

Miðvikudaginn 12. maí 1999.

Nr. 336/1998.

Karton ehf.

(Ragnar Aðalsteinsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.)

Virðisaukaskattur.

Félagið K keypti bifreið til notkunar í þágu atvinnurekstrar síns. Sást tvisvar til bifreiðarinnar, þar sem henni var lagt að næturlagi utan við M, heimili eigenda og framkvæmdastjóra K. Vegna þessa var virðisaukaskattur og álag vegna bifreiðarinnar endurákværðað. Taldi K að staða bifreiðarinnar við M hefði verið heimil, þar sem hluti starfsemi og vörugæmslu K hefði verið færður í bílskúr við M vegna hús-næðisvanda K. Talið var að 1. mgr. 16. gr. laga um virðisaukaskatt, nr. 50/1988, tæki til bifreiðarinnar og að ekki hefðu verið leiddar líkur að því að bifreiðin hefði eingöngu verið notuð í tengslum við virðisaukaskattsskylda starfsemi K, þó að aðstaða hafi verið í M í þágu atvinnurekstrarins. Var niðurstaða héraðsdóms um að sýkna ríkið af kröfum K staðfest.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Hrafn Bragason, Arnljótur Björnsson og Markús Sigurbjörnsson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar með stefnu dagsettri 25. ágúst 1998. Hann krefst þess að ógiltur verði úrskurður yfirséttarnefndar nr. 554/1997, sem kveðinn var upp 9. júlí 1997. Þá krefst hann þess að stefndi verði dæmdur til að greiða sér 434.854 krónur auk dráttarvaxta af nánar tilgreindum fjárhæðum frá 10. október 1996 til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega frávísunar málsins frá Hæstarétti, en til vara að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur. Í báðum tilvikum krefst hann málskostnaðar fyrir Hæstarétti. Til þrautavara er þess krafist að krafa áfrýjanda verði lækkuð og að málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti falli niður.

I.

Héraðsdómur var kveðinn upp 22. maí 1998. Stefndi reisir frá-
vísunarkröfu sína á því að áfrýjunarstefna hafi verið gefin út 25. ágúst
1998 eða rúmum þremur mánuðum eftir að dómur gekk í héraði. Hafi
áfrýjunarfrestur þá verið liðinn.

Í málinu liggja fyrir upplýsingar þess efnis, að skrifstofu Hæstaréttar
hafi borist stefnan föstudaginn 21. ágúst 1998. Vegna mistaka hafi hún
ekki verið gefin út fyrr en þriðjudaginn 25. sama mánaðar. Svo sem
málið liggur fyrir verður að leggja til grundvallar að stefnan hafi borist
á afgreiðslutíma skrifstofunnar. Samkvæmt 1. mgr. 155. gr. laga nr.
91/1991 um meðferð einkamála verður að telja að málinu hafi verið
áfrýjað innan áfrýjunarfrests, sbr. 1. mgr. 153. gr. laganna. Verður því
ekki fallist á að efni séu til að vísa málinu frá Hæstarétti.

II.

Í 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt segir meðal
annars að telja skuli til innskatts virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrar-
fjármunum, sem eingöngu varði sölu skattaðila á vörum eða skatt-
skyldri þjónustu. Ákvæði þetta tekur tvímælalaust til sendibifreiðar
áfrýjanda, XI 201, sem hann keypti í febrúar 1995.

Áfrýjandi er í eigu hjóna, sem eiga heima að Miðvangi 147 í Hafnar-
firði. Er annað hjónanna framkvæmdastjóri áfrýjanda. Í héraðsdómi er
því lýst, að sendibifreiðin hafi staðið fyrir utan heimili eigenda
áfrýjanda kl. 1.34 að nóttu 10. júní 1995 og kl. 7.08 að morgni 15. sama
mánaðar. Auk þess hefur framkvæmdastjóri áfrýjanda skýrt svo frá fyrir
dómi, að í nokkur önnur skipti hafi komið fyrir að bifreiðinni var lagt
fyrir utan heimili þeirra hjóna eftir að starfsdegi lauk og hún staðið þar
óhreyfð nóttina eftir.

