Fimmtudaginn 30. maí 1996.

Nr. 310/1995. **Íslenska ríkið**
(Jón G. Tómasson hrl.)
gegn
Ragnari Karlssyni
(Kjartan Ragnars hrl.)

Skattar. Ökutækjastyrkur. Frádráttarheimild.

Dómur Hæstaréttar.

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

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu 19. september 1995. Hann krefst sýknu af öllum kröfum stefnda og málskostnaðar úr hans hendi í héraði og fyrir Hæstarétti, en til vara lækkunar krafna og niðurfellingar málskostnaðar.

Stefndi krefst þess aðallega, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur með þeirri breytingu á vöxtum, sem leiði af lögum nr. 29/1995 og 31/1995, þ. e. með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987, frá 1. janúar 1996 til greiðsludags. Hann gerir þær kröfur til vara, að áfrýjandi verði dæmdur til að greiða sér í fyrsta lagi 462.620 krónur, í öðru lagi 449.802 krónur, en í þriðja lagi 163.601 krónu með vöxtum sem í aðalkröfu. Hann krefst og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Málinu var ekki áfrýjað gagnvart Hafnarfjarðarkaupstað, sem sýknaður var í héraðsdómi.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

Ágreiningslaust er með aðilum, að stefndi hafi fengið greiddan ökutækjastyrk mánaðarlega frá vinnuveitanda sínum, Flugleiðum hf., samkvæmt kjarasamningi. Á skattframtölum dró hann frá kostnað á móti styrknum með vísan til 1. tl. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Er krafa hans um endurgreiðslu til komin fyrir það, að frádráttur þessi var felldur niður að ákvörðun skattstjóra.

Í matsreglum ríkisskattstjóra, sem vísað er til í nefndu lagaákvæði og teknar eru orðrétt upp í héraðsdómi, er m. a. tekið fram:

„2. að fram sé lögð . . . greinargerð um heildarnotkun ökutækisins á árinu, þannig sundurliðuð:

a. Akstur til og frá vinnu.

b. Annar akstur í eigin þágu.

c. Akstur í þágu vinnuveitanda.

3. að fram sé lögð greinargerð frá vinnuveitanda um ástæður fyrir greiðslu ökutækjastyrks og hvernig greiðslan hefur verið ákvörðuð. . . .“

Þrátt fyrir ábendingar og óskir skattstjórans í Reykjanesumdæmi færði stefndi ekki fram skýr gögn um, að akstur hefði verið í þágu vinnuveitanda, og lagði ekki fram staðfestingu af hálfu vinnuveitanda á þeim skýringum, sem hann gaf skattstjóra. Hann lagði ekki fram frekari gögn fyrir héraðsdómi. Þykir verða að leggja dóm á málið, eins og það liggur nú fyrir.

Samkvæmt fyrrnefndu ákvæði 30. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt verður að vera ljóst, að akstur hafi verið í þágu vinnuveitanda, til þess að kostnaður af honum sé frádráttarbær, enda er um að ræða undantekningu frá meginreglunni um, að skatt skuli greiða af tekjum. Verður stefndi að færa sönnur á það og þann kostnað, sem til álita kemur. Ökutækjastyrkur stefnda var ákveðinn í kjarasamningi og var hinn sami fyrir hann og aðra flugvirkja hjá félaginu. Um störf stefnda sjálfs liggja fyrir yfirlýsingar frá vinnuveitandanum, sem aðeins eru almenns efnis, og geta þær ekki talist svo nákvæmar, að unnt sé að viðurkenna kröfur hans á grundvelli þeirra. Skýringar stefnda sjálfs í bréfum hans til skattstjóra fela ekki heldur í sér fullnægjandi sönnun. Ber því að sýkna áfrýjanda af kröfum hans.

Rétt þykir, að hvor aðila beri sinn málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómsorð:

Áfrýjandi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnda, Ragnars Karlssonar, í máli þessu.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 30. júní 1995.

Mál þetta var höfðað með stefnu, áritaðri af ríkislögmanni f. h. ríkissjóðs, 30. júní 1994. Stefna var ekki birt fyrir Hafnarfjarðarkaupstað, og því var ekki mætt af hans hálfu við þingfestingu málsins 30. júní 1994.

Í þinghaldi, sem fram fór 27. október 1994, var fyrst sótt þing af hálfu kaupstaðarins með samþykki stefnanda.

Málið var dómtekið 26. júní sl. að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi málsins er Ragnar Karlsson, kt. 020746-2709, Norðurvangi 26, Hafnarfirði, en stefndu eru fjármálaráðherra, Friðrik Sophusson f. h. ríkissjóðs Íslands (hér eftir nefndur ríkissjóður), og Hafnarfjarðarkaupstaður, kt. 590169-7579, Strandgötu 34, Hafnarfirði.

Dómkröfur.

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru þær aðallega, að stefndu verði dæmdir til að greiða honum 464.438 kr. með vöxtum [...].

Varakrafa stefnanda er sú, að stefndu verði dæmdir til að greiða honum 174.389 kr. með vöxtum [...].

Stefnandi krefst málskostnaðar úr hendi stefndu að mati dómsins að viðbættum virðisaukaskatti.

