

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 20. desember 2007 í máli nr. E-4142/2007:

**Hagvagnar hf.**

*(Ásgeir Jónsson hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)*

Mál þetta var höfðað 30. maí 2007 og dómtekið 6. desember 2007. Stefnandi er Hagvagnar hf., Melabraut 18, Hafnarfirði. Stefndi er fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins.

Dómkröfur stefnanda eru aðallega þær að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 1.311.857 kr. ásamt dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, frá 16. ágúst 2005 til greiðsludags.

Til vara er þess krafist að stefnda verði gert að greiða stefnanda 1.049.270 kr. ásamt dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla laga nr. 38/2001, frá 16. ágúst 2005 til greiðsludags.

Til þrautavara er þess krafist að stefnda verði gert að greiða stefnanda 258.157 kr. ásamt dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla laga nr. 38/2001, frá 16. ágúst 2005 til greiðsludags.

Í öllum tilvikum er þess krafist að vaxtavextir samkvæmt 12. gr. laga nr. 38/2001 leggist við höfuðstól dómkröfu á 12 mánaða fresti frá upphafsdegi dráttarvaxtakröfu. Enn fremur er í öllum tilvikum krafist málskostnaðar úr hendi stefnda, stefnanda að skaðlausu. Auk þess er krafist virðisaukaskatts af málflutningsþóknun.

Stefndi gerir aðallega kröfu um að verða sýknaður af öllum kröfum stefnanda og að honum verði dæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Til vara er þess krafist að kröfur stefnanda verði stórkostlega lækkaðar og að málskostnaður verði látinn niður falla.

Stefnandi hefur með höndum rekstur á bifreiðum til fólksflutninga. Starfsemin felst nær eingöngu í að sjá um almennings-samgöngur, þ.e. akstur strætisvagna í verktöku fyrir Strætó bs. á leiðakerfi þeirra á höfuðborgarsvæðinu. Starfsemi stefnanda fellur undir 1. mgr. 7. gr. laga nr. 73/2001 um fólksflutninga og farmflutninga á landi. Önnur starfsemi stefnanda felst í rekstri verkstæðis, sem er rekið sameiginlega af stefnanda og Hópbílum hf., en þar er sinnt viðhaldi og viðgerðum á bílaflota stefnanda, en smávægileg þjónusta er seld öðrum.

Hinn 11. maí 2005 voru samþykkt á Alþingi lög nr. 71/2005 um breytingar á lögum nr. 3/1987, um fjáröflun til vegagerðar, með síðari breytingum. Með breytingalögnum var þremur nýjum ákvæðum til bráðabirgða bætt við lög nr. 3/1987. Tilefni þess voru þau lagaskil þegar lög nr. 87/2004, um olúgjald og kílómetragjald o.fl., áttu að taka gildi 1. júlí 2005, en þau leystu af hólmi þáverandi þungaskattkerfi laga nr. 3/1987.

Í 1. mgr. bráðabirgðaákvæðis X, við lög nr. 3/1987, sbr. lög nr. 71/2005, var kveðið á um að gjaldskyldir aðilar skv. 3. gr. laga nr. 87/2004, um olúgjald og kílómetragjald, ættu að senda tollstjóra upplýsingar um olúbirgðir sem voru í þeirra eigu eða vörslu 1. júlí 2005. Gjaldskyldir aðilar skv. 3. gr. laga nr. 87/2004 eru þeir sem framleiða eða stunda aðvinnslu olíu, þeir sem flytja inn olíu til endursölu eða eigin nota og þeir sem kaupa olíu innanlands til endursölu.

Samkvæmt 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis X var aðilum sem ekki eru gjaldskyldir skv. 3. gr. laga nr. 87/2004 gert að senda tollstjóra upplýsingar eigi síðar en 1. ágúst 2005 um birgðir af olíu sem féllu undir gildissvið laga nr. 87/2004 og voru í þeirra eigu eða vörslu 1. júlí 2005, ef þær voru yfir 5.000 lítrum. Þeim aðilum var gert að greiða olúgjald af heildarbirgðum sínum í samræmi við ákvæði laga nr. 87/2004.

Stefnandi telst ekki gjaldskyldur aðili skv. 3. gr. laga nr. 87/2004 og átti olúbirgðir hinn 1. júlí 2005.

