grundvelli 27. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 fyrir tímabilin sept.-des. 1995 og jan.-júní 1996. Taldi skattstjóri að notkun bifreiðarinnar PK-330 hefði verið andstæð 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt. Skattstjóri fyrirhugaði að fella niður innskatt vegna öflunar bifreiðarinnar og að lækka innskatt af rekstrarkostnaði fyrir nefnd uppgjörstímabil, sem svaraði einkanotum sem skattstjóri taldi hæfilega metin 30% af rekstrarkostnaði. Ásamt þessu boðaði skattstjóri að stofnverð bifreiðarinnar yrði hækkað úr 1.038.553 krónum í 1.293.000 krónur eða sem næmi fjárhæð innskatts vegna kaupanna og að tekju- og eignarskattstofn yrði leiðréttur í samræmi við þetta. Stefnanda var einnig gerð grein fyrir að 10% álag kynni að bætast ofan á framangreint. Í bréfi stefnanda frá 29. október 1996 sagði að fyrirhuguðum endurákvörðunum yrði skotið til yfirsattanefndar. Þann 20. desember 1996 var stefnanda tilkynnt um endurákvörðun skattstjóra. Stefnandi kærði endurákvörðun skattstjóra með bréfi, dags. 16. janúar 1997. Skattstjóri kvað upp kæruúrskurð þann 25. febrúar 1997 þar sem fyrri ákvörðun var staðfest.

Stefnandi skaut kæruúrskurði skattstjórans til yfirsattanefndar með kæru, dags. 24. mars 1997. Yfirsattanefnd kvað upp úrskurð sinn 13. mars 1998. Staðfesti nefndin niðurstöðu skattstjóra að því er varðaði einkanot bifreiðarinnar PK-330 og hafnaði kröfu stefnanda vegna innskatts af kaupverði. Kröfu um lækkun innskatts af rekstrarkostnaði var vísað frá vegna vanreifunar. Lækkun skattstjóra á gjaldfærðum rekstrarkostnaði bifreiðarinnar í rekstrarreikningi var felld úr gildi, enda væri lagt til grundvallar að í umræddum einkaafnotum fælust hlunnindi viðkomandi starfsmanni til handa. Varð því breyting á tekjuskattstofni í kjölfar úrskurðar yfirsattanefndar að ónotað rekstrartap var ákveðið 5.076.134 krónur.

Málsástæður stefnanda og lagarök.

Stefnandi kveðst byggja kröfu sína til endurgreiðslu innskatts af kaupverði bifreiðarinnar og rekstrarkostnaði hennar á meginreglu 16. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Stefnandi mótmælir því að fjármálaráðherra geti á grundvelli greinarinnar hafnað alfarið innskatti af ökutækjakaupum sem séu gerð í þágu sölu skattskyldra vara. Telur hann að það ákvæði reglugerðarinnar, er skattyfirvöld byggja niðurstöðu sína á, þ.e. 3. mgr. 9. gr. rgl. 192/1993, sé víðtækara en lögin heimili. Framsal löggjafans til ráðherra er felist í 49. gr. og 16. gr. laga 50/1988 feli ekki í sér heimild til að setja reglur er banni innskatt af bifreiðakaupum við þær aðstæður sem hér um ræði.

Samkvæmt 15. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 skuli skattskyldir aðilar greiða í ríkissjóð mismun útskatts og innskatts hvers uppgjörstímabils. Samkvæmt 3. mgr. greinarinnar merki innskattur þann virðisaukaskatt sem á tímabilinu falli á kaup skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum, sbr. þó 16. gr. Í 16. gr. sé því að finna undantekningar frá meginreglu 15. gr., en þar segi að til innskatts skuli telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varði sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Sé fjármálaráðherra veitt heimild til að setja reglur um að til innskatts megi telja ákveðinn hluta af virðisaukaskatti innkaupa sem ekki varði eingöngu sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu.

