

Fimmtudaginn 12. nóvember 1998.

Nr. 119/1998.

Sigurjón Jóhann Haraldsson

(Ástráður Haraldsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu og

Blönduósbæ

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Skattar. Frádráttarheimild.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Garðar Gíslason og Haraldur Henrysson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 12. mars 1998 að fengnu áfrýjunarleyfi sama dag. Hann krefst þess, að úrskurðir yfirskaðanefndar nr. 869 frá 24. október 1994 og nr. 1378 frá 30. desember 1994 verði felldir úr gildi og viðurkenndur að fullu frádráttur frá dagpeningum samkvæmt framtali áfrýjanda 1993. Hann krefst þess jafnframt, að stefndu verði gert að greiða sér 207.438 krónur ásamt vöxtum jafnháum þeim, sem greiddir séu af almennum óbundnum sparisjóðsinnstæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma, frá 1. ágúst 1993 til 15. apríl 1997, en með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndu krefjast staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Atvikum málsins er að mestu lýst í héraðsdómi. Eins og þar kemur fram, starfaði áfrýjandi árið 1992 við akstur vöruflutningabifreiðar aðallega milli Blönduóss og Reykjavíkur. Í framtali sínu 1993 færði hann 768.760 krónur sem dagpeningagreiðslu og sömu fjárhæð til frádráttar. Launatekjur frá atvinnurekanda, sem hélt greiðslunum utan staðgreiðslu, námu þess utan samkvæmt framtalinu 1.512.000 krónum. Ágreiningur málsaðila lýtur að því, hvort þessi frádráttur hafi verið heimill samkvæmt 1. tl. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Í héraðsdómi er ekki gerð sérstök grein fyrir röksemdum í úrskurðum yfirséttanefndar, sem krafist er ógildingar á. Í niðurstöðu úrskurðar yfirséttanefndar nr. 1378 frá 30. desember 1994 segir svo: „Fallist er á endurupptökubeiðni kæranda. Kærandi staðhæfir, að hann hafi borið kostnað vegna næturgistingar í Reykjavík vegna starfs síns við akstur vöruflutningabifreiðar milli Blönduóss og Reykjavíkur, og hefur ríkisskattstjóri í kröfugerðum sínum vegna máls kæranda margoft fallist á það. Að virtum skýringum kæranda og eins og málið liggur fyrir, verður talið, að kærandi hafi gert það líklegt, að um slíkan kostnað hafi verið að ræða. Við úrlausn máls þessa verður byggt á þeim grundvelli, sem lagður var með niðurstöðu meiri hluta yfirséttanefndar í úrskurði nr. 869/1994. Verður því eigi talið, að frádráttur samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra um dagpeningagreiðslur geti átt við í tilviki kæranda, heldur þykir bera að miða við, að í mótteknum greiðslum kæranda frá vinnuveitanda, sem skattstjóri færði kæranda að fullu til skattskyldra tekna á skattframtali hans árið 1993, hafi falist endurgreiðsla útlagðs kostnaðar vegna starfs kæranda, sbr. til hliðsjónar ákvæði 7. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu. Kærandi hefur engar tölulegar upplýsingar lagt fram um kostnað þennan. Hins vegar hefur hann gert grein fyrir fjölda gisti-nátta í Reykjavík, . . . Miðað við þær upplýsingar og með hliðsjón af heimiluðum frádrætti samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra fyrir gistingu á árinu 1992 þykir mega lækka tekjuskatts- og útsvarsstofn kæranda gjaldárið 1993 um 250.000 kr.“

Í framangreindum úrskurði yfirséttanefndar nr. 869 frá 24. október 1994, þar sem kröfum áfrýjanda var vísað frá vegna vanreifunar, segir meðal annars: „Eins og starfi kæranda er háttað og lýst hefur verið í gögnum málsins, verður eigi talið, að um tilfallandi ferðir hafi verið að ræða á vegum vinnuveitanda hans, þannig að greiðslur samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra um dagpeningagreiðslur geti átt við um endurgreiðslu raunverulegs útlagðs kostnaðar á vegum vinnuveitanda kæranda.“

II.

Akstur áfrýjanda fjarri heimahögum sínum var árið 1992 reglubundinn og gildur þáttur í launuðu starfi hans. Námu greiðslur til

áfrýjanda vegna þessa rúmlega þriðjungi árstekna hans. Verður að líta svo á, að ferðirnar hafi verið grundvöllur að starfi hans og greiðslur vegna þeirra því hluti af launakjörum áfrýjanda, sbr. 7. gr. laga nr. 75/1981. Honum var þó heimilt að færa til frádráttar á skattframtali sannanlegan útlagðan kostnað, sbr. 1. tl. A-liðar 1. mgr. 30. gr. sömu laga. Í því efni ræður ekki úrslitum, að í skattmati ríkisskattstjóra tekjuárið 1992 var ekki að finna mat á frádrætti vegna dagpeninga eða hliðstæðra greiðslna. Yfirsattanefnd hefur í úrskurði sínum 30. desember 1994 tekið tillit til ætlaðs kostnaðar áfrýjanda og lækkað tekjuskatts- og útsvarsstofn hans um 250.000 krónur. Hefur áfrýjandi ekki leitt líkur að því, að ákvörðun nefndarinnar um skattstofn hans hafi ekki verið á rökum reist.