Í bréfi tollstjórans í Reykjavík til stefnanda, dags. 28. júlí 2005, var óskað upplýsinga um birgðastöðu stefnanda á olíu miðað við 1. júlí 2005, þar sem líta yrði svo á að hann væri gjaldskyldur samkvæmt 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis X, sbr. lög nr. 71/2005. Með bréfi, dags. 4. ágúst 2005, sendi stefnandi tollstjóranum upplýsingar um birgðastöðuna þar sem fram kom að olúbirgðir stefnanda voru 25.700 lítrar á framangreindum degi. Í bréfinu mótmælti stefnandi réttmæti kröfu um greiðslu olúgjalds og áskildi sér rétt til að hafna greiðslu gjaldsins af birgðum sínum og ef greiðsla yrði innt af hendi yrði hún greidd með fyrirvara um réttmæti kröfunnar og með áskilnaði um endurkröfu ásamt vöxtum og kostnaði.

Stefnandi greiddi síðan olúgjaldið í tvennu lagi til tollstjórans í Reykjavík. Hinn 15. ágúst 2005 greiddi stefnandi 210.740 kr. og hinn 16. ágúst 2005 greiddi hann 1.101.117 kr., samtals 1.311.857 kr.

Með bréfi lögmanns stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 29. desember 2005, var krafist endurgreiðslu á 80% af olúgjaldinu ásamt greiddum virðisaukaskatti í hlutfalli við endurgreiðslukröfuna, sem stefnandi greiddi 15. og 16. ágúst 2005 vegna umræddra olúbirgða. Með bréfinu fylgdi beiðni um endurgreiðslu olúgjalds

á eyðublaðinu RSK 18.03. Einnig óskaði stefnandi eftir því að upplýst yrði hversu margir aðilar, sem ekki væru gjaldskyldir aðilar skv. 3. gr. laga nr. 87/2004, hefðu átt meira en 5.000 lítra olíubirgðir 1. júlí 2005.

Beiðni stefnanda um endurgreiðslu var synjað með úrskurði ríkisskattstjóra 14. mars 2006. Í úrskurðinum kemur m.a. fram að ríkisskattstjóri bjó ekki yfir þeim upplýsingum sem stefnandi hafði óskað eftir og taldi sér hvorki rétt né skylt að afla þeirra.

Stefndi hefur upplýst að samkvæmt upplýsingum frá tollstjóranum í Reykjavík tilkynntu 22 aðilar að þeir hefðu átt meira en 5.000 lítra olíubirgðir hinn 1. júlí 2005.

## II.

**Aðalkrafa** stefnanda um endurgreiðslu á öllu olíugjaldinu, að fjárhæð 1.311.857 kr., af olíubirgðum hinn 1. júlí 2005, byggist á því að ákvæðið í 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis X í lögum nr. 3/1987, um fjáröflun til vegagerðar, sbr. breytingalög nr. 71/2005, sem skyldaði þá sem ekki voru gjaldskyldir skv. 3. gr. laga nr. 87/2004, til að greiða olíugjald samkvæmt þeim lögum af heildar olíubirgðum sínum hinn 1. júlí 2005, sem voru í þeirra eigu eða vörslu, ef birgðirnar voru yfir 5.000 lítrum, hafi ekki staðist ákvæði 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1994 um að allir skuli jafnir fyrir lögum. Stefnandi telur að umrætt bráðabirgðaákvæði hafi því ekki lagagildi.

Stefnandi vísar til þess að í upphaflegu frumvarpi til laga nr. 71/2005 hafi átt að miða gjaldskylduna við 1.500 lítra olíubirgðir, en samkvæmt framsögu fjármálaráðherra á Alþingi fyrir frumvarpinu hafi af framkvæmdalegum ástæðum ekki þótt raunhæft að gera þá kröfu að aðilar með minna en 1.500 lítra af olíu í sinni vörslu tilkynntu um það magn og greiddu olíugjald. Í nefndarálitni meiri hluti efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis hafi verið lagt til að miða yrði við 5.000 lítra birgðir, án þess að það væri rökstutt sérstaklega, og hafi frumvarpinu verið breytt til samræmis við það og það þannig samþykkt sem lög frá Alþingi.

Þá bendir stefnandi á að Samtök iðnaðarins hafi skilað Alþingi umsögn um áðurgreint frumvarp. Í henni komi fram að viðmiðið, 1.500 lítra birgðir, sé allt of lágt, og lagt var til að mörkin væru 15.000 lítra birgðir eða 10.000 lítrar að lágmarki, eða tiltekinn lítrafjöldi pr. ökutæki. Bent hafi verið á að tankar vörubifreiða tækju yfirleitt 400 til 600 lítra.

Stefnandi telur að það sé augljóst að þeir sem lögin beindust að hafi ekki verið jafnir fyrir lögunum. Til dæmis hafi aðili sem átti 5.000 lítra af olíu ekki þurft að greiða olíugjald samkvæmt lögunum, en aðili sem átti 5.001 lítra hafi átt að greiða 255.276 kr. í olíugjald að meðtöldum virðisaukaskatti. Í lögunum sé ekki gætt þess jafnræðis að frá heildarmagni olíubirgða hinn 1. júlí 2005 megi gjaldskyldur aðili draga frá 5.000 lítra af olíu áður en olíugjaldið sé reiknað.