Fjármálaráðherra hafi á grundvelli heimildar í 16. gr., sbr. 49. gr., sett reglugerð um innskatt og sé sú reglugerð er gildi á þeim tíma, sem mál þetta snýst um nr. 192/1993. Í 1. gr. þeirrar reglugerðar séu almenn ákvæði um að til innskatts megi telja virðisaukaskatt sem falli á kaup hans á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum. Í II. kafla reglugerðarinnar sé síðan fjallað um innkaup, sem ekki varði eingöngu sölu á skattskyldri vöru og þjónustu og reglur settar um hvernig með skuli fara. Í 6. gr. sé fjallað sérstaklega um eigin not og heimilað að telja virðisaukaskatt af innkaupum, sem bæði séu vegna sölu skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu og til einkanota eða annarra nota sem ekki varði rekstur hans, til innskatts að því leyti sem innkaupin teljist varða virðisaukaskattsskyldan rekstur. Skuli skattstjóri í því sambandi taka mið af þeim reglum og þeirri framkvæmd sem mótask hafi við tekjuskattsálagningu þegar hann leggi mat á hvort innkaupum sé réttilega skipt milli skattskylds reksturs og einkanota.

Í 7.-9. gr. reglugerðarinnar séu settar sérreglur um fasteignir og ökutæki. Sé í 9. gr. sérstaklega fjallað um ökutæki, en þar segi að óheimilt sé að telja til innskatts virðisaukaskatt vegna öflunar eða leigu tiltekinna ökutækja nema þau séu eingöngu notuð vegna sölu skattaðila á vörum eða skattskyldri þjónustu og í 3. mgr. þeirrar greinar segi að ökutæki skuli ekki talið notað eingöngu vegna sölu á vörum eða skattskyldri þjónustu ef það sé notað af eiganda þess eða starfsmanni hans til einkanota, þ.m.t. til aksturs milli heimilis og vinnustaðar.

Þetta ákvæði reglugerðarinnar sé víðtækara en lögin segi og fari því fjármálaráðherra hér út fyrir heimild þá sem honum sé veitt í 2. mgr. 16. gr., sbr. 49. gr. Reglugerðarákvæðið eigi sér því ekki lagastoð og fái ekki staðist, en skv. 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 verði skattur ekki á lagður nema með lögum. Hér sé auk þess um íþyngjandi ákvæði að ræða sem skýra eigi þröngt og skattgreiðendum í hag.

Þrátt fyrir orðalag 2. mgr. 16. gr. um heimild til fjármálaráðherra sé það skylt samkvæmt lögnum að viðurkenna sem innskatt þann hluta hans sem varði kaup

á aðföngum sem séu vegna sölu á vörum og þjónustu. Megi í þessu sambandi benda á ákvæði 4. mgr. 16. gr. og reglugerðar nr. 248/1990 svo og almennar reglur þær sem fram komi í reglugerð nr. 192/1993. Samkvæmt þessu er því mótmælt að fjármálaráðherra, með reglugerð, geti hafnað innskatti af ökutækja-kaupum, þar sem þau séu gerð í þágu sölu skattskyldra vara.

