

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 30. apríl 2013 í máli nr. E-2226/2012:

Stoðir hf.

(Garðar Guðmundur Gíslason hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Soffía Jónsdóttir hrl.)

Mál þetta sem dómtekið var 11. apríl 2013 var höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur 21. júní 2012 af Stoðum hf., Hátúni 2B, Reykjavík, á hendur íslenska ríkinu, Arnarhváli, Reykjavík.

Kröfur aðila

Stefnandi gerir eftirfarandi dómkröfur:

1. Að viðurkennt verði með dómi að skattkröfur stefnda á hendur stefnanda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, dagsettum 16. júní 2011, eins og þeim úrskurði var breytt með úrskurði yfirskattanefndar nr. 391/2012, dagsettum 11. desember 2012, samtals að fjárhæð 444.260.798 krónur, vegna rekstraráranna 2006 og 2007, falli undir nauðasamning stefnanda sem samþykktur var með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur hinn 15. júní 2009. Jafnframt að viðurkennt verði með dómi að vextir af skattkröfunum fram til 6. apríl 2009 falli undir nauðasamninginn.
2. Að stefndi endurgreiði stefnanda 455.010.924 krónur. Þá er þess aðallega krafist að endurgreiðslukrafan beri dráttarvexti samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 21. apríl 2010 til greiðsludags, en til vara að endurgreiðslukrafan beri dráttarvexti samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu frá 27. júní 2011, til greiðsludags.
3. Að stefndi verði dæmdur til að greiða honum málskostnað að skaðlausu.

Stefndi gerir þær dómkröfur að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og að stefnanda verði gert að greiða honum málskostnað að mati dómsins.

Atvik máls

Hinn 12. mars 2008 hóf Skattstjórinn í Reykjavík skoðun á bókhaldi og skattskilum stefnanda, sem þá bar heitið FL Group hf. Sú skoðun leiddi til þess að skattskilum stefnanda vegna rekstraráranna 2005, 2006 og 2007 var, 7. október 2008, vísað til skattrannsóknarstjóra ríkisins til rannsóknar. Með bréfi 11. nóvember 2008 tilkynnti skattrannsóknarstjóri ríkisins stefnanda að hafin hefði verið á vegum embættisins rannsókn á bókhaldi og skattskilum stefnanda rekstrarárin 2005 til og með 2007.

Hinn 29. september 2008 fór stjórn stefnanda þess á leit við Héraðsdóm Reykjavíkur að honum yrði veitt heimild til greiðslustöðvunar. Samþykkti héraðsdómur beiðnina og veitti stefnanda heimild til greiðslustöðvunar til 20. október 2008. Greiðslustöðvun stefnanda var framlengd tvívegis, í fyrra skiptið til 20. janúar 2009 en í síðara skiptið til 6. apríl 2009. Hinn 22. janúar 2009 óskaði stefnandi eftir heimild Héraðsdóms Reykjavíkur til að leita nauðasamninga. Féllst héraðsdómur á beiðnina með úrskurði uppkveðnum 6. apríl 2009. Á fundi með atkvæðismönnum 26. maí 2009 var frumvarp stefnanda að nauðasamningi lagt fram og samþykkt með tilskyldum meirihluta atkvæða miðað við fjárhæð og fjölda krafna. Frumvarpið var svohljóðandi:

1. Kröfur að lægri fjárhæð en kr. ein milljón greiðast að fullu með reiðufé. Samningskröfuhafar sem eiga kröfu að fjárhæð umfram kr. ein milljón fá greidda eina milljón króna með reiðufé. Greiðslan verður innt af hendi að liðnum einum degi frá því að nauðasamningur félagsins hefur verið endanlega staðfestur, eftir atvikum þegar kærufrestur úrskurðar héraðsdóms um staðfestingu nauðasamnings rennur úr eða Hæstiréttur Íslands hefur staðfest nauðasamning félagsins. 2. Þeim samningskröfuhöfum sem ekki fá fullnustu krafna sinna með framangreindri greiðslu fá greiddar 5% af kröfufjárhæðinni, eins og hún stóð þann 6. apríl 2009, að frádreginni greiðslu skv. lið 1, með nýju hlutfé í almennum flokki í Stoðum, gefnu út á genginu 1, þ.e. fyrir hverja krónu kröfu viðkomandi kröfuhafa greiðist ein nafnverðskróna í hlutfé í Stoðum. 3. Ekki verða settar tryggingar fyrir greiðslum skv. framangreindu.

Við fyrirtöku nauðasamningsins fyrir héraðsdómi komu engin andmæli gegn samningnum fram og var hann staðfestur með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 15. júní 2009.

Stefnandi skilaði skattframtali 2009 vegna rekstrarársins 2008 hinn 12. október 2009 og var það eftir lok framtalsfrests en áður en álagningu var lokið. Var framtalið því tekið sem kæra til ríkisskattstjóra skv. 2. ml. 1. mgr. 99. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Hinn 28. júní 2010 mun skattrannsóknarstjóri ríkisins hafa sent stefnanda skýrslu, dagsetta 25. júní, um skattrannsóknina á hendur honum, sem eins og áður er rakið hófst í framhaldi af bréfi Skattstjórans í Reykjavík til skattrannsóknarstjóra ríkisins, 7. október 2008. Mun stefnandi hafa gert fjölmargar athugasemdir við skýrsluna í samtals átta bréfum. Skattrannsóknarstjóri ríkisins tók saman lokaskýrslu um rannsóknina 3. desember 2010 og mun hún að mestu hafa verið efnislega samhljóða