Hinn 1. júlí 2005 hafi stefnandi verið með 36 strætisvagna í rekstri og til að fylla olíutanka þeirra hafi þurft 11.430 lítra af olíu eða að meðaltali 317,5 lítra pr. bifreið. Olíubirgðir stefnanda hafi verið 25.700 lítrar sem nægðu til að fylla tanka á bifreiðum hans í 2,25 skipti. Til samanburðar megi í dæmaskyni ímynda sér

rekstraraðila sem átti 5.000 lítra af olíu og greiddi því ekkert olíugjald, og var með tvær bifreiðir með samsvarandi stærð af olíutönkum, en þessi aðili hafi getað fyllt á tankana á sínum bílum 7,87 sinnum. Stefnandi telur engin málefnaleg rök að baki hinni umdeildu lagasetningu um 5.000 lítra viðmiðið og ekki hafi verið gerð hin minnsta tilraun til að gera rekstraraðila jafnsetta gagnvart álagningu olíugjaldsins á olíubirgðir. Í lögum sé síðan ekkert ákvæði að finna um það hvernig eigi að endurgreiða stefnanda olíugjaldið, sem hann greiddi af olíubirgðunum, ef það yrði lækkað eða aflagt en stefnandi þurfi á hverjum tíma að eiga umtalsverðar olíubirgðir til að uppfylla samningsskyldur sínar við Strætó bs.

Stefnandi vísar til þess að í bréfi sínu til tollstjórans í Reykjavík, dags. 8. ágúst 2005, komi m.a. fram að stefnandi hafi átt umræddar olíubirgðir allar götur síðan 1992. Stefnandi hafi greitt olíuna að fullu og mótmælir því að eignarhald á henni geti orðið sértækur stofn til álagningar opinberra gjalda. Í máli þessu sé þannig jafnframt byggt á því að ekki sé hægt að leggja skatt, olíugjald, á þessa eign stefnanda, sem fólst í olíubirgðum 1. júlí 2005, með þeim hætti sem gert var og áður er lýst. Með því að skattleggja olíubirgðirnar sem voru í eigu stefnanda 1. júlí 2005 sé verið að skattleggja eftir á eign sem hafi myndast hjá stefnanda, sem sé andstætt 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Enn fremur felist í olíugjaldinu ólöglegt eignarnám eða eignaupptaka á hluta af eignum stefnanda eins og þær voru 1. júlí 2005, sem sé í andstöðu við 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar.

**Varakrafa** stefnanda byggir á því að 1. mgr. 6. gr. laga nr. 87/2004, um olíugjald og kílómetragjald o.fl., eigi við um rekstur stefnanda. Samkvæmt því ákvæði skuli endurgreiða stefnanda 80% af olíugjaldi vegna rekstrar almenningsvagna í áætlunarferðum. Í upphaflegu frumvarpi hafi verið talað um endurgreiðslu á olíugjaldi af olíu sem viðkomandi rekstraraðilar noti við rekstur sinn (rekstur hóp bifreiða í almenningsgöngum). Með heimild í 6. gr. laga nr. 87/2004 hafi verið sett reglugerð um endurgreiðslu 80% olíugjalds af olíu vegna reksturs almenningsvagna í áætlunarferðum nr. 395/2005. Samkvæmt 1. mgr. 4. gr. þeirrar reglugerðar eigi rétthafar endurgreiðslu að senda ríkisskattstjóra greinargerð um kaup á olíu á endurgreiðslutímabili. Stefnandi sé með olíubirgðir sem hann sé búinn að kaupa og sem hann noti við rekstur sinn. Verði því ekki séð af orðalagi í gildandi lögum og reglugerð annað en að stefnandi eigi fullan rétt á að fá endurgreið 80% af greiddu olíugjaldi vegna olíubirgða 1. júlí 2005. Í úrskurði ríkisskattstjóra 14. mars 2006 sé bent á athugasemdir með 8. gr. laga nr. 87/2004, en þar segi að skrá skuli fjölda ekinna kílómetra og einnig sé kveðið á um skyldu til að halda bókhald um olíukaup. Stefnandi telur að allan vafa í þessu sambandi beri að meta honum í hag. Um frekari rökstuðning um endurgreiðslu og samsvarandi hlutfallslega endurgreiðslu á virðisaukaskatti er vísað til bréfs lögmanns stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 29. desember 2005.