Stefnandi sé skattskyldur aðili, sbr. 3. gr., og selji skattskyldar vörur, sbr. 2. gr. Eins og áður segi gildi sú meginregla varðandi virðisaukaskatt að innskattur af kaupum á fjárfestingarvörum, sem standi í beinu sambandi við sölu á skattskyldri vöru og þjónustu, komi til frádráttar útskatti við uppgjör, sbr. 1. mgr. 16. gr., sbr. 2. ml. 5. mgr. 5. gr. og 15. gr. laganna. Orðið „eingöngu“ þýði í raun, þegar litið sé til 2. mgr. greinarinnar, að til innskatts megi telja allan innskatt af hinum tilgreindu aðkaupum að svo miklu leyti sem kaupin varði sölu á skattskyldum vörum og þjónustu, ekki að kaupin séu að öllu leyti gerð í þágu sölunnar. Kaupin á bifreiðinni af hálfu stefnanda hafi eingöngu verið gerð í þágu hinnar skattskyldu sölu fyrirtækisins. Sú notkun sem talin sé til hlunninda fyrir starfsmanninn sé svo takmörkuð að hún sé ekki mælanleg miðað við þá hagsmuni sem stefnandi hafi af varðveislu hans á bifreiðinni og farmi hennar. Megi í þessu sambandi benda á að skattstjóri hafi ekki talið starfsmanninn njóta skattskyldra hlunninda, sbr. A-lið 7. gr. laga nr. 75/1981. Niðurstaða skattstjóra, að því er stefnanda varði, sé því brot á meðalhófsreglu stjórnsýslulaga nr. 37/1993, 12. gr. þeirra.

Þá er því sérstaklega mótmælt að fjármálaráðherra hafi heimild til að telja að akstur starfsmannsins frá heimili til starfsstöðvar stefnanda geti talist einkanot sem fyrirbyggi kröfu stefnanda til innskatts vegna kaupa bifreiðarinnar með vísan til 1. mgr. 16. gr. laganna. Í 3. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar segi að akstur frá heimili eiganda eða starfsmanns til vinnustaðar skuli teljast einkanot. Í tilviki stefnanda starfar sölumaðurinn víðs vegar um landið og hefur því ekki fastan vinnustað. Geti því framangreint ákvæði ekki átt við um rekstur stefnanda. Umrædd bifreið hafi verið notuð að öllu leyti í þágu virðisaukaskatts-skylds rekstrar stefnanda. Starfsmaður hafi annast varðveislu bifreiðarinnar að nóttu til en það hafi verið af tveimur ástæðum og þær eru í fyrsta lagi vegna innbrotahættu á starfsstöð stefnanda en mörg slík tilvik hafi átt sér stað undanfarin ár, sbr. framlagða lögregluskýrslu, svo og vegna þess að umræddur starfsmaður hafi verið sölumaður hjá stefnanda og hafi bifreiðin því verið hlaðin vörum sem starfsmanninum hafi verið nauðsynlegar er hann hóf starf sitt að morgni í söluferðum út á land. Starfsmaðurinn hafi því ekki haft bifreiðina til eigin afnota heldur hafi hún eingöngu verið notuð af þeim sem hafi verið að selja vörurnar og dreifa þeim. Nýr starfsmaður hafi tekið við bifreiðinni er sölumaðurinn fór í sumarleyfi eða var forfallaður. Ekki hafi þótt taka því að telja akstur sem hér um ræði til skattskyldra hlunninda. Ekki sé heldur hægt að ætl-

ast til að atvinnurekandi geti komið í veg fyrir minnstu einkanot slíks starfsmanns á „virðisaukaskattsbifreið“.

Með vísan til framanritaðs er því haldið fram að framangreindar reglur og skattaframkvæmd fari út fyrir sanngirnismörk og tilgang og ætlun löggjafans. Stjórnarskráin eigi að vernda borgarana fyrir slíku þar sem þar sé skýrt tekið fram að álagning skatta verði ekki gerð nema samkvæmt lögum og er almennt viðurkennt að slík lög þurfi að vera skýr og afdráttarlaus og allur vafi túlkaður skattgreiðandanum í hag.

Málsástæður stefnda og lagarök.