Áfrýjandi heldur því fram, að bílskúr að Miðvangi 147 hafi verið
notaður við atvinnurekstur sinn jafnframt húsakynnum félagsins að
Trönuhrauni 6 í Hafnarfirði, er á þeim tíma, sem hér um ræðir, hafi
verið orðin of lítil fyrir reksturinn. Þótt í íbúðarhúsi eigenda áfrýjanda
eða bílskúr við það hafi verið aðstaða í þágu atvinnurekstrarins
nægir það ekki til þess að leiða líkur að því, að sendibifreiðin hafi
eingöngu verið notuð í tengslum við virðisaukaskattsskylda starfsemi
áfrýjanda.

Með þessum athugasemdum og að öðru leyti með skírskotun til

forsendna héraðsdóms þykir mega staðfesta hann um annað en málskostnað.

Rétt þykir að hvor aðili beri sinn kostnað af málinu í héraði og fyrir Hæstarétti.

D ó m s o r ð :

Héraðsdómur skal vera óraskaður um annað en málskostnað.

Málskostnaður í héraði og fyrir Hæstarétti fellur niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 22. maí 1998.

Mál þetta, sem dómtekið var 7. þessa mánaðar, er höfðað með stefnu, þingfestri 20. janúar síðastliðinn, af Kartoni ehf., kt. 631291-1209, Trönuhrauni 8, Hafnarfirði, gegn fjármálaráðherra, kt. 550169-2829, f.h. ríkissjóðs.

Stefnandi krefst ógildingar á úrskurði yfirs kattaneftdar nr. 554/1997, sem kveðinn var upp 9. júlí 1997. Þá er krafist endurgreiðslu lækkaðs innskatts og álags, svo og kostnaðar vegna kæru til yfirs kattaneftdar, samtals 434.854 kr., auk dráttarvaxta af 69.371 kr. frá 10. október 1996 til 15. desember 1997, en af 434.854 kr. frá þeim degi til greiðsludags. Ennfremur krefst stefnandi málskostnaðar að skaðlausu úr hendi stefnda samkvæmt málskostnaðarreikningi.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnda verði tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda samkvæmt mati dómsins. Til vara krefst stefndi þess, að fjárkröfur stefnanda verði lækkaðar og að málskostnaður verði í því tilviki felldur niður.

Málavextir.

Stefnandi er einkahlutafélag með skráð aðsetur að Trönuhrauni 6 í Hafnarfirði. Af hálfu stefnanda er starfsemi hans lýst svo, að hún felist í framleiðslu og innflutningi á jóla-, fermingar- og tækifæriskortum, ásamt gjafa- og jólapappír, auk lítillsháttar af ritföngum og annarri smávöru. Virkir viðskiptavinir, aðallega bókabúðir, blómabúðir og stórmarkaðir, séu nú um 230-240 talsins og dreifðir um land allt. Leggi stefnandi viðskiptavininum sínum til svonefnda sölustanda undir kort, sem hann sjái síðan um að þjónusta. Sé hluti af sölustöndum þessum staðsettur í verslunum árið um kring og þeir brúkaðir undir gjafa- og tækifæriskort. Vörur, sem seljist tímabundið, eins og fermingar-, stúdents- og jólakort, séu hins vegar í sérstökum stöndum, sem stefnandi komi með, fulla af kortum, þegar hin tímabundna sala hefst og taki síðan til baka, ásamt þeim kortum, sem ekki hafi selst, þegar henni ljúki. Á milli notkunar/sölu á hinni tímabundnu vöru hafi hún verið geymd í starfsaðstöðu stefnanda að Miðvangi

147. Séu sérstakir fermingarkortastandar yfirleitt settir í verslanir seinast í febrúar og teknir til baka í maí/júní. Í framhaldi af því séu kortin tekin úr stöndunum, verðmerkingar teknar af og kortin flokkuð og sett í kassa til geymslu. Eins sé farið með jólakortin. Þeim sé ekið í verslanir um mánaðamót október/nóvember og það, sem eftir er af þeim, sótt aftur á milli jóla og nýárs og í janúarbyrjun. Hafi þetta í för með sér mikið vinnuálag í febrúarlok, maílok og út júnímánuð, svo og í október og nóvember hvert ár. Sé hin mikla vinna í júní ekki síst vegna þess að fyrirtækið loki vegna sumarleyfa starfsfólks í júlí, og fyrir þá lokun þurfi að vera búið að telja nákvæmlega öll þau fermingar- og stúdentskort, sem tekin hafi verið til baka, og gefa út kreditnótu fyrir þeim. Hafi mikið af vinnu á álagstímum, t.d. við talningu og frágang kortanna, verð- eða strikamerkingar, farið fram í starfsaðstöðu stefnanda að Miðvangi 147, en um áramótin 1997/1998 hafi stefnandi flutt alla starfsemi sína í eigið 500 fermetra húsnæði að Trönuhrauni 8.