**Brautavarakrafa** stefnanda byggist á því að ekki sé lagaheimild fyrir því að leggja 24,5 % virðisaukaskatt ofan á það olíugjald sem stefnanda var gert að greiða af olíubirgðum sínum 1. júlí 2005. Frá gildistöku laganna hinn 1. júlí 2005 til 31. desember 2005 hafi olíugjaldið verið ákveðið 41 kr. á hvern olíulítra samkvæmt 3. mgr. 1. gr. laga nr. 87/2004, um olíugjald og kílómetragjald o.fl. Stefnandi segir að olíugjaldið sé skattur sem greiðist í ríkissjóð. Í 23. gr. laga nr. 87/2004 segi að ákvæði laga um virðisaukaskatt gildi nema öðruvísi sé kveðið á um í lögnum. Hvergi sé í lögnum að finna beina heimild til þess að leggja virðisaukaskatt ofan á olíugjaldið skv. 1. gr. laganna né vegna kílómetragjalds

samkvæmt 13. gr. laganna. Ekki sé að finna heimild í lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 til að leggja virðisaukaskatt ofan á hreinan skatt. Samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 7. gr. virðisaukaskattslaganna teljist til skattverðs skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum sem á hafi verið lögð á fyrri viðskiptastigum eða greidd hafi verið við innflutning til landsins eða virðisaukaskattsskyldur aðili eigi að standa skil á vegna sölu. Ólíugjaldið sem var lagt á olíubirgðir stefnanda sé eins og áður segi sérstakur og hreinn skattur, sem sé ekki lagður á í fyrri viðskiptastigum eða við innflutning. Olía í eigu stefnda sé heldur ekki ætluð til sölu sem slík. Rekstur stefnanda vegna fólksflutninga sé ekki virðisaukaskattskyld starfsemi og stefnandi sé ekki virðisaukaskattsskyldur aðili samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 7. gr. virðisaukaskattslaganna. Samkvæmt 1. gr. virðisaukaskattslaganna skuli greiða í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innanlands á öllum stigum, og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar sé ákveðið í lögnum. Ólíugjaldið, sem sé hrein skattheimta í ríkissjóð, sé ekki liður í viðskiptum með olíu né innflutningi og engin heimild sé í lögnum um virðisaukaskatt til að skattleggja slíkan hreinan skatt. Virðisaukaskatturinn í máli þessu sé ekki lagður á andvirði vörunnar (olíunnar) heldur á olíugjaldið, sem sé skattur, en fyrir því sé ekki lagastoð. Stefnandi nefnir sem dæmi í þessu sambandi að virðisaukaskattur sé ekki lagður ofan á tekjuskatt. Samt sem áður hafi stefndi lagt virðisaukaskatt ofan á þennan hreina skatt, olíugjaldið.

Í þessu sambandi segir stefnandi að þar sem olíubirgðir hans voru 25.700 lítrar hafi olíugjaldið því verið alls 1.053.700 kr. (25.700 lítrar x 41 kr./líter). Ofan á gjaldið sé lagður virðisaukaskattur að fjárhæð 258.157 kr. (1.053.700 kr. x 24,5%). Þannig hafi stefnandi greitt alls 1.311.857 króna olíugjald af birgðum sínum.

Stefnandi kveður að samkvæmt framangreindu nemi höfuðstóll þrautavara kröfu hans því 258.157 kr., sem sé virðisaukaskattshlutinn.

Stefnandi bendir á að í úrskurði ríkisskattstjóra frá 14. mars 2006 sé vísað til þess að í athugasemdum með frumvarpi til laga nr. 87/2004 komi fram að virðisaukaskattur leggist ofan á olíugjaldið. Stefnandi telur að þær athugasemdir eigi sér ekki lagastoð og hafi ekkert gildi í málinu, enda megi engan skatt leggja á nema með lögum, sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Í öllum tilvikum, þ.e. hvað varðar aðalkröfu og varakröfur, er byggt á því að stefnandi greiddi olíugjald af olíubirgðunum með fyrirvara, eins og fram komi í bréfi hans til tollstjórans í Reykjavík.

Kröfur um dráttarvexti af höfuðstól kröfu og vaxtavexti styður stefnandi við fyrirvara þann sem hann gerði með téðu bréfi til tollstjórans í Reykjavík. Dráttarvaxta sé því krafist frá 16. ágúst 2005, sbr. III. kafla og 12. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

Krafan um málskostnað styðst við 129. gr. og 1. mgr. 130. gr. laga 91/1991 um meðferð einkamála. Krafa um virðisaukaskatt af málflutningsþóknun er reist á lögum númer 50/1988. Þar sem rekstur stefnanda falli ekki undir virðisaukaskattsskylda starfsemi sé honum nauðsynlegt að fá dóm fyrir skattinum úr hendi stefnda.