Með hliðsjón af framansögðu verður héraðsdómur staðfestur með skírskotun til forsendna hans að öðru leyti.

Rétt þykir, að málskostnaður fyrir Hæstarétti falli niður.

D ó m s o r ð :

Kröfu áfrýjanda, Sigurjóns Jóhanns Haraldssonar, um ógildingu úrskurðar yfirsattanefndar nr. 869 frá 24. október 1994 er vísað frá héraðsdómi.

Stefndu, íslenska ríkið og Blönduósbær, eru sýknir af kröf-
um áfrýjanda.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 28. nóvember 1997.

I.

Mál þetta, sem dómtekið var 31. október sl., var höfðað með birtingu stefnu 4. apríl 1997. Málinu var úthlutað héraðsdómara 1. júlí sl., sem tók það fyrir 15. september sl. Aðalmeðferð málsins var þá ákveðin 31. október 1997, og var málið dómtekið að henni lokinni.

Stefnandi er Sigurjón Jóhann Haraldsson, kt. 200449-7549, Dúfnahólum 2, Reykjavík.

Stefndu eru íslenska ríkið og Blönduósbær, kt. 470169-1769, Húnabrait 6, Blönduósi.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að úrskurðir yfirsattanefndar nr. 869 frá 24. október 1994 og nr. 1378 frá 30. desember 1994 verði felldir úr gildi og viðurkenndur verði að fullu frádráttur frá dagpeningum samkvæmt framtali stefnanda 1993.

Enn fremur er þess krafist, að stefndu verði gert að greiða stefnanda 207.438 kr. ásamt vöxtum jafnháum þeim, sem greiddir eru af almennum óbundnum sparisjóðsinnstæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma, frá 1. ágúst 1993 til 15. apríl 1997, en með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim degi til greiðsludags.

Þá krefst stefnandi þess, að stefndu verði gert að greiða málskostnað skv. málskostnaðarreikningi.

Af hálfu stefndu, ríkissjóðs Íslands og Blönduósbæjar, er krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar úr hendi hans samkvæmt mati réttarins.

II.

Málavextir.

Stefnandi starfaði sem vöruflutningabílstjóri hjá Vöruflutningum Óla Aadnegard frá 1991 til 1. febrúar 1993. Fólst starfið í því að aka bifreið fyrirtækisins við vöruflutninga um landið, en aðallega milli Reykjavíkur og Blönduóss. Stefnandi telur, að vegna starfsins hafi hann þurft að gista fjarri heimili sínu og einnig af sömu ástæðum að sjá sér fyrir mat fjarri heimilinu. Samkvæmt stefnu hófst venjuleg vinnuvika á mánudagsmorgni með því að huga að bílnum og lesta hann og aka síðdegis til Reykjavíkur. Bíllinn var svo losaður í Reykjavík að kveldi eða næsta morgun og þá lestaður aftur, en síðan var ekið sama dag til Blönduóss. Miðvikudagar voru að jafnaði eins og mánudagar, fimmtudagar eins og þriðjudagar, en á föstudögum var að jafnaði unnið að vörudreifingu um héraðið umhverfis Blönduós.

Stefnandi fékk greidda dagpeninga fyrir hvern dag, sem hann vann fyrir utan starfsstöðvar á Blönduósi. Á skattframtali sínu 1993 taldi stefnandi fram dagpeninga að fjárhæð 768.760 kr. Sömu fjárhæð færði hann til frádráttar.

Með bréfi skattstjóra Nordurlandsumdæmis vestra til stefnanda, dags. 16. apríl 1993, var óskað eftir rökstuddri greinargerð fyrir ástæðum, er lögju að baki þessum dagpeningagreiðslum. Vakti skattstjóri athygli á efni 1. töluliðar A-liðar 30. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Ritaði stefnandi skattstjóra bréf, dags. 30. apríl 1993, og upplýsti um vinnustað sinn og að dagpeningagreiðslur væru greiddar vegna ferða- og dvalarkostnaðar í ferðum á vegum launagreiðanda, en fjárhæð dagpeninga á hverjum tíma væri samkvæmt ákvörðun ferðakostnaðarnefndar um dagpeninga til opinberra starfsmanna.