Endanlegar dómkröfur stefndu, ríkissjóðs og Hafnarfjarðarkaupstaðar, eru þær aðallega, að báðir verði sýknaðir af öllum kröfum stefnanda og stefnanda gert að greiða þeim málskostnað að mati dómsins, til vara, að krafa stefnanda um endurgreiðslu verði stórlega lækkuð og málskostnaður í því tilviki látinn niður falla.

Báðir stefndu gerðu upphaflega kröfu um frávísun málsins, en féllu frá þeirri kröfu sinni með ábendingu til dómsins, að málatilbúnaður stefnanda kunni að hafa þá annmarka, að leitt geti til frávísunar málsins ex officio.

Málavextir.

Stefnandi lýsir málavöxtum í meginatriðum sem hér segir:

Hann kveðst vera flugvirki og hafa starfað hjá Flugleiðum hf. um nokkurra ára skeið. Þurfi hann starfs síns vegna að hafa bifreið til umráða, og því hafi vinnuveitandi sinn greitt sér ökutækjastyrk vegna útgjalda, sem hann hafi haft af rekstri bifreiðar sinnar í þágu vinnuveitanda. Sérstakt ákvæði sé í kjarasamningi stefnanda og vinnuveitanda síns um greiðslu þessa kostnaðar. Skattyfirvöld hafi lengi vel heimilað stefnanda svo og öðrum flugvirkjum að draga greiddan ökutækjastyrk að fullu frá sem kostnað, sbr. 30. gr. laga nr. 75/1981, staflið A, 1. tl.

Árin 1990–1992 hafi hins vegar skyndilega orðið viðhorfsbreyting hjá skattyfirvöldum varðandi meðferð ökutækjastyrks, án þess að skattalöggjöf hafi sætt nokkrum breytingum. Þær skýringar hafi einar verið gefnar á þess-

um óvæntu sinnaskiptum, að allur akstur milli heimilis og vinnustaðar teldist í þágu framteljanda. Þannig hafi skattyfirvöld allt í einu ályktað, að frá árinu 1988 hafi flugvirkjar skyndilega hætt að aka bifreiðum sínum í þágu vinnuveitanda og að í bifreiðanotkun þeirra fælist eingöngu akstur til og frá vinnu, án þess að nokkrar breytingar hefðu orðið á starfsaðstöðu þeirra. Ljóst sé þó af úrskurðum skattyfirvalda, að mikið misræmi sé í meðferð ökutækjakostnaðar flugvirkja. Sumir hafi haldið óskertum frádrætti, hjá öðrum hafi frádráttur sætt lækkun, og hjá enn öðrum hafi þessum frádrætti verið hafnað að öllu leyti. Þá sé einnig mikið misræmi í framkvæmd milli skattumdæma í þessu tilliti.

Flugvirkjar hafi ekki viljað una úrskurðum skattstjóra og því kært þá til ríkisskattanefndar. Yfirskattanefnd, sbr. lög nr. 30 frá 1992, hafi fellt úrskurð í máli eins flugvirkja í maí 1993 og fallist á sjónarmið ríkisskattstjóra að öllu leyti. Hin nýja yfirskattanefnd, sem stofnuð hafi verið með síðastgreindum lögum, hafi í ýmsu tilliti viljað ganga lengra en skattstjórar í því að fella niður ökutækjakostnað flugvirkja. Yfirskattanefnd sé að mestu skipuð fólki, sem áður var starfandi í skattsýslunni.

Flugvirkjar hafi tekið þá ákvörðun í samráði við lögmann sinn að reka mál sín ekki frekar fyrir skattyfirvöldum eða yfirskattanefnd, en leita þess í stað til dómstóla og fá þar hnekkt að þeirra dómi löglausum vinnubrögðum skattyfirvalda og krefjast endurgreiðslu ofgreiddra skatta.

Stefnandi kveðst reisa dómkröfur sínar á því, að hann eigi lögvarinn rétt til þess að draga kostnað eða útgjöld, sem hann hafi haft af rekstri bifreiðar sinnar í þágu vinnuveitanda, frá greiddum ökutækjastyrk. Telur stefnandi sig hafa sannað nægilega, að hann hafi haft slíkan kostnað vegna starfa síns og að sér beri af þeim sökum frádráttur á móti ökutækjastyrk vinnuveitanda, sbr. A-lið 1. tl. 30. gr. skattalaga nr. 75 frá 1981. Stefnandi leggur áherslu á það, að viðurkennt hafi verið um áratugaskeið í skattalagaframkvæmd, að heimilt væri að draga móttekinn ökutækjastyrk frá útgjöldum vegna nota eigin bifreiðar í þágu vinnuveitanda. Skattyfirvöld hafi skyndilega og fyrirvaralaust ákveðið að fella þessa heimild niður, án þess að skattalögum hafi verið breytt. Sú regla hljóti að gilda í þessu tilliti, að launþegi eigi ekki að taka á sig útgjöld vinnuveitanda. Skattyfirvöld virðist hafa hafnað heimild flugvirkja til frádráttar ökutækjastyrks með vísan til „matsreglu" ríkisskattstjóra þess efnis, að „allur akstur milli heimilis og vinnustaðar" teljist akstur í þágu launþega.