Í málatilbúnaði stefnda er því eindregið vísað á bug að ákvæði 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis X í lögum nr. 3/1987, um fjáröflun til vegagerðar, hafi ekki staðist ákvæði 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944.

Stefndi segir að ákvæði 65. gr. stjórnarskrárinnar og sambærileg ákvæði í mannréttindasáttmálum sem íslenska ríkið hafi skuldbundið sig til þess að framfylgja hafi aldrei verið túlkuð svo að hvers konar mismunum samkvæmt lögum teljist óheimil. Um sé að ræða almenna leiðbeiningareglu um bann við mismunun. Meginmarkmið jafnræðisreglunnar sé að banna að tveir menn í sömu aðstöðu fái mismunandi meðferð eða mismunandi úrlausn mála sinna á ólögmætan hátt vegna atriða sem þar eru talin og engar málefnalegar ástæður réttlæti mismununina. Oft geri lög augljósan greinarmun á mönnum án þess að hann sé ólögmætur og brjóti gegn jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar. Sem dæmi nefnir stefndi að mismunandi skattar séu lagðir á fólk eftir því hvernig tekjum þeirra sé háttáð. Mismunun í þessum tilvikum sé ekki ólögmæt þar sem fyrir henni séu málefnaleg og hlutlæg rök og hún stefni að réttmætu markmiði.

Stefndi telur að bráðabirgðaákvæði X verði að skoða með hliðsjón af því að olúgjaldið leysti af hólmi þungaskattinn svonefnda. Ef ekki hefði komið til olúgjald samkvæmt bráðabirgðaákvæðinu hefðu eigendur olíu, jafnt einstaklingar sem atvinnurekendur, með brottfalli laga nr. 3/1987, komist hjá því að greiða skatt í ríkissjóð af birgðum sínum við gildistöku laga nr. 87/2004. Hafi ákvæðið þjónað þeim tilgangi að sporna við birgðasöfnun í því skyni að komast hjá skattlagningu og jafna aðstöðu þeirra.

Í athugasemdum er fylgdu frumvarpi er varð að lögum nr. 71/2005, á þingskjali 1078, og framsöguræðu fjármálaráðherra, komi fram að 2. mgr. ákvæðis X til bráðabirgða gæti tekið bæði til einstaklinga og fyrirtækja og hvíldi á þeim skylda til að upplýsa tollstjóra um magn birgða og greiða af þeim olúgjald í samræmi við ákvæði laga nr. 87/2004, ef birgðirnar væru meiri en 1.500 lítrar. Í framsöguræðu fjármálaráðherra hafi komið fram að af framkvæmdalegum ástæðum væri ekki raunhæft að gera kröfu um að aðilar sem ættu eða hefðu í vörslu sinni minna en 1.500 lítra af olíu tilkynntu um það magn og greiddu af því olúgjald. Í meðförum þingsins hafi magnið síðan verið aukið í 5.000 lítra. Í ræðu framsögumanns meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar hafi aukningin verið skýrð svo að þetta væri dagleg notkun hjá mörgum fyrirtækjum og því hefði verið ákveðið að auka magnið. Auk þess væri eftirlitið mjög erfitt þar sem gera þyrfti skoðun á miðnætti 1. júlí. Öryggisreglur kæmu í veg fyrir að menn gætu farið að hamstra olíu fyrir breytinguna og geyma í heimahúsum og það yrðu menn að hafa í huga.

Þá telur stefndi, varðandi gjaldskyldu fyrstu 5.000 lítra olíubirgða, að jafnframt verði að líta til þess að rekstraraðilar hópþreifreiða í almenningssamgöngum eigi rétt á endurgreiðslu 80% olúgjalds vegna rekstrar almenningsvagna. Af því leiði að í reynd séu þá fyrstu 4.000 lítrarnir undanþegnir gjaldskyldu. Stefndi segir að stefnandi hafi notið endurgreiðslu olúgjalds á þeim grundvelli frá 1. júlí 2005.

Staðhæfingum stefnanda um að í olúgjaldinu felist ólöglegt eignarnám eða eignaupptaka á hluta af eigum stefnanda eins og þær voru 1. júlí 2005, sem brjóti í

bága við 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar, er eindregið vísað á bug. Stefndi telur að ákvæði 1. mgr. 72. gr. sé ekki ætlað að taka til skattlagningar sem ákvæði 40. gr. og 77. gr. gildi um. Ýmsar almennar takmarkanir séu lagðar á eignir manna eða rétt til að ráðstafa þeim án þess að til eignasviptingar komi og verði menn yfirleitt að þola slíkar takmarkanir bóta laust. Gleggsta dæmið um slíkar takmarkanir séu skattgreiðslur þar sem mönnum sé gert að greiða ákveðið hlutfall tekna sinna í skatta til ríkis og sveitarfélaga.