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að úrskurður yfirsattaneftndar sé í samræmi við lög um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og lög nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Ekkert tilefni sé til ógildingar hans eða grundvöllur til að fallast á endurgreiðslukröfu stefnanda að hluta eða í heild. Stefndi bendir á að engin rök standi til þess að ógilda ákvarðanir lægra setts stjórnvalds svo sem krafist er, en engin rök séu færð fyrir þeim kröfum sérstaklega í stefnu. Verði því að mótmæla þeim kröfufliðum sem vanreifuðum þannig að frávísun varði. Ekki verður heldur séð að stefnandi hafi lögvarða hagsmuni af ógildingu úrskurða skattstjórans í Reykjavík, en annars vegar sé þar um að ræða endurákvörðun frá 20. desember 1996, sem skotið hafi verið til skattstjóra til úrskurðar, en hann féll 25. febrúar 1997. Þeim úrskurði hafi síðan verið skotið til yfirsattaneftndar sem felld hafi úrskurð skattstjóra að litlum hluta úr gildi, en hafi staðfest að því er varðar meginatriði og sakarefni þessa máls. Fyrri úrlausnir skattstjóra hafi því ekki haft sjálfstætt gildi eftir að yfirsattaneftnd leysti úr kærumáli stefnanda. Verði kröfum um ógildi endurákvörðunar og úrskurðar skattstjóra ekki vísað frá er krafist sýknu af þeim, en engar málsástæður komi fram í stefnu varðandi þá úrskurði sérstaklega. Stefndi gerir einnig þær athugasemdir að sundurliðun sú sem fram komi í endurgreiðslukröfunni sjálfri, sem verði að teljast óþörf, samræmist ekki málsgögnum og þeim álagningum sem um ræði.

Samkvæmt 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 teljist til innskatts á hverju uppgjörstímabili virðisaukaskattur af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varði sölu skattaðila á vörum eða skattskyldri þjónustu. Fjármálaráðherra sé, samkvæmt 2. mgr. 16. gr., sbr. einnig 49. gr. laganna, heimilt að setja reglur um að til innskatts megi telja ákveðinn hluta af virðisaukaskatti innkaupa sem ekki varði eingöngu sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Hafi það verið á grundvelli 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt, sem stefnandi sótti um heimild til að telja virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar til innskatts. Vísað sé til stefnu um efni þeirrar yfirlýsingar sem gefin hafi verið af stefnanda í samræmi við framangreind ákvæði laga og reglugerða á eyðublaði RSK 10.33, þess efnis að bifreiðin yrði

eingöngu notuð við virðisaukaskattsskylda starfsemi, en ella myndi skattstjóri hafna innskatti af öflun bifreiðarinnar.

Svo sem að framan sé lýst hafi bifreiðin ekki eingöngu verið notuð vegna virðisaukaskattsskyldrar starfsemi stefnanda, þ.e. vegna sölu á vörum og skattskyldri þjónustu. Stefnandi hafi því ekki staðið við skilyrði 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 og 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt. Bifreiðina hafi skilyrðislaust borið að geyma við starfsstöð stefnanda, en þess í stað hafi hún verið notuð af starfsmanni félagsins til ferða milli heimilis og vinnustaðar og hafi staðið við heimili hans yfir nætur. Er því mótmælt sem röngu og ósönnuðu að staða bifreiðarinnar við heimili starfsmanna hafi verið hugsuð sem geymslustaður fyrir hana. Þótt svo yrði talið hafi engar rekstrarlegar ástæður verið fyrir því að geyma bifreiðina við einkaheimili og nýta hana þannig fyrir starfsmann til ferða milli heimilis og vinnu, en slík afnot verði að telja til einkanota.