Stefnandi heldur því fram, að þessar matsreglur geti aldrei breytt skattalögum, auk þess sem ökutækjastyrkur flugvirkja sé að verulegu leyti til kominn vegna aksturs þeirra til og frá Keflavíkurflugvelli og Reykjavíkur-

flugvelli á óreglulegum tímum, svo að hér sé alls ekki um að ræða akstur milli heimilis og vinnustaðar í hefðbundnum skilningi.

Stefnandi vísar og til 2. mgr. 97. gr. skattalaga að því leyti, sem endurákvörðun skattstjóra nái til eldri tímabila en þar greini.

Stefndi ríkissjóður reisir dómkröfur sínar á eftirfarandi málsástæðum og lagarökum:

Stefnandi starfi sem flugvirki hjá Flugleiðum hf. og fái mánaðarlega greiddan ökutækjastyrk frá vinnuveitanda sínum samkvæmt ákvæðum í kjarasamningi. Styrkurinn taki sömu hlutfallshækkunum og vinnulaun og sé því skattskyldur samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Stefnandi geri í máli þessu kröfu til endurgreiðslu á 464.438 kr. vegna ofgreiddra skatta gjaldárin 1989, 1990, 1991, 1992 og 1993.

Í málinu liggi fyrir kæruúrskurður skattstjóra um gjaldárið 1993, dags. 10. nóvember það ár.

Samkvæmt 29. gr. laga nr. 75/1981 sé einungis heimill sá frádráttur frá skattskyldum tekjum launþega, sem sérstaklega sé getið um í III. kafla laganna.

Í 1. tl. A-liðar 1. mgr. 30. gr. laganna sé skattþegni veitt heimild til að draga frá skattskyldum tekjum sínum, sem ekki séu tengdar atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, útgjöld að hámarki móttekinni fjárhæð ökutækjastyrkja, sem sannað sé, að séu ferðakostnaður vegna atvinnurekanda og í samræmi við matsreglur ríkisskattstjóra.

Matsreglur ríkisskattstjóra séu birtar í Lögbirtingablaði fyrir hvert framtalsár, og samkvæmt þeim teljist allur akstur milli heimilis og vinnustaðar í einkaþágu skattþegns. Löggjafinn hafi þannig falið skattstjóra sjálfstætt mat á framkvæmd og útfærslu á frádrætti á móti ökutækjastyrk, en miðað við, að útgjöldin verði sannanlega að hafa verið í þágu atvinnurekanda. Slík almenn framkvæmd er því ekki falin dómstólum.

Stefnandi hafi ekki sýnt fram á, hvorki gagnvart skattyfirvöldum né í máli þessu, að aksturskostnaður, sem hann telur frádráttarbæran og krefjist endurgreiðslu á, hafi verið í þágu vinnuveitanda síns, eins og nefnt ákvæði 30. gr. laga nr. 75/1981 og matsreglur ríkisskattstjóra geri ráð fyrir.

Enda þótt fyrir liggi vottorð vinnuveitanda um, að ökutækjastyrkur hafi verið greiddur, sé ekki annað upplýst en að styrkurinn sé föst uppbót á laun. Fram komi í vottorði vinnuveitanda, að styrkurinn sé greiddur samkvæmt ákvæðum kjarasamnings, sem stéttarfélag stefnanda geri við vinnuveitendur flugvirkja. Ákvæði í kjarasamningi fái ekki breytt ákvæðum laga nr. 75/1981 eða framkvæmd þeirra laga.

Þá liggi ekki fyrir staðfesting af hálfu atvinnurekanda um einstök aksturstilefni, vegalengdir eða viðkomustaði, sem stefnandi telji hafa verið í þágu vinnuveitanda síns. Því liggi ekki annað fyrir en umkrafinn frádráttur sé allur vegna aksturs milli heimilis og vinnustaðar, sem teljist ekki frádráttarbær frá mótteknum ökutækjastyrk samkvæmt matsreglum ríkisskattstjóra. Í fyrri kjarasamningum flugvirkja við vinnuveitendur hafi sambærilegt ákvæði og nú sé í grein 05–10 í gildandi samningi beinlínis verið orðað þannig, að „hin mánaðarlega greiðsla ökutækjastyrks væri vegna kostnaðar, sem flugvirkjar hefðu af ferðum til og frá vinnu á öllum tímum sólarhringsins". Þótt orðalagi hafi verið hnikað til í núgildandi samningi, bendi ekkert til þess, að sams konar mánaðargreiðsla sé nú vegna erindrekstrar í þágu vinnuveitanda eða að breytt orðalag kjarasamnings geti haft áhrif á heimildir laga nr. 75/1981 til frádráttar frá skattskyldum tekjum.

Stefnandi haldi því fram, að skattyfirvöld hafi tekið sinnaskiptum, án þess að lög hafi breyst og frádráttur ökutækjakostnaðar áður verið viðurkenndur. Stefndi mótmælir því, að frádráttur á móti ökutækjastyrk með þeim hætti sem stefnandi krefst, hafi áður verið viðurkenndur af hálfu skattyfirvalda, og bendir á, að með 3. gr. laga nr. 49/1987 og 2. gr. laga nr. 92/1987 hafi ákvæði A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 75/1981 verið breytt. Með lögum nr. 49/1987 hafi almennt verið stefnt að því að þrengja enn frekar frádráttarheimildir en verið hafi svo og að fækka slíkum heimildum. Í greinargerð með frumvarpi, er varð að lögum nr. 49/1987, komi fram, að jafnframt sé gert ráð fyrir hertum reglum við mat á því, hvort um raunverulega útgjöld sé að ræða eða ekki. Ljóst sé því, að heimildir til frádráttar eins og þess, sem um sé deilt hér, sæti ótvírætt þröngri lögskýringu, svo sem almennt gildi um heimildir til frádráttar frá skattskyldum tekjum. Þá sé því enn fremur mótmælt, að það geti haft áhrif á skattskyldu stefnanda, þótt framtöl hans hafi ekki sætt gagnrýni og endurskoðun einhver gjaldár, við frádrátt frá greiddum ökutækjastyrk.