Félagið keypti bifreiðina XI-201, af tegundinni Hyundai Grace H100, í febrúar 1995. Þann 14. ágúst sama ár greindi skattstjóri Reykjanesumdæmis stefnanda bréflega frá því, að tveir eftirlitsfulltrúar við embættið hefðu séð nefnda bifreið, þar sem henni hefði í tvígang verið lagt við Miðvang 147 í Hafnarfirði, í fyrra skiptið kl. 01.34 að nóttu til 10. dag mánaðarins og hið síðara 15. sama mánaðar kl. 07.08 að morgni. Af því tilefni fór skattstjóri þess á leit, að stefnandi svaraði því, hvort og þá hvernig umrædd notkun bifreiðarinnar tengdist skattskyldri starfsemi félagsins. Þar sem svör bárust ekki frá stefnanda innan tilskilins frests, boðaði skattstjóri með bréfi 18. október 1995, að hann hygðist endurkrefja innskatt af öflun áðurgreindrar bifreiðar og hækka virðisaukaskatt í samræmi við þá ákvörðun, að viðbættu álagi samkvæmt 27. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Með bréfi til skattstjóra, dagsettu 16. nóvember 1995, lýsti framkvæmdastjóri félagsins starfsemi þess og húsakosti. Kom þar fram, að félagið ræki starfsemi sína í 200 fermetra leiguhúsnæði að Trönuhrauni 6 í Hafnarfirði, en vegna plássleysis þar í ársbyrjun 1993 hefði hluti lagers verið færður í bílskúr við einkaheimili eigenda félagsins að Miðvangi 147 í Hafnarfirði, þar sem jafnframt hefði farið fram pökkun korta og önnur störf eigenda félagsins. Þá greindi framkvæmdastjórinn frá því, að í janúarmánuði 1995 hefði verið keyptur 20 feta gámur til lausnar á húsnæðisvanda félagsins. Hefðu svonefndar sölugrindur verið fjarlægðar úr bílskúrnum á haustmánuðum sama árs og færðar í gáminn. Bílskúrin hefði síðan verið tekinn í notkun fyrir jólakortapökkun.

Þann 11. desember 1995 kvað skattstjóri upp úrskurð um endurákvörðun virðisaukaskatts og álags. Í samræmi við þann úrskurð lækkaði innskattur á fyrsta tímabili virðisaukaskatts 1995 um 265.072 kr., auk þess sem 10% álag, að fjárhæð 26.507, bættist við. Stefnandi kærði úrskurðinn til skattstjóra með bréfi

9. janúar 1996, sem staðfesti endurákvörðun sína með úrskurði 12. febrúar sama ár. Stefnandi skaut þeim úrskurði til yfirskattanefndar með kæru 7. mars 1996, sem staðfesti úrskurð skattstjóra með úrskurði sínum 9. júlí 1997.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Af hálfu stefnanda er á því byggt, að eins og fyrirkomulagið hafi verið á þeim tíma, er hér um ræðir, hafi oft þurft að flytja vörur og gögn vegna hönnunarvinnu bæði milli starfsstöðva stefnanda og milli þeirra og verslana. Áður en stefnandi festi kaup á bifreiðum, hafi sendibifreiðar verið notaðar til þessara verka, en síðan hafi bifreiðar stefnanda tekið við, m.a. bifreiðin XI-201.