Stefndi vísar því enn fremur á bug að með því að skattleggja olíubirgðir stefnanda sé verið að skattleggja eftir á eign sem hafi myndast hjá stefnanda, andstætt 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar um bann við afturvirkni skattalaga.

Stefndi bendir á að í greinargerð með frumvarpi til stjórnskipunarlaga nr. 97/1995 komi fram að löggjöf um skatta myndi teljast afturvirk ef hún væri sett eftir það tímamark sem skattskyldan eða skatthæðin eigi að taka mið af. Þetta eigi ekki við í þessu tilviki. Lög nr. 71/2005 hafi verið staðfest 25. maí og öðluðust þegar gildi við birtingu hinn 9. júní 2005 og engri afturvirkri skattalagningu til að dreifa. Sjónarmið stefnanda fái ekki staðist um að ákvæði 2. mgr. bráðabirgðaákvæðis X í lögum nr. 3/1987, sbr. lög nr. 71/2005, bresti stjórnskipulega stoð.

Að mati stefnda er varakrafa stefnanda um endurgreiðslu 80% olíugjalds af 25.700 lítra birgðum 1. júlí 2005 á misskilningi byggð. Í 6. gr. laga nr. 87/2004 sé að finna ákvæði um endurgreiðslu 80% olíugjalds af olíu vegna rekstrar almenningsvagna í áætlunarferðum, sbr. reglugerð nr. 395/2005. Í athugasemdum með 6. gr. frumvarps til laga nr. 87/2004 segi að endurgreiða skuli hluta olíugjalds af olíu sem þeir sem reka almenningsvagna *nota* við rekstur hópþreifreiða. Þá komi fram að gert sé ráð fyrir að rekstraraðilar almenningsvagna, sem hljóti endurgreiðslu skv. 1. mgr. 6. gr., hafi yfirlit yfir lengd áætlunarleiðanna og skrái fjölda kílómetra sem ökutæki í þeirra eigu hafi ekið á viðkomandi leiðum. Skráningin skuli grundvallast á talningu öikumælis eins og verið hafi í þungaskattskerfinu. Rekstraraðili almenningsvagna skuli halda reikninga í bókhaldi sínu yfir aðkeypta olíu vegna rekstrar almenningsvagna eingöngu og geta sýnt fram á að olían hafi ekki verið notuð á önnur ökutæki. Þá komi fram að vanræki aðili að skrá fjölda kílómetra eða séu þeir rangt skráðir eða fullnægjandi bókhald ekki fært falli niður réttur til endurgreiðslu á viðkomandi endurgreiðslutímabili.

Þá segi m.a. í 8. gr. laganna að þeir sem eigi rétt á endurgreiðslu olíugjalds skv. 1. mgr. 6. gr. skuli halda í bókhaldi sínu skrár yfir olíukaup og olíu*notkun*. Í athugasemdum með 8. gr. frumvarpsins komi fram að rekstraraðilar almenningsvagna, sem hljóti endurgreiðslu, skuli m.a. skrá fjölda kílómetra sem ökutæki í þeirra eigu hafa *ekið* á viðkomandi áætlunarleiðum. Þá verði rekstraraðilar almenningsvagna að geta sýnt fram á að olían hafi ekki verið *notuð* á önnur ökutæki. Af nefndum laga- og reglugerðarákvæðum megi ljóst vera að endurgreiðsluréttur sé bundinn við notkun olíu sem eldsneytis í almenningsvögnum í áætlunarferðum. Rétturinn stofnist þannig við brennslu olíunnar í aflvélum vagnanna. Endurgreiðsluréttur nái því ekki til olíugjalds af þeirri olíu sem liggja í birgðum hverju sinni heldur stofnist réttur til endurgreiðslu við notkun þeirra birgða í starfsemi sem endurgreiðsluréttur sé bundinn við.

Stefnandi bendir á að lagt hefur verið fram í málinu yfirlit yfir endurgreiðslur olíugjalds til stefnanda frá 15. september 2005 til 17. september 2007, á grundvelli olíunotkunar vegna aksturs almenningsvagna í eigu stefnanda frá 1. júlí 2005. Ekki liggi annað fyrir en að umræddar 25.700 lítra olíubirgðir, sem stefnandi átti hinn 1. júlí 2005, hafi í kjölfarið verið notaðar við rekstur hópþíffreiða stefnanda og þannig því þegar búið að endurgreiða til stefnanda 80% þess olíugjalds sem lagt var á umræddar birgðir stefnanda.