Með bréfi skattstjóra, dags. 10. maí 1993, var enn vakin athygli á 1. tölulið A-liðar 30. gr. laga nr. 75/1981 og að ákvæðið væri túlkað þannig, að aðeins væri heimilt að draga frá tekjum launamanns ferða- og dvalarkostnað

vegna ferða í þágu launagreiðanda utan þess vinnustaðar, sem launamaður væri ráðinn til að vinna á. Þar sem launagreiðandi stefnanda væri flutninga-fyrirtæki, væri ekki unnt að líta svo á, að um væri að ræða dagpeninga-greiðslur vegna ferða- og dvalarkostnaðar utan vinnustaðar, heldur fæðis-dagpeningagreiðslu, sem launagreiðandi hefði ranglega talið dagpeninga og ranglega haldið utan staðgreiðslu. Breytti skattstjóri framtali stefnanda þannig, að allur frádráttur var felldur niður. Af hálfu stefnanda var þessari breytingu skattstjóra mótmælt 18. ágúst 1993.

Skattstjóri í Norðurlandsumdæmi vestra kvað upp úrskurð í málinu 6. september 1993. Þar kom fram, að um væri að ræða fæðispeninga til kær-anda í reglubundnu starfi, sem skattskyldir væru samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 7. gr. laga nr. 75/1981, en ekki dagpeninga vegna endurgreiðslu á ferða- og dvalarkostnaði fyrir tilfallandi ferðir vegna sérstakra tímabundinna verkefna. Taldi skattstjóri fæðispeninga þessa ranglega talda dagpeninga og þeim ranglega haldið utan staðgreiðslu. Var kröfu stefnanda hafnað. Stefn-andi skaut úrskurði skattstjóra til yfirséðanefndar með kærú, dags. 4. október 1993. Samkvæmt úrskurði, upp kveðnum 24. október 1994, var kröfu stefnanda vísað frá nefndinni vegna vanreifunar. Stefnandi undi ekki þeirri niðurstöðu, ritaði nefndinni bréf, dags. 10. nóvember 1994, og fór fram á endurupptöku málsins. Eftir að fram komu frekari gögn um nætur-gistingar stefnanda, kvað yfirséðanefnd að nýju upp úrskurð í málinu 30. desember 1994. Taldi yfirséðanefnd líklegt að virtum skýringum stefn-anda, að um einhvern kostnað hefði verið að ræða af næturgistingu í Reykjavík vegna starfs hans við akstur vöruflutningabifreiðar milli Blöndu-óss og Reykjavíkur.

Stefnandi sundurliðar dómkröfur sínar svo:

Tilgreindur frádráttur vegna dagpeninga skv. skattframtali	kr. 768.760
Skattur 32,8%, útsvar 7,5%, alls 40,3%	kr. 309.810
Lækkun skatta skv. úrskurði yfirséðanefndar nr. 1378/1994,	
til frádráttar	kr. 102.372
Samtals	kr. 207.438

Málsástæður stefnanda.

Á það er bent af hálfu stefnanda, að dagpeningar þeir, sem honum hafi verið greiddir í starfi hans hjá vöruflutningafyrirtækinu, falli að fullu og öllu leyti undir 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga nr. 75/1981. Dagpeningar þessir séu tvímælaust dagpeningar í skilningi lagaákvæðisins, þar sem þeir full-nægi öllum skilyrðum greinarinnar.

Í greindu lagaákvæði sé ekkert, sem gefi tilefni til þeirrar túlkunar, að það

sé hugtaksskilyrði, til að greiðsla geti talist vera dagpeningar í skilningi ákvæðisins, að ferð sú, sem farin sé, sé tilfallandi. Lagaákvæðið setji ekkert slíkt skilyrði. Í lagaákvæðinu sé ríkisskattstjóra ætlað að setja matsreglur um beitingu þess. Slíkar reglur hafi ekki verið settar vegna þess tekjuárs, sem um er deilt í málinu.

Í matsreglum ríkisskattstjóra vegna skattmats í staðgreiðslu, sem settar hafi verið fyrir tekjuárið 1992 með stoð í reglugerð nr. 591/1987, hafi ekki heldur verið nein slík skilyrði sett, og auk þess eigi reglur þessar ekki við. Um skilyrðin hafi einungis verið vísað til 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987.

Í 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu sé það skilyrði sett, að fjárhæð greiddra dagpeninga sé innan þeirra marka, sem fyrrgreindar matsreglur ríkisskattstjóra setji með stoð í margnefndu lagaákvæði. Í annan stað sé það skilyrði, að fyrir liggi í bókhaldi launagreiðanda sem og hjá launamanni gögn um tilefni ferða og fjölda dvalardaga, fjárhæð dagpeninga og fleira því tengt. Með öðrum orðum séu engin skilyrði í greindu reglugerðarákvæði um, að ferðirnar þurfi að vera tilfallandi eða vegna sérstakra tímabundinna verkefna.