Varðandi stöðu umræddrar bifreiðar þann 10. júní 1995 hafi svo háttað til, að framkvæmdastjóri stefnanda hafi farið í sölu- og þjónustuferð 7. júní 1995 á bifreiðinni út á land. Hafi hann komið til baka um kl. 23.30 að kvöldi 9. þess mánaðar. Þar sem rigningarlegt hafi verið um kvöldið og hætta verið á, að kortin, sem í bifreiðinni hafi verið, skemmdust vegna raka, yrðu þau geymd í henni, hafi framkvæmdastjórinn farið beint að starfsaðstöðu stefnanda að Miðvangi 147, þar sem hann hafi tæmt bifreiðina. Hafi hann litið svo á, að vinnu væri ekki lokið fyrr en daginn eftir. Þann 15. júní hafi framkvæmdastjórinn unnið við hönnun jólakorta og hafið störf mjög snemma, eða milli kl. 05.00 og 06.00, eins og aðra daga þá vikuna. Hafi hann þurft að sækja gögn og ljósritunarlýsingar vegna hönnunar kortanna á aðalstarfsstöð stefnanda að Trönuhrauni og farið með þau í bifreiðinni að starfsstöðinni að Miðvangi 147, þar sem hönnunin hafi farið fram.

Í 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993 sé fjallað um, hvenær ökutæki skuli ekki talið notað eingöngu vegna sölu á vörum eða skattskyldri þjónustu. Samkvæmt því, sem þar komi fram, sé ljóst, að stefnandi hafi verið með starfsaðstöðu á tveimur stöðum, þ.e. að Trönuhrauni 6 og Miðvangi 147 í Hafnarfirði. Teljist umrædd notkun bifreiðarinnar við akstur milli starfsstöðva félagsins og milli verslana og starfsstöðva því ekki til einkanota, heldur hafi hér verið um að ræða notkun hennar í þágu starfsemi stefnanda. Sé hér ekki um að ræða bifreið, sem sérútbúin sé til viðgerðarþjónustu og notuð sé til að sinna fyrirvaralausum útköllum, þannig að skylt sé að sækja sérstaklega um heimild til slíkrar notkunar til skattstjóra, sbr. ofangreinda reglugerðargrein.

Í leiðbeiningarreglum ríkisskattstjóra um virðisaukaskatt frá því í apríl 1995 segi m.a. í 2. ml. 2. mgr. 5. gr.: „Hafi fyrirtæki starfsstöð á fleiri en einum stað, er heimilt að geyma bifreið við einhverja af starfsstöðvum þess (þó ekki við heimahús).“ Hafi þessar leiðbeiningarreglur ekki laga- eða reglugerðargildi og geti ekki ráðið úrslitum í máli þessu.

Af öllu því, sem rakið hafi verið, sé ljóst, að stefnandi hafi ekki brotið gegn ákvæðum 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 og 1. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Stefnandi sundurliðar fjárhæð endanlegrar dómkröfu sinnar sem hér segir:

Endurgreiðsla lækkaðs innskatts	kr.	265.072
10% álag	kr.	26.507
Dráttarvextir	kr.	110.705
Gjald v/nauðungarsölu	kr.	3.200
Kostnaður, 1. - 3. gr.	kr.	6.070
Fjárnámsgjald	kr.	3.300
Lögfræðikostnaður v/kæru til yfirséðs.	kr.	20.000
Samtals	kr.	434.854

Stefnandi vísar um lagarök til 15. gr. laga nr. 30/1992 og 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988, sem og 61. gr. stjórnskrárinna.

Málsástæður og lagarök stefnda.

Stefndi byggir á því, að samkvæmt 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt teljist til innskatts á hverju uppgjörstímabili virðisaukaskattur af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum, sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Er bifreiðin XI-201 hafi verið keypt af stefnanda, hafi verið í gildi reglugerð nr. 192/1993 um innskatt, með þeirri breytingu, er leiddi af reglugerð nr. 532/1993. Eftir reglugerðinni sé að meginstefnu til heimilt að telja til innskatts hluta virðisaukaskatts af innkaupum, sem einungis varða að hluta sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Í 9. gr. reglugerðarinnar sé sú undantekning gerð, að því er varðar ökutæki af tilteknu tagi, 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. Skýrt komi fram í 3. mgr. 9. gr., 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. Gefi ákvæðið þannig ekki tilefni til mats á aðstæðum í einstökum tilvikum með tilliti til meginreglu 1. mgr. og 3. tl. 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Mundu skýrar reglur 9. gr. reglugerðarinnar algerlega missa marks, ef fallast mætti á, að í einhverjum tilvikum hefði verið heimilt að geyma bifreið stefnanda við heimili eigenda utan vinnutíma. Fyrir liggir í málinu, að notkun greindrar bifreiðar hafi frá kaupdegi hennar verið andstæð 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, með því að um hafi verið að ræða not, sem ekki hafi eingöngu verið vegna sölu skattskyldrar vöru og þjónustu. Hafi innskattur stefnanda því verið rangur á því uppgjörstímabili, sem um ræðir, og skattstjóra verið rétt og skylt að endurákværða virðisaukaskatt stefnanda á viðkomandi uppgjörstímabili lögum samkvæmt. Vísar stefnandi í því sambandi til 26. og 27. gr. laga nr. 50/1988 og 12. gr. reglugerðar nr. 192/1993.