Þá mótmælir stefndi ríkissjóður því sem röngu, að misræmis gæti í úrskurðum skattyfirvalda um reglur um frádrátt frá mótteknum ökutækjastyrkjum. Stefnandi hafi í engu rökstutt þær fullyrðingar sínar. Efnisúrlausnir skattstjóra hafi verið í samræmi við þau lagarök, sem fullnaðarúrskurðir ríkisskattanefndar eða yfirskattanefndar hafi byggst á um heimildir til frádráttar frá ökutækjastyrkjum, sem að framan sé lýst. Þrátt fyrir einstök frávik í gjaldabreytingum skattstjóra geti stefnandi ekki réttlætt án nánari rökstuðnings frádrátt sér til handa, meðan fyrir liggi í mörgum fullnaðarúrskurðum yfirskattanefndar sú lagaframkvæmd, sem eigi að hafa almennt gildi og skattstjórum beri að fara eftir.

Stefnandi haldi því fram, að yfirskattanefnd sé að mestu leyti skipuð fólki, sem áður hafi starfað í skattsýslunni. Ekki sé sýnilegt, að fullyrðingar stefnanda um skipun yfirskattanefndar geti talist málsástæða eða í nokkrum tengslum við kröfugerð hans. Yfirskattanefnd hafi verið skipuð hæfum nefndarmönnum í samræmi við lög nr. 30/1992 um yfirskattanefnd.

Stefnandi haldi því enn fremur fram, að frádráttur sá frá ökutækjastyrk, sem hann krefst viðurkenningar á, styðjist við sanngirnisrök, enda eigi launþegi ekki að taka á sig útgjöld vinnuveitanda. Stefnandi hafi á engum stigum sýnt fram á, að ökutækjastyrkur sá, sem hann fær greiddan samkvæmt kjarasamningi, sé notaður í þágu vinnuveitanda. Stefnandi þiggi ökutækjastyrk frá vinnuveitanda sínum vegna ökuferða og rekstrar bifreiðar milli heimilis og vinnuveitanda, sem fyrr segi. Þar sé um að ræða sérstök launakjör samkvæmt kjarasamningi til viðbótar við önnur vinnulaun hans, og taki þau sérkjör sömu hlutfallshækkunum. Samkvæmt 7. gr. laga nr. 75/1981 séu slíkar greiðslur skattskyldar, þótt heimild sé til frádráttar af þeim útgjöldum, sem beinlínis séu í þágu vinnuveitanda vegna erinda og ferðalaga í hans þágu frá vinnustað. Hér sé því augljóslega um að ræða launauppbót í því skyni að fullnægja ákvæðum kjarasamnings. Slík skattskyld uppbót á laun sé alls óskyld frádrætti frá tekjum að lagaskilyrðum þar að lútandi uppfylltum.

Stefnandi vísi einnig til 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 „að því leyti, sem endurákvörðun skattstjóra nær til eldri tímabila en þar greinir". Málsástæða stefnanda um þetta er án alls rökstuðnings og ekki tengd málavöxtum að neinu leyti. Því sé mótmælt, að endurákvarðanir skattstjóra að því marki, sem þær liggi fyrir, nái til eldri tímabila en 97. gr. laga nr. 75/1981 heimili, enda sé það skilyrði sett fyrir beitingu lagaákvæðisins, að gjaldandi hafi látið upplýsingar í té í framtali sínu, sem miða megi við rétta álagningu. Ef svo sé ekki, megi endurákveða skatta vegna tekna og eigna síðustu sex ára, sem næst séu á undan því ári, er endurákvörðun fari fram.

Stefndi ríkissjóður reisir varakröfu sína á því, að ekki verði heimilaður meiri frádráttur en nemi akstursútgjöldum stefnanda í þágu vinnuveitanda hans, sem hann geti sýnt fram á með óyggjandi hætti, og sé þá miðað við akstur í erindum atvinnurekanda frá vinnustöð.