Skattalöggjöfin sé íþyngjandi löggjöf og beri að túlka þröngt, sbr. 40. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944. Stefnandi heldur því fram, að ótvírætt sé, að dagpeningar sínir falli undir lagaákvæði skv. venjulegri orðskýringu og að niðurstaða yfirsattanefndar og kröfugerð ríkisskattstjóra um rúma túlkun lagaákvæðisins sé beinlínis fráleit.

Í úrskurði yfirsattanefndar nr. 128/1981, þar sem einnig reyndi á túlkun 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga nr. 75/1981 um dagpeninga, var eitt af úrslitaatriðum við afgreiðslu málsins, að ríkisskattstjóri hefði ekki sett almennar skattmatsreglur í samræmi við lagaákvæðið, og var fallist á kröfur kæranda. Bæði álit umboðsmanns og greindur úrskurður yfirsattanefndar feli í sér það viðhorf, að ekki verði farið að handahófskenndum skoðunum ríkisskattstjóra og túlkun við úrlausn um beitingu 1. tl. 1. mgr. A-liðar 30. gr. laga nr. 75/1981. Það lagaákvæði verði einungis túlkað skv. orðanna hljóðan. Þær reglur hafi ekki verið settar. Í ákvæðinu séu engin skilyrði sett í þá veru, sem haldið hafi verið fram í máli þessu af hálfu skattyfirvalda. Þá sé öll meðferð þeirra á máli stefnanda handahófskennd og sjálfri sér ósamkvæm, en stefnandi hafi einnig tilgreint í framtali sínu árið 1992 vegna tekna ársins 1991 móttekna dagpeninga, að fjárhæð 523.634 kr., án þess að gerðar væru nokkrar athugasemdir eða kveðið væri upp úr um, að þeir væru skattskyldir. Afgreiðsla skattyfirvalda á máli stefnanda fari í bága við stjórnssýslureglur.

Stefnandi hafi orðið fyrir ferða- og dvalarkostnaði vegna atvinnurekanda

síns og gert fullnægjandi grein fyrir þeim kostnaði. Í fyrsta lagi sé sú túlkun skattyfirvalda á „vinnustað“ stefnanda fráleit að telja hann vera veginn milli Blönduóss og Reykjavíkur. Skilgreiningar á starfsstöð varði hér engu. Í annan stað sé ljóst, að þessi frjálslega skilgreining á vinnustað sé málinu óviðkomandi. Það, sem úrslitum ráði, sé, að stefnandi verði starfs síns vegna fyrir kostnaði, fæðiskostnaði og dvalarkostnaði, vegna vinnu fjarri heimili sínu.

Engin krafa hafi verið gerð um það af hálfu skattyfirvalda, að nákvæm grein sé gerð fyrir kostnaði eins og þeim, sem stefnandi varð fyrir og fékk greidda dagpeninga vegna, enda um meðaltalsreglur að ræða. Stefnandi hafi fengið greidda dagpeninga eftir þörfum. Málsástæða skattyfirvalda um, að dagpeningar stefnanda hafi verið hluti fastra launakjara hans, sé því röng.

Þá hafi jafnræðisregla stjórnssýsluréttar, sbr. nú 11. gr. 1. nr. 37/1993, verið brotin við afgreiðslu máls stefnanda. Í máli hans sé eigi fallist á rétt til að draga kostnað frá mótteknum dagpeningum, nema einhver sönnun liggi fyrir um kostnaðinn, og auk þess er eigi fallist á, að greiðslur til hans séu dagpeningar. Á hinn bóginn hafi verið fallist á það, að flugmenn og flugvirkjar eigi rétt á dagpeningum vegna dvalarkostnaðar á vegum vinnuveitanda síns erlendis, sbr. úrskurð yfirskattanefndar nr. 1085/1996.

Þessi afstaða feli í sér brýnt brot á jafnræðisreglu, þar sem engu geti varðað, hvort menn aka bifreið eða fljúga flugvél eða hvort þeir þurfa að dveljast erlendis fjarri heimili sínu eða innan lands. Í skilningi skattalaga sé enginn slíkur greinarmunur á eðli starfa þessara tveggja hópa, sem réttlætt geti ólíka meðferð dagpeninga, eins og skattyfirvöld vilji halda fram.

Með vísan til ofanritaðs sé ótvírætt, að fella beri úrskurði yfirskattanefndar nr. 869/1994 og nr. 1378/1994 úr gildi og taka til greina fjárkröfu stefnanda.