Sérstaklega sé mælt fyrir um í 3. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar að ökutæki skuli ekki talið notað eingöngu vegna sölu á vörum og skattskyldri þjónustu ef það er notað af eiganda þess eða starfsmanni hans til einkanota, þ.m.t. til aksturs milli heimilis og vinnustaðar. Ákvæði 2. og 3. málslíðar nefndrar 3. mgr. eigi hins vegar ekki við í tilviki stefnanda, enda hafi félagið ekki sótt um slíka undanþágu. Með ákvæði 3. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar hafi verið minnkað svigrúm til mats á aðstæðum aðila í einstökum tilvikum með tilliti til ákvæða 1. mgr. og 3. tölulíðar 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Sé ljóst að ákvæði 3. mgr. 9. gr. eigi sér fulla lagastoð. Hafi ríkari skatteftirlitsþarfir átt ríkan þátt í því hvernig reglum er háttað, einkum með tilliti til ákvæða um sérstök skráningarmarki ökutækja, sbr. breytingu þá er varð með 51. gr. laga nr. 111/1992 um breytingar í skattamálum. Stefndi telur ákvæði 1. og 3. mgr. 9. gr. eiga fulla lagastoð og þar af leiðandi í samræmi við 77. gr. stjórnarskrár. Þegar litið sé til ákvæða stjórnarskrár í þessu samhengi sé óraunhæft að ætla að með ákvæðinu séu lagðir skattar á stefnanda í þeim skilningi. Sé á hinn bóginn um að ræða nánari reglur um notkun bifreiða sem falli undir heimildina í 1. mgr. 9. gr. fyrir innskattsfrádrætti. Sótt hafi verið um þá heimild og stefnandi hafi samþykkt greind skilyrði fyrir sitt leyti með skriflegri yfirlýsingu en hafi síðan haft þau að engu þrátt fyrir að í yfirlýsingu hans væri vísað til nefndrar reglugerðar. Stefnandi hafi því vítað gjörla hvað teldust einkanot. Er því mótmælt að um sé að ræða íþyngjandi ákvæði, en stefnandi hafi sótt um heimild til þess að skrá bifreiðina sem virðisaukaskattsbifreið á grundvelli ákvæðisins í 1. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar.

Af hálfu stefnanda hafi ekki aðeins verið brotið gegn afdráttarlausu ákvæði 3. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar, heldur einkum og sér í lagi upphafsákvæði nefndrar 9. gr. sem og 16. gr. laga nr. 50/1988. Komi skýrt fram í 1. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar að óheimilt sé að telja til innskatts virðisaukaskatt vegna öflunar ökutækja eins og umræddrar bifreiðar nema þau séu eingöngu notuð vegna

sölu skattaðila á vörum eða skattskyldri þjónustu. Falli ákvæði þetta alfarið að 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Skýra beri orðið eingöngu eftir hljóðan þess. Með því sé átt við að virðisaukaskattur af kaupverði bifreiðar komi því aðeins til álita sem innskattur að hún sé alfarið og einungis notuð vegna sölu á virðisaukaskattsskyldri vöru eða þjónustu, en einskis annars. Þar sem bifreiðin hafi verið notuð sem farartæki starfsmanns milli heimilis og vinnu hafi notkunin ekki fallið undir nefnd heimildarákvæði 9. gr. reglugerðarinnar eða 1. mgr. 16. gr. laganna.

Stefnandi sé einkahlutafélag með skráð aðsetur að Tunguhálsi 5 í Reykjavík, sbr. 2. tölulið 2. mgr. 7. gr. laga nr. 138/1995 um einkahlutafélög. Af málsögnum og útskýringum stefnanda verði því ráðið að notkun bifreiðarinnar hafi nánast frá kaupdegi verið með þeim hætti að hún girði fyrir innskattsfrádrátt. Hafi verið staðfest af hálfu stefnanda að bifreiðin PK-330 hafi verið í umsjá sölumanns fyrirtækisins frá því að hún var keypt. Hafi bifreiðin að jafnaði verið geymd fyrir utan náttstað sölumannsins við Gnoðarvog 54 í Reykjavík. Daglegur vinnustaður sölumannsins sé hins vegar í starfsstöð stefnanda að Tunguhálsi 5. Þar sem innskattsfrádráttur komi ekki til álita ef ökutæki er að einhverju leyti haft til annarra nota en vegna sölu á virðisaukaskattsskyldri vöru og þjónustu, t.d. vegna einkanota, verði að telja notin vera hlunnindi til starfsmanna sem svo um ræðir í 3. tölulið 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Þar sé því einnig um að ræða akstur sem undanþeginn sé virðisaukaskatti vegna ákvæða 3. mgr. 2. gr. laganna. Breyti hér engu um þótt stefnandi hafi talið öruggara að geyma bifreiðina annars staðar en við starfsstöð félagsins. Viðkomandi starfsmaður hafi augljóslega haft mikinn fjárhagslegan ávinning af notkun bifreiðarinnar og því ótvírætt um einkanot að ræða. Jafnt í virðisaukaskattslögum og lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 sé dregin skýr markalína milli þess sem annaðhvort tilheyrir atvinnustarfsemi eða virðisaukaskattsskyldri starfsemi annars vegar og einkanotum hins vegar. Er meðal annars vísað til greinargerðar með frumvarpi sem varð að virðisaukaskattslögum og einnig er til hliðsjónar bent á Hrd. 1996, bls. 1955, og fleiri dómafordæmi. Er því mótmælt að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu í 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, en ekki hafi verið tilefni til vægari úrræða vegna einkanota bifreiðarinnar en að endurákvarða á þann hátt sem staðfest hefur verið af yfirsattanefnd.