Af hálfu stefnda er mótmælt sem röngu og ósönnuðu, að starfsstöð stefnanda hafi verið að Miðvangi 147 í Hafnarfirði. Hafi skráð aðsetur stefnanda verið að Trönuhrauni 6 þar í bæ. Þótt sannaðist, að verk í þágu stefnanda hefðu verið unnin á heimili framkvæmdastjóra félagsins, breyti það heimilinu ekki sjálfkrafa í vinnustað. Sé óupplýst, að vinnuaðstaða af einhverju tagi hafi verið að Miðvangi 147. Af hálfu stefnanda sé ekki dregin dul á, að bifreiðinni XI-201 hafi verið lagt fyrir utan heimili framkvæmdastjóra félagsins í a.m.k. tvö skipti, annað skiptið um hánótt og hitt rúmlega sjö að morgni. Mótmælir stefndi sem röngum og ósönnuðum útskýringum framkvæmdastjóra stefnanda á erindum, sem hann segi hafa verið í þágu félagsins þessa daga. Séu útskýringar hans ótrúverðugar og ekki studdar gögnum eða vitnum og komi þær fyrst fram í stefnu, en hafi ekki verið hreyft á fyrri stigum, þegar málið var til meðferðar hjá skattstjóra og yfirskattanefnd. Þótt geymsla eða önnur vinna, tengd fyrirtækinu, hafi farið fram að Miðvangi 147, hafi skilyrðislaust borið að skila bifreiðinni strax að starfsstöð þess að Trönuhrauni 6, en ella sé óhjákvæmilega um að ræða afnot, sem ekki hafi einungis verið í þágu virðisaukaskattsskyldrar sölu eða þjónustu.

Af gögnum málsins að dæma og útskýringum stefnanda hafi verið auðvelt að tryggja, að not bifreiðarinnar blönduðust undir engum kringumstæðum saman við einkanot. Þá sé ekkert komið fram um, að ástæða hafi verið til að geyma hana við einkaheimili fyrir utan vinnutíma. Hafi ætíð verið unnt og sjálfsagt að geyma bifreiðina við starfsstöðina að Trönuhrauni 6. Sé fram komið, að framkvæmdastjórinn hafi haft aðra bifreið til einkanota og milli heimilis eigendanna og starfsstöðvarinnar að Trönuhrauni sé aðeins um fjögurra mínútna gangur.

Stefndi byggir á því, að skýra verði heimildir til að telja til innskatts kostnað af öflun bifreiða samkvæmt 16. gr. virðisaukaskattslaga og 9. gr. reglugerðar um innskatt þröngt, eins og orð ákvæðanna gefa tilefni til. Um sé að ræða ívilnandi ákvæði, sem feli í sér undantekningar frá hinum almennu reglum, að uppfylltum ströngum skilyrðum varðandi ökutæki, eins og um ræðir í máli þessu. Gefi ákvæðin einnig tilefni til að gera verði skýran greinarmun á einkaafnotum og notum í þágu atvinnurekstrar. Þar sem engar haldbærar skýringar hafi komið fram af hálfu stefnanda um ástæður þess, að bifreiðinni var í tvígang lagt við einkaheimili utan venjulegs vinnutíma, verði að gera ráð fyrir, að þar hafi verið um að ræða not bifreiðarinnar milli heimilis og vinnustaðar. Sé því um að ræða hlunnindi framkvæmdastjórans í skilningi 3. tl. 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Sé því hvorki unnt að taka til greina kröfu stefnanda um ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar né endurgreiðslukröfu hans, og verði að leggja til grundvallar, að stefnandi þurfi á ný að sækja um heimild til að telja til innskatts af bifreiðinni, að uppfylltum lagaskilyrðum.