Auk þegar tilvitnaðra laga vísar stefnandi til 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, um vexti af ofgreiddum opinberum gjöldum, en um dráttarvexti vísast til III. kafla laga nr. 25/1987. Krafist sé álags á málskostnað, er nemi virðisaukaskatti; en stefnandi sé ekki virðisaukaskattsskyldur og beri því nauðsyn til að fá álag, er honum nemi, dæmt úr hendi gagnaðila.

Málsástæður og lagarök stefndu.

Stefndu telja, að sýkna beri Blönduósbæ af öllum kröfum stefnanda sökum aðildarskorts, sbr. 2. mgr. 16. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, en sveitarfélagið beri að lögum ekki ábyrgð á álagningu og breytingum á

framtölum stefnanda, sem gerðar séu af skattstjóra með heimild í 96. gr. laga nr. 75/1981. Þótt ætla megi, að máli stefnanda sé beint að Blönduósbæ vegna kröfu um endurgreiðslu opinberra gjalda, þar sem útsvar sé þeirra á meðal, njóti engra útskýringa við í stefnu um, hvers vegna kröfum sé beint að þeim aðila. Verði að telja málið vanreifað að þessu leyti, svo að frávísun kunni að varða án kröfu, og einnig bent á, að stefnandi hafi ekki skipt kröfum sínum á hendur stefndu með tilliti til þessa, heldur krafist endurgreiðslu úr höndum stefndu óskipt.

Stefndu telja, að í málinu gildi sú meginregla fyrrnefndrar 7. gr. laga nr. 75/1981, að skatta skuli greiða af tekjum, hverju nafni sem nefnist, en undanþágur frá þeirri meginreglu lúti þröngri lögskýringu. Dagpeninga-greiðslur falli undir ákvæðið svo og greiðslur fyrir fæði eða önnur hlunnindi í formi launa.

Stefndu telja, að skýra eigi þröngt heimildina til frádráttar frá skattskyldum tekjum. Þá beri að gera ríkar sönnunarkröfur til stefnanda um, að hann hafi raunverulega lagt út kostnað í þágu vinnuveitanda síns, sem falla eigi utan skattskyldu. Vísa stefndu í þessu sambandi til dóms Hæstaréttar frá 30. maí 1996 í málinu nr. 310/1995, enn fremur til 1. mgr 29. gr. laga nr. 75/1981.

Heimild 1. töluliðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981 sé þess efnis, að aðeins megi draga frá tekjum útgjöld að hámarki móttækinna dagpeninga eða hlið-stæðra endurgreiðslna á kostnaði, sem sannað sé, að séu ferða- og dvalar-kostnaður vegna atvinnurekanda og í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra. Því sé mótmælt, að stefnandi hafi sýnt fram á að hafa orðið fyrir ferða- eða dvalarkostnaði í ferðum sínum við akstur vöruflutningabifreiðar í þágu atvinnurekanda síns. Þegar af þeirri ástæðu séu engin lagaskilyrði til að taka einhverjar dómkrafna stefnanda til greina.

Vinnuveitandi stefnanda, er greiddi honum 768.760 kr. og stefnandi taldi fram sem dagpeninga, er vöruflutningafyrirtæki, og starfaði stefnandi sem bílstjóri. Af hálfu stefnanda er því haldið fram, að hann hafi oft þurft að gista fjarri heimili sínu og sjá sér fyrir mat. Eins og starfi stefnanda var hátt-að, var augljóst, að hann hafði ekki sérstakan ferðakostnað af því að aka vöruflutningabíl sem launþegi, og virðist ekki öðru haldið fram í máli þessu. Engin heimild sé í 30. gr. laga nr. 75/1981 til frádráttar tekjum, sem stefnandi hafi fengið í formi tekna til að afla sér matar eða fæðishlunninda, sbr. breytingu þá, er varð með 3. gr. laga nr. 49/1987, en fæðishlunnindi og fæðispeningar falli ótvírætt undir 7. gr. laganna sem skattskyldar tekjur.

Skýra verði frádráttarheimild 30. gr. laga nr. 75/1981 svo, að átt sé við til-fallandi ferðir, sem launamaður fari í á vegum vinnuveitanda síns. Sam-