Með vísan til þessa verður að telja virðisaukaskattsskil stefnanda hafa verið röng á því tímabili sem um ræðir, þ.e. þegar virðisaukaskattur af kaupverði bifreiðarinnar var færður sem innskattur á virðisaukaskattsskýrslu. Hafi því verið rétt af skattstjóra, svo sem staðfest hefur verið með úrskurði yfirsattanefndar, að endurákvarða virðisaukaskatt stefnanda á því tímabili samkvæmt 26. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 4. gr. laga nr. 149/1996, áður 9. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988.

Mótmælt er málsástæðum stefnanda um að fjármálaráðherra hafi farið út

fyrir heimild og framsal löggjafans með því að leggja bann við innskatti af bifreiðakaupum. Í raun sýnist stefnandi telja ógilda heimild þá er hann hafi sjálfur stuðst við um að telja til innskatts virðisaukaskatt af kaupverði bifreiðarinnar. Er svo mótsagnakenndum málatilbúnaði mótmælt sem óraunhæfum. Innskattsheimildir skattskyldra aðila byggist á 16. gr. laga nr. 50/1988 og verði ekki annað talið til innskatts en virðisaukaskattur af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Þannig taki löggjafinn af skarið um að einkanot eigenda skattskyldra aðila, eða starfsmanna, megi undir engum kringumstæðum blanda saman við virðisaukaskattsskylda starfsemi og heimildir henni tengdri. Er því mótmælt sem lögskýringarkosti að líta beri á 16. gr. virðisaukaskattslaga sem undantekningu frá 15. gr. laganna. Einnig sé á að líta að meginregla um innskattsfrádrátt sé að hlutafrádráttur sé ekki tækur, sbr. 1. mgr. 16. gr. Ákvæði 2. mgr. 16. gr. geymi hins vegar ákvæði þar sem fjármálaráðherra sé heimilað að setja reglur um frádrátt að hluta af innkaupum sem varði ekki að fullu sölu skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu, sbr. II. kafla reglugerðar nr. 192/1993. Samkvæmt reglugerðinni sé að meginstefnu heimilað að telja til innskatts þann hluta virðisaukaskatts af aðföngum sem keypt séu til nota fyrir virðisaukaskattsskyldan rekstrarþátt aðila. Undantekning sé síðan í 9. gr. að því er varðar ökutæki af tiltekinni gerð að óheimilt sé að telja til innskatts virðisaukaskatt vegna öflunar eða leigu þeirra nema þau séu eingöngu notuð vegna sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Þegar þetta sé virt í ljósi 1. mgr. 16. gr. séu óraunhæfar málsástæður stefnanda um að ráðherra hafi farið út fyrir heimild sína samkvæmt 2. mgr. 16. gr. þannig að áhrif hafi á sakarefni þessa máls.