Hafnarfjarðarkaupstaður styður dómkröfur sínar sömu málsástæðum og lagarökum og stefndi ríkissjóður og tekur undir þau sjónarmið, sem að framan eru rakin. Auk þess byggir Hafnarfjarðarkaupstaður sýknukröfu sína á aðildarskorti skv. 2. mgr. 16. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Í því sambandi er bent á, að Hafnarfjarðarkaupstaður leggi ekki á útsvar,

heldur sé það í verkahring skattstjóra í hverju umdæmi, sbr. 22. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Í 23. gr. þessara laga sé að finna fyrirmæli um, með hvaða hætti útsvarsstofn skuli ákvarðaður, sbr. 1. og 3. tl. 63. gr. skattalaga nr. 75/1981 með áorðnum breytingum. Útsvarsstofn gjaldenda kunni að taka breytingum, eftir að álagningu sé lokið, hvort heldur að frumkvæði gjaldenda eða skattyfirvalda. Sjónarmiða Hafnarfjarðarkaupstaðar sé ekki leitað við slíka endurákvörðun, enda sé ekki gert ráð fyrir því í skattalögum. Sveitarstjórnir hafi sömu úrræði og gjaldendur til breytinga á útsvarsálagningu, þ. e. með kæru til skattyfirvalda, sbr. 31. gr. laga nr. 4/1995. Einu heimildir sveitarstjórna til lækkunar eða niðurfellingar útsvars sé að finna í 25. gr. l. nr. 4/1995, sbr. 66. gr. skattalaga. Kröfur stefnanda falli ekki undir þau tilvik, sem þar sé getið. Hafnarfjarðarkaupstaður og önnur sveitarfélög þurfi því að hlíta ákvörðunum skattyfirvalda um útsvarsálagningu, sem fari eingöngu að skattalögum og framkvæmd skattyfirvalda á ákvæðum laganna. Þar sem Hafnarfjarðarkaupstaður hafi skv. framansögðu enga lagaheimild til þess að ákvarða útsvar stefnanda og meðferð slíkra mála sé í höndum skattyfirvalda einna, gerir Hafnarfjarðarkaupstaður kröfu til sýknu vegna aðildarskorts.

Hafnarfjarðarkaupstaður vísar til eftirtalinna dóma til stuðnings kröfu sinni: Hrd. 1986, 1095, Hrd. 1986, 1396, og Hrd. 1993, 2061. Dómar þessir höfðu áhrif á fjárhæð aðstöðugjalds til sveitarfélaga, en ríkissjóði hafi einum verið stefnt.

Forsendur og niðurstaða.

Mál þetta varðar ágreining málsaðila um meðferð ökutækjastyrks, sem stefnandi fékk greiddan hjá vinnuveitanda sínum frá 1988 til og með árinu 1992.

– – –

Álit dómsins er eftirfarandi.

Stefndu, ríkissjóður og Hafnarfjarðarkaupstaður, hafa bent á, að málatilbúnaður stefnanda kunni að hafa þá annmarka, að varðað geti frávísun málsins af sjálfsdáðum. Verður fyrst fjallað um þessa ábendingu stefndu.

Í málinu gerir stefnandi kröfu til endurgreiðslu úr hendi varnaraðila á hækkun opinberra gjalda, sem honum var gert að greiða með ákvörðunum skattstjórans í Reykjanesumdæmi, eins og að framan er lýst.

Að mati dómsins hefur stefnandi gert nægilega skýra grein fyrir dómkröfum sínum, svo að fella megi efnisdóm í málinu. Fram kemur á dómskjali nr. 3, hvernig stefnufjárhæð málsins er fundin, og er ekki að sjá, að málatilbúnaður stefnanda hafi á einhvern hátt staðið í vegi fyrir því, að varnaraðilar hafi átt þess kost að verjast kröfum hans.

Viðurkennt er af hálfu varnaraðila, að stefnandi hafi greitt þau gjöld, sem hann endurkrefur varnaraðila um í þessu máli. Hins vegar kemur ekki fram, hvenær hann innti þessar greiðslur af hendi, og verður tekið tillit til þess við umfjöllun um vaxtakröfu hans.

Það er því álit dómsins, að ekki séu efni til þess að vísa málinu frá af sjálfsdáðum.

Verður nú tekin afstaða til efnishliðar málsins.

Skv. 7. gr. A 1. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt (hér eftir nefnd skattalög) telst ökutækjastyrkur til skattskyldra tekna. Stefnandi taldi fram móttekinn ökutækjastyrk, eins og lögmælt er og áður er lýst.

Í III. kafla skattalaga er að finna heimildir til frádráttar frá skattskyldum tekjum. Í 1. mgr. 29. gr. laganna, sem snýr að einstaklingum, sem reka ekki atvinnustarfsemi, segir, að einungis sé heimill sá frádráttur, sem sérstaklega sé getið um í þessum kafla laganna.

Í 30. gr. er að finna heimildir manna, sem stunda ekki atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, til frádráttar frá tekjum skv. II. kafla laganna, en sá kafli fjallar um tekjur, sem lögskylt er að telja fram til skatts (m. a. tilvitnuð 7. gr.).

Eins og að framan er lýst, tilgreinir A-liður 1. tl. 30. gr. þau skilyrði, sem fullnægja þarf, til þess að draga megi rekstrarútgjöld bifreiðar frá mótteknum ökutækjastyrk.

Lagaákvæðið hljóðar svo:

„Útgjöld að hámarki móttekin 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."

Í máli þessu liggja fyrir auglýsingar ríkisskattstjóra fyrir framtalsárin 1989 (tekjuár 1988) til og með 1993 um skilyrði frádráttar útgjalda af rekstri ökutækis framteljanda á móti mótteknum ökutækjastyrk, þ. e. fyrir þau ár, sem krafa stefnanda snýr að.

Auglýsingar þessar eru efnislega samhljóða.