kvæmt því falli ferðir á vegum launagreiðanda ekki undir ákvæðið, ef ferðirnar sem slíkar eru grundvöllur þeirrar vinnu, sem launamaður innir af hendi, eins og í tilviki stefnanda sem vöruflutningabílstjóra. Frádráttur miðaður við dagpeningagreiðslur hafi ekki getað átt við í tilviki stefnanda, heldur komi aðeins til álita að meta lögmætan frádrátt á móti endurgreiðslu atvinnurekanda vegna sannaðs ferða- og dvalarkostnaðar, sbr. 7. gr. reglugerðar nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu. Yfirskattanefnd hafi talið sýnt, að því er varðaði næturgistingu, að í greiðslum hefði falist að nokkru endurgreiðsla útlagðs kostnaðar, og hafi nefndin metið ríflega frádrátt að álitum þrátt fyrir mjög takmarkaðar og almennar upplýsingar frá stefnanda um þennan kostnaðarlið. Virðist nefndin hafa talið eðlilegt, þegar engar upplýsingar hafi komið fram um sannanlegan kostnað, að miða við skattmat ríkisskattstjóra í staðgreiðslu fyrir tekjuárið 1992 vegna gistikostnaðar á því ári. Mat nefndarinnar hafi verið ríflegt, en að frátalinni dvöl stefnanda í Reykjavík yfir jól og áramót samkvæmt útskýringum hans hafi fjöldi gistinátta virst hafa verið rúmlega 70 talsins.

Ekki verður séð, að leitt hefði til annarrar niðurstöðu, þótt viðurkennt hefði verið, að greiðslurnar umdeildu hefðu verið taldar til dagpeninga. Í því tilviki hefði ekki verið skýlaus réttur til frádráttar fjárhæðarinnar allrar, heldur gilt þau skilyrði, sem 30. gr. laga nr. 75/1981 setji fyrir heimiluðum frádrætti upp að hámarki dagpeningagreiðslna.

Stefnandi telji, að skýra eigi 30. gr. laga nr. 75/1981 eftir orðanna hljóðan. Við þær aðstæður er augljóst, að yfirskattanefnd hefði ekki verið rétt að fallast á lákkun tekju- og útsvarsstofns um 250.000 kr., heldur hefði borið að hafna kröfum stefnanda með öllu. Stefndu telja hins vegar ekki efni til að hnekkja því mati nefndarinnar, að stefnandi hafi gert líklegt, að hann hafi haft einhvern kostnað vegna næturgistinga í höfuðborginni á ferðum sínum milli landshluta, þrátt fyrir það að engin tilraun hafi verið gerð af hans hálfu til að leggja fram tölulegar upplýsingar um þann kostnað eða staðfestingar um að hafa dvalist á hóteli, sem auðvelt hefði verið að afla.

Stefndu halda því fram, að engar ástæður, upplýsingar eða gögn séu fram komin af hálfu stefnanda í máli þessu, er hnekkja myndu mati yfirskattanefndar. Mat yfirskattanefndar hefði verið stefnanda sýnilega mjög í vil, þegar engin sönnun hafi legið fyrir um, að stefnandi hefði raunverulega lagt út kostnað vegna næturgistingar í Reykjavík eða af hvaða tilefni svonefndir dagpeningar væru greiddir að öðru leyti. Stefnandi hafi ekki gert tilraun til að hnekkja mati yfirskattanefndar í máli þessu um gistikostnað og ekki reynt að sýna fram á annan kostnað af ferðum eða fæði, er hann hafi lagt út fyrir í þágu vinnuveitanda síns. Telja stefndu, að mat yfirskattanefndar að

þessu leyti og afleiddar breytingar á skattfjárhæðum verði ekki endurskoðaðar af dómstólum, sbr. 15. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattaneftnd.

Út frá viðurkenndum lögskýringarviðhorfum um skýringu á 7. og 30. gr. laga nr. 75/1981 svo og sönnunarbyrði stefnanda fyrir réttmæti frádráttar umfram það, sem yfirskattaneftnd hafi ákveðið honum, verði ekki litið fram hjá því, hversu óraunhæfar kröfur stefnandi hafi gert í málinu án þess að sýna fram á, að skilyrðum 30. gr. laga nr. 75/1981 sé fullnægt. Stefndu benda á í þessu sambandi, að samanlagðar framtaldar tekjur, sem mynduðu tekjuskatts- og útsvarsstofn gjaldárið 1993, ásamt fjárhæð þeirri, er hann hafi talið fram sem dagpeninga, hafi numið 2.280.760 kr. (1.512.000 + 768.760) frá sama vinnuveitanda. Fjárhæð sú, sem stefnandi telur, að draga eigi frá skattstofni og jafngildi fram töldum dagpeningum, sé því rúmlega þriðjungur af heildartekjum. Þótt greiðslurnar hafi verið inntar af hendi, þegar þörf krafði, svo sem stefnandi hafi haldið fram, breyti það ekki því, að um skattskyldar tekjur hafi verið að ræða samkvæmt 7. gr. laga nr. 75/1981.