Stefndi mótmælir því að máli skipti sú afstaða stefnanda að bifreiðin hafi verið óhult við heimili starfsmanns félagsins að nóttu. Jafnframt er því mótmælt sem röngu og ósönnuðu að vörur hafi verið í bifreiðinni þegar henni var lagt við Gnoðarvog í Reykjavík. Jafnvel þótt svo hefði verið hafi þar ekki verið til húsa skráð aðsetur stefnanda. Sölumanni hafi því borið að sækja bifreiðina að Tunguhálsi og fara þaðan í söluferðir, ella hafi verið um að ræða akstur milli heimilis og vinnustaðar.

Stefndi útrekar að þar sem not stefnanda af bifreiðinni hafi verið í andstöðu við 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 komi ekki til álita að fallast megi á kröfur stefnanda á grundvelli 77. gr. stjórnarskrárinnar. Sé því einnig hafnað að um sé að ræða vafaákvæði sem skýra beri stefnanda í hag. Beri að leggja til grundvallar það viðurkennda lögskýringarsjónarmið að það sem horfi til undantekninga frá því að skilað sé virðisaukaskatti, meðal annars vegna innskattsfrádráttar, beri að skýra þröngt.

Verði ekki fallist á sýknukröfu stefnda að fullu felist í henni að úrskurður

yfirsattaneftndar verði aðeins ógiltur að hluta eftir mati dómsins og að ekki verði fallist á endurgreiðslukröfu nema að því marki.

Mótmælt er kröfu stefnanda til greiðslu dráttarvaxta, verði að einhverju leyti fallist á endurgreiðslukröfu hans, og sérstaklega upphafstíma dráttarvaxta. Stefnandi hafi greitt þann 5. maí 1997 340.764 krónur og krefst félagið dráttarvaxta af þeirri fjárhæð frá þeim tíma. Stefndi telur að um vexti fari eftir 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 49. gr. vskl. frá 5. maí 1997, en ekki sé lagaheimild til að dæma dráttarvexti nema frá málshöfðunardegi þann 2. október 1998, sbr. 4. mgr. nefndrar 112. gr., þar sem yfirsattaneftnd hafi lokið úrskurði á mál stefnanda innan þriggja mánaða frá því að umsögn ríkisskattstjóra barst nefndinni.

Niðurstaða.

Eins og að framan greinir byggir stefnandi kröfur sínar m.a. á því að ákvæði 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, sem skattyfirvöld byggðu niðurstöðu sína á, sé víðtækara en lögin heimili og að framsal löggjafans til ráðherra, er felist í 49. gr. og 16. gr. laga nr. 50/1988, feli ekki í sér heimild til þess að setja reglur er banni innskatt af bifreiðakaupum við þær aðstæður sem hér um ræði.

Í 16. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 segir að til innskatts skuli telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varði sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Á grundvelli greinarinnar, sbr. 2. mgr. 16. gr. og jafnframt 49. gr., hefur verið sett reglugerð um innskatt, sbr. reglugerð nr. 192/1993. Þar eru skilýrði 16. gr. laganna skýrð frekar og kemur þar m.a. fram, sbr. 3. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar, að ökutæki skuli ekki talið notað eingöngu vegna sölu á vörum eða skattskyldri þjónustu ef það er notað af eiganda þess eða starfsmanni hans til einkanota, þ.m.t. til aksturs milli heimilis og vinnustaðar.