Auglýsing ríkisskattstjóra fyrir framtalsárið 1989 birtist í 5. tölubl. Lögbirtingablaðsins 1989 og er svohljóðandi: „Frá ökutækjastyrkjum, sem launþegi hefur fært til tekna, skal leyfa sem frádrátt sannanlegan kostnað vegna öflunar þessara tekna. Því aðeins telst ökutækjakostnaður sannaður að fullnægt sé neðangreindum skilyrðum:

1. að fram sé lögð á þar til gerðu eyðublaði (ökutækjastyrkur og ökutækjarekstur RSK 3.04) eða á annan jafnfullnægjandi hátt nákvæm sundurliðun á heildarrekstrarkostnaði ökutækisins, þ. m. t. árleg afskrift bifreiðar

sem reiknast 60.577 kr. Árleg afskrift annarra ökutækja en bifreiða reiknast 10% af kaupverði (stofnverði). Afskrift ökutækis, sem notað er hluta úr ári, reiknast hlutfallslega.

2. að fram sé lögð á sama eyðublaði og um ræðir í 1. eða á annan jafnfullnægjandi hátt greinargerð um heildarnotkun ökutækisins á árinu, þannig sundurliðuð:

a. Akstur til og frá vinnu.

b. Annar akstur í eigin þágu

c. Akstur í þágu vinnuveitanda.

3. að fram sé lögð greinargerð frá vinnuveitanda um ástæður fyrir greiðslu ökutækjastyrks og hvernig greiðslan hefur verið ákvörðuð. Til frádráttar skal leyfa þann hluta af heildarrekstrarkostnaði bifreiðarinnar sem svarar til afnota hennar í þágu vinnuveitanda, þó að hámarki þá fjárhæð sem kemur út með því að margfalda með 16,38 þá kílómetratölu sem ákvörðuð hefur verið sem akstur í þágu vinnuveitanda. Aldrei leyfist þó hærri fjárhæð til frádráttar en talin er til tekna sem ökutækjastyrkur. Þó skal þess gætt við ákvörðun þessara afnota að eðlilegur akstur vegna einkanota hafi komið fram (7000 km án aksturs milli heimilis og vinnustaðar eru taldir lágmarksviðmiðun í flestum tilvikum). Séu einkaafnot lægri, ber framteljanda að láta fylgja fullnægjandi skýringar á þessu fráviki, t. d. á framhlið eyðublaðsins, o. s. frv. . . ."

Sé litið til þeirra gagna, sem stefnandi lét skattyfirvöldum í té og fyrir lágu við ákvarðanir þeirra, og þau borin saman við þær réttarreglur, sem að framan er lýst, og þau skilyrði, sem þar eru sett, er ekki annað að sjá en stefnandi hafi í meginatriðum fullnægt skilyrðum skattyfirvalda og skattalaga. Hann skilaði skýrslum skv. RSK 3.04 og útfyllti þær með fullnægjandi hætti skv. 1. tölulið í reglum ríkisskattstjóra, sem að framan er lýst. Hann gaf skýringar á akstri sínum skv. 2. kafla reglnanna og lagði fram greinargerð frá vinnuveitanda sínum um ástæður fyrir greiðslu þess ökutækjastyrks, sem honum var greiddur, í samræmi við 3. tl. reglnanna. Hann skýrði ástæður fyrir lítilli einkanotkun þeirrar bifreiðar, sem hann notaði í þágu vinnuveitanda, með því að upplýsa, að hann hefði haft yfir öðrum bifreiðum að ráða þau ár, sem hér koma við sögu, sem fæst staðfest við könnun á framtölum hans.

Eins og að framan er lýst er ökutækjastyrkur stefnanda greiddur skv. kjarasamningi flugvirkja við Flugleiðir hf. Í kjarasamningi þessara aðila frá 6. júní 1986, sem liggur frammi í málinu (dskj. nr. 16), segir svo í ákvæði 05–11: „Atvinnurekendur greiða flugvirkjum 0.264,62 (sic) á mánuði vegna kostnaðar er flugvirkjar hafa af ferðum til og frá vinnu á öllum tímum sól-

arhringsins. . . .". Í 05-12 segir svo: „Við skoðanir og meiri háttar viðgerðir í Keflavík er heimilt að skipuleggja vinnu þannig, að vinna hefjist eigi síðar en kl. 08.00. Vinnuveitandi sjái starfsmönnum fyrir ferðum, svo sem verið hefur, og greiði ferðatíma á viðkomandi kaupi. . . ."

Í kjarasamningi sömu aðila frá 1. nóvember 1989 eru framangreind samningsákvæði óbreytt að efni til, en umsamin mánaðarleg greiðsla ökutækjastyrks verið hækkuð (dskj. nr. 17). Í kjarasamningi frá 1. desember 1990 breytist ákvæðið þannig: „Atvinnurekendur greiða flugvirkjum 19.128,44 á mánuði vegna kostnaðar, er flugvirkjar hafa af ferðum í þágu atvinnurekanda. . . ." (fskj. með dskj. nr. 7).

Skattyfirvöld hafa lagt þann skilning í þessi samningsákvæði, að ökutækjastyrkur flugvirkja væri einungis til að mæta kostnaði við ferðir til og frá vinnu, en sá akstur er ekki talinn frádráttarbær að mati skattyfirvalda.