Stefndu benda á, að 30. gr. laga nr. 75/1981 geri sömu kröfur um sönnun gjaldanda fyrir réttmæti kostnaðar og frádrætti frá skattstofni, hvort sem um sé að ræða dagpeninga eða ekki. Að því er dvalarkostnað varði, hafi stefnanda verið heimilaður frádráttur að álitum, svo sem greini í úrskurði yfirskattaneftndar nr. 1378/1994, þrátt fyrir það að ekki lægi fyrir sönnun um hann. Málsástæður stefnanda, studdar því, að brotin hafi verið jafnræðisregla, fá því ekki staðist. Telja stefndu óraunhæft, að frádráttur frá tekjum verði heimilaður á grundvelli 11. gr. stjórnsýslulaga miðað við yfirborðskenndan samanburð stefnanda við mál annarra skattaðila. Í tilviki stefnanda gildi um rétt hans til frádráttar frá tekjum nefnd ákvæði 30. gr. laga nr. 75/1981, en ekki 11. gr. stjórnsýslulaga eða málefni annarra skattaðila. Um úrskurði yfirskattaneftndar nr. 1085/1996 vísa stefndu í fyrsta lagi til þess, að eðli starfa kæranda hafi ekki verið hið sama og stefnanda í þessu máli. Hvað sem því líði, sé ekki unnt að ráða af þeim úrskurði, að kærandi þess máls hafi hlotið aðra hagstæðari skattalega meðferð en stefnandi um heimild til frádráttar dvalarkostnaðar frá skattskyldum tekjum. Í því máli virðist hafa verið fallist á frádráttarbærni gistikostnaðar að einhverju leyti eftir fram komnum upplýsingum og sönnunargögnum kæranda, svo sem gert hafi verið í tilviki stefnanda, og ákvæði 30. gr. skýrt á sama hátt, þannig, að ekki væri um dagpeningagreiðslur að ræða. Virðast niðurstöður þess máls og máls stefnanda býsna áþekkar, að því er varði sönnun og mat frádráttar í ljósi fyrirbyggjandi upplýsinga um gistinætur og mat á líklegum dvalarkostnaði. Að því er fæðiskostnað varði, telja stefndu atvik máls í úrskurði nr. 1085/1996 og eðli starfs með öðrum hætti en í tilviki stefnanda og

að þau verði ekki borin með réttu saman. Úrskurðurinn í máli stefnanda sé í samræmi við jafnræðisreglu og niðurstaðan sambærileg og í málum hlið-settra skattaðila, sbr. t. d. úrskurð nefndarinnar nr. 56/1992.

Stefndu telja það engin áhrif hafa á gildi úrskurðar yfirsattanefndar og endurákvörðun þá, sem gildi samkvæmt honum, þótt ekki hafi verið gerðar sambærilegar athugasemdir og breytingar við framtalsskil stefnanda fyrir eða eftir gjaldárið 1993. Hafi skattyfirvöld ekki með því fallist á kröfur stefnanda í máli þessu, og eigi hið sama við um stefndu, en fjármálaráð-herra sé með réttu í fyrirsvari fyrir ríkissjóð í máli þessu.

Stefnandi hefur krafist ógildingar á úrskurði yfirsattanefndar nr. 869/1994 frá 24. október 1994. Telja stefndu, að vísa beri frá þeim hluta kröfu-gerðar stefnanda, enda hafi hann ekki lögvarða hagsmuni af úrlausn um gildi þess úrskurðar, þar sem kröfu stefnanda hafi í því tilviki verið vísað frá yfirsattanefnd og hin kærða endurákvörðun skattstjóra því staðið óhöggðu eftir þann úrskurð. Mál stefnanda hafi síðan verið endurupptekið, og hafi þá sama endurákvörðun skattstjóra komið til athugunar að nýju í kærumáli fyrir yfirsattanefnd. Á sama hátt og sú endurákvörðun félli nið-ur, ef fallist yrði á kröfur stefnanda um ógildi á úrskurði nefndarinnar nr. 1378/1994, myndi það ekki leiða til þess, að frávísunarúrskurður yfirsatta- nefndar nr. 869/1994 fengi gildi eða einhver réttaráhrif um skattskyldu stefnanda. Dómur um gildi hins fyrri úrskurðar réð ekki tilteknu sakarefni til lykta á einn veg eða annan, og telja stefndu því kröfugerð stefnanda, að því er hann varði, andstæða 25. og 80. gr. laga nr. 91/1991. Verði ekki fallist á, að kröfulið þessum beri að vísa frá dómi, er krafist sýknu af honum með vísan til sömu málsástæðna og fyrr greinir. Stefnandi hefur ekki gert grein sérstaklega fyrir þeim ástæðum, er liggja ættu til ógildingar úrskurðarins nr. 869/1994, og ekki dregið í efa, að réttmætt hafi verið að vísa málinu frá að svo stöddu, eins og þá lá fyrir.

III.

Forsendur og niðurstaða.