Stefndi vísar á bug því sem stefnandi heldur fram til stuðnings þrautavarakröfu. Í athugasemdum með frumvarpi til laga nr. 84/2004, sem raktar séu í úrskurði ríkisskattstjóra, komi fram að við upptöku olíugjalds leggist virðisaukaskattur á olíugjaldið ólíkt því sem gildi um þungaskatt. Samkvæmt 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt teljist til skattverðs skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum sem á hafa verið lögð á fyrri viðskiptastigum eða greidd hafa verið við innflutning til landsins eða virðisaukaskattsskyldur aðili á að standa skil á vegna sölu. Við kaup stefnanda á þeim birgðum sem hann átti 1. júlí 2005 hafi hann greitt virðisaukaskatt. Við upptöku olíugjaldsins var virðisaukaskattur því vangreiddur af sjálfu olíugjaldinu og því í samræmi við nefnt ákvæði 7. gr. að leggja virðisaukaskatt ofan á álagt olíugjald.

Verði ekki fallist á kröfu stefnda um sýknu af öllum kröfum stefnanda er til vara krafist stórkostlegrar lækkunar þeirra. Stefndi áréttar að stefnandi hafi þegar fengið endurgreidd 80% álagðs olíugjalds sem varakrafa hans byggist á eða 1.049.486 kr. af 1.311.857 kr., sbr. umfjöllun um endurgreiðslur sem stefnandi hafi notið. Á því er byggt að ef fallist yrði á sjónarmið stefnanda um brot á jafnræði geti aðeins komið til skoðunar gjald af fyrstu 5.000 lítrunum en olíugjald af þeim sé 255.225 kr. og geti stefnandi samkvæmt aðalkröfu í mesta lagi átt rétt til endurgreiðslu olíugjalds að fjárhæð 51.045 kr. með virðisaukaskatti þar sem fyrstu 4.000 lítrar hans séu í reynd undanþegnir gjaldskyldu á grundvelli 80% endurgreiðsluréttar. Stefndi hafi þegar fengið endurgreidd 80% virðisaukaskatts samkvæmt þrautavarakröfu eða 206.526 kr. af 258.157 kr. og sé mismunur þess 51.631 kr.

Kröfum stefnanda um dráttarvexti er mótmælt, en stefnandi, sem fyrst hafi sett fram kröfur sínar með málshöfðun þessari, geti ekki átt neinn rétt til dráttarvaxta frá fyrri tíma en miðað við dómsuppsögu.

#### IV.

Í máli þessu er deilt um olíugjald sem stefnanda var gert að greiða af 25.700 lítra olíubirgðum sem hann átti er lög nr. 87/2004, um olíugjald og kílómetragjald o.fl., tóku gildi 1. júlí 2005. Lögin felldu úr gildi lög nr. 3/1987, um fjáröflun til vegagerðar, þar sem kveðið var á um greiðslu þungaskatts í ríkissjóðs af tilteknum ökutækjum.

Stefnandi reisir aðalkröfu sína á því að ákvæði til bráðabirgða (X) við lög nr. 3/1987, sbr. lög nr. 71/2005, um skyldu til að greiða olíugjald af umræddum olíubirgðum, standist ekki ákvæði stjórnarskrárinnar, nánar tiltekið jafnræðisreglu 65. gr., 1. mgr. 72. gr. um friðhelgi eignarréttar, og 2. mgr. 77. gr. um bann við afturvirkni skattalaga, sbr. stjórnskipunarlög nr. 97/1995.

Með lögum nr. 87/2004, um olíugjald og kílómetragjald o.fl., var tekið upp nýtt skattkerfi í stað þáverandi þungaskattskerfis sem þótti hafa marga ókosti. Olíugjaldið er í grundvallaratriðum frábrugðið þungaskatti hvað álagningu og innheimtu varðar. Olíugjaldið er vörugjald sem leggst á gas- og dísilolíu sem notuð er á ökutæki. Samkvæmt lögum nr. 87/2004 eru gjaldskyldir aðilar þeir sem dreifa eldsneytinu, sbr. 3. gr. laganna, en ekki þeir sem aka bifreiðunum. Þeir síðarnefndu bera hins vegar gjaldið þannig að þeir greiða það jafnóðum við eldsneytiskaup í stað þess að greiða þungaskatt eins og þeir gerðu áður.