Í málinu er ekki deilt um að starfsmaður stefnanda, Reynir Jóhannesson, Fróðengi 20, Reykjavík, geymdi bifreiðina PK-330 við dvalarstað sinn, sem var á þeim tíma að Gnoðarvogi 54. Var það gert að beiðni fyrirsvarsmanns stefnanda, Kjartans P. Kjartanssonar. Kjartan og Reynir komu báðir fyrir dóminn og staðfestu að þessi tilhögun hafi verið samkvæmt samkomulagi þeirra í milli. Jafnframt báru þeir að þetta hafi verið gert í öryggisskyni, innbrot væru tíð við starfsstöð stefnanda og hann hefði ekki farið varhluta af þeim. Hér væri jafnframt um mikið hagræði að ræða enda væru vinnulok Reynis ekki bundin við fastan tíma heldur miðuðust við sölumöguleika hverju sinni. Reynir færi oft í sölufærðir strax að morgni og þá án þess að koma við á starfsstöð stefnanda, Tunguhálsi 5, enda væru að jafnaði vörur í bifreiðinni. Einnig færi hann oft með sendingar á kvöldin og um helgar, allt eftir kalli markaðarins.

Telja verður ljóst samkvæmt orðalagi 16. gr. laga nr. 50/1988 að virðisaukaskattur af kaupverði bifreiðar, eins og mál þetta fjallar um, komi einungis til

álita sem innskattur sé hún alfarið og eingöngu notuð vegna sölu á virðisaukaskattsskyldri vöru eða þjónustu. Með hliðsjón af fullyrðingum stefnanda varðandi notkun bifreiðarinnar, svo og með hliðsjón af framburði Kjartans P. Kjartanssonar og Reynis Jóhannessonar fyrir dómi, er upplýst að bifreiðin var, auk þess að vera notuð við sölu á framleiðsluvörum stefnanda, notuð sem farartæki starfsmanns stefnanda milli heimilis og vinnu. Þrátt fyrir að þessi tilhögun væri viðhöfð í hagræðingar- og öryggisskyni þykir ljóst að slík notkun fellur ekki undir ákvæði nefndrar 16. gr. Telja verður að ákvæði 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 sé í fullu samræmi við ákvæði 16. gr. laga nr. 50/1988 að þessu leyti. Notkun bifreiðarinnar PK-330 var, samkvæmt afdráttarlausu ákvæði 3. mgr. 9. gr. reglugerðarinnar, ekki eingöngu í rekstrarlegum tilgangi, og uppfyllti því hvorki skilyrði 16. gr. laga nr. 50/1988 né 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Með hliðsjón af framansögðu er ekki fallist á að umrætt ákvæði reglugerðarinnar sé viðtækara en ákvæði laganna og að ráðherra hafi með setningu reglugerðar farið út fyrir heimildir samkvæmt 2. mgr. 16. gr., sbr. 49. gr. laga nr. 50/1988 að þessu leyti. Þá er ekki fallist á, sbr. það sem áður er rakið, að með setningu reglugerðarákvæðisins hafi verið brotið gegn 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þá þykir ekki sýnt fram á að ákvörðun skattstjóra og yfirsattanefndar, sem byggð var á lögum, feli í sér brot á meðalhófsreglu stjórnisýslulaga, en samkvæmt 2. mgr. 2. gr. þeirra laga skulu ákvæði annarra laga, sem hafa að geyma strangari málsmeðferðarreglur en stjórnisýslulögin mæla fyrir um, halda gildi sínu.

Með vísan til þessa verður að telja að virðisaukaskattsskil stefnanda hafi verið röng á því tímabili sem um ræðir, þ.e. þegar virðisaukaskattur af kaupverði bifreiðar stefnanda var færður sem innskattur á virðisaukaskattsskýrslu. Var því rétt af skattstjóra, svo sem staðfest hefur verið með úrskurði yfirsattanefndar, að endurákvarða virðisaukaskatt stefnanda á því tímabili samkvæmt 26. gr. laga nr. 50/1988, sbr. 4. gr. laga nr. 149/1996, áður 9. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988.

Ber því samkvæmt framansögðu að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu.

Eftir þessari niðurstöðu ber stefnanda að greiða stefnda málskostnað sem ákveðst 120.000 krónur.

Kristjana Jónsdóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

D ó m s o r ð :

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Kólus ehf. Stefndandi greiði stefnda 120.000 krónur í málskostnað.