Til stuðnings kröfum sínum og einkum varakröfu um lækkan á endurgreiðslukröfu mótmælir stefndi endurgreiðslu á gjaldi vegna nauðungarsölu, sem

í raun komi aðeins til af vanskilum stefnanda. Hið sama gildi um endurgreiðslu á 110.705 kr., sem stefnandi kveði vera greidda dráttarvexti til 15. desember 1997. Þá er sérstaklega mótmælt kröfulið í stefnu að fjárhæð 20.000 kr., sem stefnandi kveði vera lögfræðikostnað vegna kæru til yfirsattanefndar, en stefnandi hafi ekki rökstutt þá kröfu með vísan til réttarreglna. Ennfremur mótmælir stefndi dráttarvaxtakröfu stefnanda, svo og upphafstíma dráttarvaxta. Telji stefndi ekki fyrir hendi rétt til vaxta umfram það, sem kveðið sé á um í 112. gr. laga nr. 75/1981 og lögum nr. 29/1995. Verði að miða upphafstíma vaxta við dómsuppsögu eða þingfestingu.

Niðurstaða.

Samkvæmt 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skal telja til innskatts á hverju virðisaukaskattstímabili, sbr. 24. gr. sömu laga, virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum, sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Kemur fram í athugasemdum með ákvæðinu, að eftir því væri til dæmis óheimill frádráttur innskatts, sem varðar byggingu, sem aðeins að hluta sé notuð í skattskyldri starfsemi fyrirtækisins. Í 2. mgr. sömu lagagreinar er síðan að finna heimildarákvæði fyrir fjármálaráðherra til að setja reglur um, að til innskatts megi telja ákveðinn hluta af virðisaukaskatti innkaupa, sem ekki varðar eingöngu sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Þá eru talin upp í 3. mgr. greinarinnar nokkur tilvik, þar sem ekki er heimilt að telja til innskatts virðisaukaskatt af þar til greindum aðföngum, þar á meðal hlunnindum til eiganda eða starfsmanna. Segir meðal annars í athugasemdum með þeirri málsgrein, að það leiði þegar af ákvæðum 1. mgr., að frádráttur innskatts á vörum, sem keyptar eru til einkaneyslu eigandans, sé óheimill, og varði slík innkaup ekki sölu fyrirtækisins á skattskyldum vörum og þjónustu.

Stefndi keypti bifreiðina XI-201 í febrúar 1995. Var þá í gildi reglugerð nr. 192/1993 um innskatt, með þeim breytingum, sem gerðar höfðu verið á henni með reglugerð nr. 532/1993, en umrædd reglugerð (nr. 192/1993) var sett með stöð í 2. mgr. 16. gr., sbr. 49. gr. áðurgreindra laga um virðisaukaskatt, með síðari breytingum. Í II. kafla reglugerðarinnar er fjallað um innkaup, sem ekki varða eingöngu sölu á skattskyldri vöru eða þjónustu. Er meginreglan þar sú, að heimilt er að telja til innskatts hluta virðisaukaskatts af innkaupum, sem einungis varða að hluta sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Hins vegar er þar jafnframt að finna sérstaka undantekningarreglu í 9. gr. um ökutæki tiltekkinnar gerðar og búnaðar, en samkvæmt 1. mgr. greinarinnar er óheimilt að telja til innskatts vegna öflunar eða leigu þessara ökutækja, þar á meðal ökutækis sömu tegundar og mál þetta tekur til, nema þau séu eingöngu notuð vegna sölu skattaðila á vörum eða skattskyldri þjónustu.

Í 3. mgr. greinarinnar segir svo:

„Ökutæki skal 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. [Bifreið, sem er sérútbúin til viðgerðarþjónustu og greinilega merkt viðkomandi atvinnufyrirtæki, má þó geyma við heimili starfsmanns eða eiganda enda sé hún þá notuð til að sinna fyrirvaralausum útköllum. Sækja skal sérstaklega um heimild til slíkra nota til skattstjóra.“ Rgl. nr. 532/1993].