Að mati dómsins var full ástæða fyrir löggjafann að kveða á um hvernig fara skyldi með olíubirgðir sem væru í landinu við lagaskil þau sem komu til framkvæmda 1. júlí 2005 og var það gert með téðu ákvæði til bráðabirgða X, sbr. lög nr. 71/2005. Að öðrum kosti hefðu olíubirgðir komist hjá skattlagningu. Gjaldskyldan var miðuð við ákveðið magn birgða. Við meðferð Alþingis á frumvarpi til laga nr. 71/2005 kom fram hjá framsögumanni meiri hluta efnahags- og viðskiptanefndar að upphaflegt viðmið um 1.500 lítra hafi þótt of lítið þar sem um væri að ræða u.þ.b. 10 tanka á stórum vöruflutningabifreiðum og að þetta væri dagleg notkun margra fyrirtækja. Auk þess hefði eftirlit með olíubirgðum við lagaskilin orðið erfitt. Var því miðað við olíubirgðir yfir 5.000 lítra. Þannig var gjaldtakan byggð á málefnalegum sjónarmiðum og gjaldið lagt á eftir almennum efnislegum mælikvarða á alla þá sem áttu meira en 5.000 lítra birgðir. Samkvæmt þessu er ekki fallist á að hún hafi ekki samrýmst jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Eignarrétti manna geta verið sett takmörk með álagningu skatta. Líta verður til þess að við álagningu gjaldsins var miðað við olíubirgðir eins og þær voru 1. júlí 2005 er lög nr. 87/2004 tóku gildi og olíugjaldið var tekið upp. Einnig verður að hafa í huga að við aðalmeðferð málsins kom fram að ekki væri um að ræða einu og sömu olíubirgðir stefnanda sem hafi legið óhreyfðar frá árinu 1992. Ekki liggur fyrir hvernig þær hafa verið notaðar eða að hvaða leyti olíugjaldið hefur þegar verið endurgreitt, en stefndi lagði fram gögn sem sýna endurgreiðslur til stefnanda á olíugjaldi vegna tímabilsins 15. september 2005 til 17. september 2007. Með hliðsjón af öllu framangreindu hefur ekki verið sýnt fram á að gjaldtakan hafi brotið gegn 1. mgr. 72. gr. eða 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Varakrafa stefnanda er byggð á því að hann eigi þá rétt á að fá endurgreidd 80% af greiddu olíuverði vegna olíubirgðanna. Í 1. mgr. 8. gr. laga nr. 87/2004 er kveðið á um skyldu þeirra sem eiga rétt á endurgreiðslu olíugjalds samkvæmt 6. gr. laganna til að halda í bókhaldi sínu skrá yfir akstur ökutækja. Jafnframt skulu þeir halda í bókhaldi sínu reikninga og skrár yfir olíukaup og olíunotkun og annað sem máli skiptir fyrir sönnun á réttmæti endurgreiðslunnar. Samkvæmt 2. mgr. 8. gr. fellur réttur aðila til endurgreiðslu niður vanræki hann að skrá akstur eða færa fullnægjandi bókhald skv. 1. mgr. Af þessum ákvæðum verður ráðið að stefnandi getur ekki krafist endurgreiðslu af ónotuðum olíubirgðum. Hann getur hins vegar sótt um endurgreiðslu samkvæmt 6. gr. laganna með því að leggja fram téðar upplýsingar, sbr. 8. gr. laganna. Samkvæmt framansögðu verður ekki fallist á varakröfu stefnanda.

Þrautavarakrafa stefnanda er reist á því að óheimilt hafi verið að leggja virðisaukaskatt á olíugjald það sem stefnanda var gert að greiða af olíubirgðunum.

Samkvæmt ákvæði til bráðabirgða X, sbr. lög nr. 71/2005, var stefnanda gert að greiða olíugjaldið í samræmi við ákvæði laga nr. 87/2004. Í lögskýringargögnum með þeim lögum kemur ótvírætt fram að virðisaukaskattur leggst á olíugjald. Enn fremur er í 23. gr. laganna vísað til laga um virðisaukaskatt. Þar kemur fram í 2. gr. sú meginregla að skattskyldan nær til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Samkvæmt 1. tölul. 2. mgr. 7. gr. laganna teljast vörugjöld til skattverðs, en skattverð er það verð sem virðisaukaskattur er reiknaður af. Þótt fólksflutningar séu undanþegnir skattskyldu samkvæmt 6. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna nær undanþágan ekki til virðisaukaskatts af aðföngum til starfseminnar, sbr. 4. mgr. 2. gr. laganna. Að þessu virtu og að virtum þeim sjónarmiðum sem álagning olíugjaldsins er grundvölluð á verður þrautavarakröfu stefnanda hafnað.

Eftir þessum úrslitum verður stefndi dæmdur til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 300.000 krónur.

Dóm þennan kveður upp Sandra Baldvinsdóttir, settur héraðsdómari.

### **D ó m s o r ð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Hagvagna hf.

Stefnandi greiði stefnda 300.000 krónur í málskostnað.

Sandra Baldvinsdóttir