Það er álit dómsins í þessu tilliti, að leggja verði mat á bifreiðanotkun viðkomandi skattþegns í hverju einstöku tilfelli varðandi heimild til frádráttar á móti greiddum ökutækjastyrk, óháð því, hvort styrkurinn eigi sér stoð í kjarasamningi eða sérstökum samningi milli launþega og vinnuveitanda hans. Við það mat verði að líta til þess, hvort notkun ökutækis viðkomandi launþega sé í raun í þágu vinnuveitanda hans eða kaupauki til lækkunar skattgreiðslna. Væru launþegar ávallt útilokaðir frá notkun heimildar til frádráttar á móti greiddum ökutækjastyrk, þegar styrkurinn byggist á ákvæðum í kjarasamningi, hlyti að felast í því brot á jafnræðisreglu íslenskrar stjórnskipunar.

Við ákvörðun þess, hvort um sé að ræða akstur milli heimilis og vinnustaðar, verður að mati dómsins að miða við þann vinnustað, þar sem launþega ber að jafnaði að koma til vinnu við upphaf vinnudags. Akstur í tengslum við vinnu viðkomandi launþega frá þeim vinnustað hlýtur að teljast vera í þágu vinnuveitanda hans.

Hvað stefnanda varðar, liggur fyrir, að vinnustaður hans var Reykjavíkurflugvöllur. Þar bar honum að koma til vinnu og stimpla sig inn. Ferðir hans þaðan, sem á einhvern hátt tengdust vinnu hans, hljóta því að vera í þágu vinnuveitanda hans, Flugleiða hf., og kostnaður stefnanda af þessum ferðum því frádráttarbær skv. tilvitnuðu ákvæði 30. gr. skattalaga.

Í þessu sambandi þykir og rétt að vísa til 3. mgr. 3. gr. rgl. nr. 591/1987 um ökutækjastyrki, sem að vísu fjallar um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu. Þar segir: „. . . Aki launamaður hins vegar beint frá heimili sínu til annars vinnustaðar en hins venjulega að beiðni launagreiðanda, getur greiðsla fyrir slík afnot ökutækis fallið undir endurgreiddan bifreiðakostnað, enda séu slík afnot af ökutæki launamanns beinlínis tengd starfi hans, en ekki fólgin í því einu að komast á vinnustað."

Í reglugerðarákvæði þessu er miðað við akstur til annars vinnustaðar en hins venjulega. Gagnályktun frá þessu ákvæði leiðir til þeirrar niðurstöðu, að akstur launþega frá einum vinnustað til annars í tengslum við vinnu hans hljóti að teljast vera í þágu vinnuveitanda hans, svo sem var í tilviki stefnanda.

Stefndi ríkissjóður heldur því fram, að stefnandi hafi átt kost á ferðum á vegum vinnuveitanda síns á milli Reykjavíkur og Keflavíkurflugvallar á grundvelli ákvæðis í kjarasamningi flugvirkja, ákvæði 05–12, sem lýst var hér að framan, og því hafi enga nauðsyn borið til þess, að stefnandi færi þar á milli í eigin bifreið.

Það er álit dómsins, að orðalag þessa ákvæðis bendi til þess, að þar sé átt við þau tilvik, þar sem um meiri háttar viðgerðir og skoðanir sé að ræða, enda er þá vinnustaður viðkomandi starfsmanna tímabundið í starfsstöð Flugleiða hf. á Keflavíkurflugvelli. Starf stefnanda við röntgenskoðanir virðist hafa verið tilfallandi og ekki liður í meiri háttar viðgerðum og/eða skoðunum. Vinnuveitandi hans sýnist hafa talið það hagkvæmt, að hann notaði eigin bifreið til þessara ferða milli aðalvinnustaðar hans á Reykjavíkurflugvelli og starfsstöðvar Flugleiða á Keflavíkurflugvelli, í stað þess að láta aka honum þarna á milli. Því verður ekki fallist á þessa málsástæðu stefnda ríkissjóðs.

Skv. áðurnefndu ákvæði 30. gr. skattalaga ber skattþegni að færa sönnur á þann kostnað, sem færður er á móti greiddum ökutækjastyrk.

Stefnandi gerði skattyfirvöldum grein fyrir tilefni ferða og í hverju þær voru fólgnar. Í bréfi sínu til skattstjóra Reykjanesumdæmis frá 10. apríl 1992 fór hann sterklega fram á, eins og það er þar orðað, að fá að vita, hvort einhver gögn vanti, og muni hann þá láta þau af hendi. Engar óskir voru settar fram af hálfu skattyfirvalda af þessu tilefni.

Ljóst þykir, að stefnandi hljóti að hafa getað og geti raunar enn fært sönnur á ferðir sínar til Keflavíkurflugvallar, enda er í greinargerðum hans til skattyfirvalda tilgreint, við hvaða flugvélar hann hafi unnið hverju sinni, en allt slíkt er skráð í viðhaldsbók viðkomandi flugvélar. Eins þykir líklegt, að stefnandi geti fært sönnur á, að hann hafi sótt þau námskeið, sem hann tilgreinir og honum er skylt að sækja skv. kjarasamningi, eins og áður segir.

Dómurinn lítur því svo á, að þar sem skattyfirvöld hafi ekki séð ástæðu til að fá frekari gögn eða upplýsingar í hendur í sambandi við greinargerðir stefnanda um ferðir hans í þágu Flugleiða hf., verði stefndi ríkissjóður að bera hallann af því í þessu máli, enda starfa skattyfirvöld á ábyrgð ríkissjóðs.