Fallist er á það með stefnda, að skýra verði heimildir til að telja til innskatts kostnað af öflun bifreiða samkvæmt undirstöðureglu 16. gr. virðisaukaskattslaga og skýrri undantekningarreglu 9. gr. nefndrar reglugerðar um innskatt þröngt. Er það þannig fortakslaust skilyrði beitingar ofangreindrar undantekningarreglu, að ökutækið sé eingöngu notað vegna sölu skattaðila á vörum eða skattskyldri þjónustu. Verður ekki séð, að um neina undanþágu sé að ræða frá þeirri reglu. Er þannig enginn greinarmunur gerður eftir umfangi notkunarinnar í einkaþágu eða því, hvort fjárhagslegur ávinningur af akstrinum er smá- eða stórvægilegur. Þá verður heldur ekki séð, að það kunni að vera háð mati, hvort bifreiðin sé notuð að hluta í einkaþágu og að hluta í rekstrarlegum tilgangi. Ennfremur er það sérstaklega tekið fram, að akstur milli heimilis og vinnustaðar sé bannaður. Ber það því undir stefnanda að sanna, að bein tengsl séu á milli stöðu bifreiðarinnar XI-201 umrædd skipti og sölu stefnanda á vörum eða skattskyldri þjónustu og að hún hafi á engan hátt verið notuð í einkaþágu.

Fram er komið í málinu, að á þeim tíma, er umræddar ljósmyndir voru teknar og ekki er ágreiningur um, að sýni í bæði skiptin umrædda bifreið stefnanda fyrir utan Miðvang 147, Hafnarfirði, var skráð starfsstöð (heimilisfang) stefnanda að Trönuhrauni 6 þar í bæ. Jafnframt verður að telja, að upplýst sé í málinu með vætti vitnanna Guðrúnar Helgu Össurardóttur og Magneu Guðrúnar Gunnarsdóttur, að húsnæðisþrengsli stefnanda á hinn eiginlegu starfsstöð hafi gert það að verkum, að hluti af lager hans var geymdur í bílskúr við heimili framkvæmdastjóra félagsins og eiginkonu hans að Miðvangi 147. Á sama hátt er að mati dómsins nægjanlega í ljós leitt, að þar hafi verið unnið af heimilismönnum að einhverjum verkefnum, svo sem þökkun, í þágu stefnanda.

Þrátt fyrir að í ljós sé leitt af hálfu stefnanda samkvæmt framansögðu, að hluti af lager hans hafi verið geymdur í bílskúr við heimili framkvæmdastjóra stefnanda og eiginkonu hans og að unnið hafi verið þar að einstökum verkefnum í þágu stefnanda af heimilismönnum, verður ekki litið á þann vettvang sem starfsstöð stefnanda. Hins vegar er upplýst í málinu, að hinn daglegi rekstur hafi á þeim tíma, sem hér um ræðir, farið fram á umræddri starfsstöð að Trönuhrauni 6.

Það var fyrst í stefnu, sem framkvæmdastjóri stefnanda greindi frá ástæðum

þess, að umrædd bifreið stóð fyrir framan heimili hans greind skipti, annars vegar um hánótt og hins vegar árla morguns. Að áliti dómsins eru svo síðbúnar skýringar ótrúverðugar.

Með vísan til þess, sem hér hefur verið rakið, og þá sér í lagi afdráttarlauss orðalags 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 192/1993, þar sem einu undantekninguna frá þeirri reglu, sem fram kemur í 1. málslíð, virðist vera að finna í 2. málslíð greinarinnar, svo sem umræddri grein var breytt með reglugerð nr. 532/1993, en sú undantekning á ekki við hér, þykir eigi annar lögskýringarkostur tækur en að telja akstur framkvæmdastjórans milli daglegs vinnustaðar að Trönuhrauni 6 og heimilis að Miðvangi 147 hafa verið í eigin þágu. Telst aksturinn því til hlunninda framkvæmdastjórans í skilningi 3. tl. 3. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt því var skattstjóra bæði rétt og skylt að endurákvarða virðisaukaskatt stefnanda á viðkomandi uppgjörstímabili eftir heimildarákvæði 9. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988, sem þá var í gildi, en nú er að finna í 26. gr. sömu laga, sbr. 4. gr. laga nr. 149/1996. Ber því að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu.

Eftir þessum úrslitum ber samkvæmt 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 að dæma stefnanda til að greiða stefnda málskostnað, er þykir hæfilega ákveðinn 100.000 kr.

Dóminn kveður upp Helgi I. Jónsson héraðsdómari.

D ó m s o r ð :

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

Stefnandi greiði stefnda 100.000 kr. í málskostnað.