Samkvæmt 1. mgr. A-liðar, 1. tölulið, 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt teljast dagpeningar til skattskyldra tekna. Ágreiningur málsins lýtur hins vegar að því, að hvaða marki stefnanda kann að vera heimilt að draga frá tekjum sínum útgjöld að hámarki móttækinnna dagpeninga eða hliðstæðra endurgreiðslna á kostnaði samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 2. gr. laga nr. 92/1987, þeirri grein, er fjallar um frádrátt manna frá tekjum utan atvinnurekstrar og kveður á um, að frá tekjum megi draga:

„Útgjöld að hámarki móttækin fjárhæð ökutækjastyrkja, dagpeninga eða hliðstæðra endurgreiðslna á kostnaði, sem sannað er, að séu ferða- og dvalarkostnaður vegna atvinnurekanda og eru í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra.“

Eins og áður greinir, er meginregla sú, að skatt skuli greiða af öllum tekjum, og lúta undanþágur frá meginreglu þröngri lögskýringu.

Með úrskurði yfyrskattanefndar nr. 1378/1994 var heimiluð endurupp-tökubeiðni stefnanda í máli hans á úrskurði yfyrskattanefndar nr. 869/1994. Í úrskurðinum kemur fram, að ekki verði talið, að frádráttur samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra um dagpeningagreiðslur eigi við um stefnanda, heldur beri að miða við, að í móttæknum greiðslum stefnanda frá vinnuveitanda hafi falist endurgreiðsla útlagðs kostnaðar vegna starfs kæranda.

Að mati dómsins voru greiðslur þær, sem vinnuveitandi stefnanda innti af hendi, ekki dagpeningagreiðslur, þótt stefnandi hafi talið þær þannig fram til skatts. Er því fallist á þá skoðun yfyrskattanefndar í úrskurði nr. 1378/1994, að um hafi verið að ræða endurgreiðslu útlagðs kostnaðar vegna starfa stefnanda við vinnu hans sem flutningabifreiðarstjóra. Með úrskurðinum var fallist á að lækka tekjuskatts- og útsvarsstofn stefnanda gjaldárið 1993 um 250.000 kr. samkvæmt upplýsingum stefnanda um fjölda gistinátta í Reykjavík og með hliðsjón af heimiluðum frádrætti samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra fyrir gistingu árið 1992. Þó lágu ekki fyrir tölulegar upplýsingar um útlagðan kostnað stefnanda, né heldur lagði hann fram staðfestingar um bókanir í gistihús.

Samkvæmt orðalagi í 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981 verður stefnandi að færa sönnur á þann kostnað, sem hann færir til frádráttar tekjum sínum. Ekki verður séð af gögnum málsins, að stefnandi hafi gert nokkurn reka að því hér fyrir dómi að sýna fram á, að hann hafi orðið fyrir meiri kostnaði en þeim, sem tekinn var til greina af yfyrskattanefnd umrætt sinn.

Af hálfu dómsins er ekki fallist á með stefnanda, að jafnræðisregla stjórnisýsluréttar, sbr. 11. gr. laga nr. 37/1993, hafi verið brotin við afgreiðslu máls hans, enda er ekki unnt að ráða annað af þeim úrskurði, sem stefnandi vísar til, en að mál hans hafi hlotið sambærilega afgreiðslu hjá skatt-yfirvöldum og mál þess kæranda um heimild til frádráttar dvalarkostnaðar frá skattskyldum tekjum. Um þær upplýsingar, sem stefnandi hefur lagt fram um skattalega meðferð dagpeninga flugmanna og flugliða, þykja þær upplýsingar ekki hnekkja túlkun dómsins á 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981.

Samkvæmt þessu er ekki fallist á þá kröfu stefnanda, að úrskurður yfyrskattanefndar nr. 1378/1994 verði felldur úr gildi.

Svo sem rakið hefur verið, var úrskurður yfirséttarnefndar nr. 869/1994 endurupptekinn, og fjallaði nefndin efnislega um kröfu stefnanda, sbr. úrskurð yfirséttarnefndar nr. 1378/1994. Stefnandi hefur því ekki lögvarða hagsmuni af úrlausn um ógildingu úrskurðar nr. 869/1994. Ber að vísa þeirri kröfu stefnanda frá dómi.

Fallast ber á það sjónarmið stefnda Blönduósbæjar, að sveitarfélagið beri að lögum ekki ábyrgð á álagningu og breytingum á framtölum stefnanda, sem gerðar séu af skattstjóra, sbr. 96. gr. laga nr. 75/1981. Ber því að sýkna þann aðila sökum aðildarskorts.

Með hliðsjón af framangreindu ber að sýkna stefndu af kröfum stefnanda í máli þessu.

Rétt þykir, að málskostnaður falli niður.

Valtýr Sigurðsson héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

D ó m s o r ð:

Stefndu, íslenska ríkið og Blönduósbær, skulu vera sýknir af kröfum stefnanda í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.