Í þessu sambandi ber að leggja áherslu á það, að skattyfirvöld eiga ekki

eingöngu að þjóna hagsmunum ríkisvaldsins. Þeirra hlutverk er að leggja á skatta og önnur opinber gjöld í samræmi við gildandi lög á hverjum tíma og gæta jafnframt hagsmuna skattgreiðenda í því mikilsverða starfi sínu. Skattgreiðendur eiga rétt á réttlátri og hlutlausri meðferð sinna mála. Nokkuð þykir á skorta, að þess hafi verið gætt gagnvart stefnanda. Mál hans fær ekki efnislega umfjöllun hjá skattstjóra Reykjanesumdæmis á þeirri forsendu, að rökstuðning hafi vantað fyrir kæru hans. Var vísað til 99. gr. skattalaga í því sambandi. Sú lagagrein verkar í báðar áttir og leggur enn fremur skyldur á skattyfirvöld, hvað tímamörk snertir, sem þau sinntu ekki.

Það lá ljóst fyrir, hver krafa stefnanda var og á hvaða efnisrökum hann reisti kæru sína, enda hafði skattstjóri Reykjanesumdæmis gögn í höndum til að meta kæru hans og gat farið fram á viðbótargögn og upplýsingar, ef þess væri þörf að mati starfsmanna viðkomandi skattumdæmis. Yfirskattanefnd velktist ekki í vafa um það, á hverju stefnandi byggði kæru sína til nefndarinnar, enda þótt rökstuðning hafi vantað, en hafnaði engu að síður kröfum hans.

Rétt er hins vegar að geta þess, að málatilbúnaður stefnanda gagnvart skattyfirvöldum svo og hér fyrir dómi er ekki yfir gagnrýni hafinn.

Mál þetta liggur þannig fyrir dóminum, að stefnandi gerir kröfu til endurgreiðslu á ofgreiddum opinberum gjöldum af framangreindum ástæðum. Ekki eru skilyrði til að leggja mat á hvert einstakt atriði í tengslum við akstur stefnanda í þágu vinnuveitanda hans og kostnað af bifreiðanotkun hans, enda væri með því seilst inn á verksvið skattyfirvalda og færi í bága við 11. mgr. 110. gr. skattalaga. Sýnist því verða annaðhvort að fallast á kröfu stefnanda eða hafna henni.

Varakrafa stefnanda kemur ekki hér til álita, enda ber að beita 1. mgr. 97. gr. skattalaga um sakarefnið, en ekki 2. mgr. sömu lagagreinar, eins og varakrafa hans er byggð á.

Þegar allt það er virt, sem að ofan greinir, þykir rétt að fallast á kröfur stefnanda gagnvart ríkissjóði, eins og í dómsorði greinir.

Í sambandi við vaxtakröfu stefnanda er þess að gæta, að ekki liggur fyrir, hvenær stefnandi greiddi þau viðbótargjöld, sem honum voru ákvörðuð, og þykir því ekki fært að fallast á hana.

Rétt þykir, að stefndi ríkissjóður greiði stefnanda vexti af dómsfjárhæð skv. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75 frá 1981 (skattalaga) frá uppkvaðningu dóms þessa.

Skv. þessari niðurstöðu og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 þykir rétt, að stefndi ríkissjóður greiði stefnanda málskostnað, sem ákveðst 134.600 kr., þar af 26.500 kr. í virðisaukaskatt.

Hvað varðar sýknukröfu Hafnarfjarðarkaupstaðar, er niðurstaða dómsins sú, að rétt þykir að fallast á hana með vísan til rökstuðnings kaupstaðarins, sem að framan er lýst. Ljóst er, að Hafnarfjarðarkaupstaður átti enga aðild að þeim ákvörðunum skattyfirvalda, sem hér eru til úrlausnar.

Skattyfirvöldum er einum fengið það hlutverk að lögum að leggja á skatta og önnur opinber gjöld. Þau starfa á ábyrgð stefnda ríkissjóðs, sem einum ber að svara til saka fyrir þeirra gerðir. Var því ástæðulaust að beina málsókn þessari að Hafnarfjarðarkaupstað að mati réttarins.

Rétt þykir, að hvor þessara málsaðila, stefnandi og Hafnarfjarðarkaupstaður, beri sinn kostnað af málinu. Sú ástæða liggur til þess, að stefna var ekki birt fyrir Hafnarfjarðarkaupstað, heldur kaus kaupstaðurinn sjálfur að ganga inn í mál þetta við hlið stefnda ríkissjóðs.

Skúli J. Pálmason héraðsdómari kvað upp þennan dóm.

Dómsorð:

Stefndi fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs greiði stefnanda, Ragnari Karlssyni, 464.438 kr., auk vaxta skv. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75 frá 1981 frá uppkvaðningu dóms þessa til greiðsludags.

Stefndi fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs greiði stefnanda 134.600 kr. í málskostnað.

Hafnarfjarðarkaupstaður skal vera sýkn af kröfum stefnanda á hendur honum.

Hvor málsaðili, Hafnarfjarðarkaupstaður og stefnandi, skulu bera sinn kostnað af málinu.