fyrrri skýrslu embættisins frá 25. júní. Með bréfi 6. desember 2010, sendi skattrannsóknarstjóri ríkisins niðurstöður rannsóknarinnar á hendur stefnanda til ríkisskattstjóra til endurákvörðunar opinberra gjalda. Þá tilkynnti skattrannsóknarstjóri ríkisins stjórn stefnanda, 28. janúar 2011, að hann hefði vísað máli félagsins til opinberrar rannsóknar hjá efnahagsbrotadeild ríkislögreglustjóra. Í bréfi stefnanda til ríkisskattstjóra, 2. mars 2011, vísaði hann til þess að þrír mánuðir væru liðnir frá því að félaginu hefði verið tilkynnt um lok rannsóknar hjá embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins og að málið hefði verið sent ríkisskattstjóra til meðferðar. Það væri stefnanda mikið hagsmunamál að niðurstaða fengist í málið eins fljótt og unnt væri. Í umræddu bréfi stefnanda kom m.a. fram að eftir að frumskýrsla skattrannsóknarstjóra ríkisins í máli stefnanda hefði legið fyrir hefði stefnandi hlutast til um leiðréttingar á því sem augljóslega hefði að hans mati farið afлага við framtalsskil félagsins. Hefði skýrslum verið skilað til skattyfirvalda vegna þessa og skattur greiddur að fullu í september 2010. Hins vegar hefði stefnandi mótmælt málsmeðferðinni og tilteknum ályktunum og niðurstöðum í frumskýrslunni með bréfi til skattrannsóknarstjóra ríkisins. Áréttaði stefnandi þessi mótmæli. Með bréfi, 4. mars 2011, tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda að álagningu opinberra gjalda vegna gjaldársins 2009 væri enn ólokið, vegna mikilla anna hjá embætti ríkisskattstjóra, en áformað væri að ljúka úrskurði á kærinni innan 2-3 vikna. Með bréfi, 16. maí 2011, boðaði ríkisskattstjóri stefnanda endurákvörðun opinberra gjalda félagsins gjaldárin 2007 og 2008 og virðisaukaskatts árin 2006 og 2007 vegna breytinga sem ríkisskattstjóri hygðist gera á skattskilum stefnanda vegna rekstraráranna 2006 og 2007. Voru boðaðar breytingar í meginatriðum þrjúþættar. Í fyrsta lagi boðaði ríkisskattstjóri lækkan á gjaldfærðum rekstrarkostnaði stefnanda umrædd rekstrarár. Í öðru lagi boðaði ríkisskattstjóri breytingar á gjaldstofni tryggingagjalda og á staðgreiðslu opinberra gjalda stefnanda. Í þriðja lagi kvaðst ríkisskattstjóri hafa í hyggju að áætla stefnanda virðisaukaskatt til greiðslu árin 2006 og 2007 vegna kaupa félagsins á tilgreindri þjónustu frá útlöndum. Með bréfi, 6. júní 2011, mótmælti stefnandi hluta boðaðra breytinga ríkisskattstjóra m.a. fyrirhugaðri ákvörðun virðisaukaskatts af aðkeyptri þjónustu frá útlöndum. Hinn 16. júní 2011 kvað ríkisskattstjóri upp úrskurð um breytingar á opinberum gjöldum og virðisaukaskatti stefnanda gjaldárin 2007 og 2008 vegna tekjuáranna 2006 og 2007, á grundvelli framangreindrar rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins, sem lokið hafði með skýrslu hans 3. desember 2010. Hinn 24. júní 2011 úrskurðaði ríkisskattstjóri að leggja mætti innsent skattframtal stefnanda vegna gjaldársins 2009, sem mótttekið hafði verið, eins og áður er rakið, 12. október 2009, til grundvallar álagningu opinberra gjalda ársins 2009. Samkvæmt úrskurðinum átti stefnandi rétt á endurgreiðslu fjármagnstekjuskatts af vaxtatekjum og arðstekjum samtals að fjárhæð 447.591.256 krónur. Hinn 27. júní 2011 var umræddri endurgreiðslu skuldajafnað á móti skattskuld stefnanda skv. framangreindum úrskurði ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011 þ.e. á móti endurákvörðuðum virðisaukaskatti árin 2006 og 2007 og opinberum gjöldum félagsins gjaldárin 2007 og 2008. Sama dag kærði stefnandi úrskurð ríkisskattstjóra frá 16. júní til yfirskattanefndar. Yfirskattanefnd kvað upp úrskurð í málinu 11. desember 2012. Fól niðurstaða nefndarinnar í sér lækkan skattkröfu á hendur stefnanda, miðað við úrskurð ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011, úr 545.225.977 krónum í 444.260.798 krónur. Stefnandi mótmælti framangreindum skuldajöfnuði tollstjóra, 4. júlí 2011, og krafðist þess að honum yrði endurgreidd inneign skv. tilkynningu ríkisskattstjóra frá 24. júní 2011, ásamt vöxtum. Vísaði stefnandi til áðurgreinds úrskurðar Héraðsdóms Reykjavíkur frá 15. júní 2009, þar sem nauðasamningur félagsins hefði verið staðfestur. Lýsti stefnandi þeirri skoðun sinni

að skattkrafa ríkissjóðs, samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011, væri skilyrt krafa í skilningi 31. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl., og að skattyfirvöld, þ.m.t. innheimtumaður ríkissjóðs, væru bundin af nauðasamningnum. Bæri stefnanda því í samræmi við nauðasamninginn eingöngu að greiða ríkinu eina milljón króna í reiðufé og 5% eftirstöðva með hlutafé í stefnanda. Í svari tollstjóra til stefnanda, 23. ágúst 2011, kemur fram að tollstjóri telji að hvorki lagaheimildir né dómafordæmi standi til þess að verða við kröfu stefnanda um endurgreiðslu umræddrar inneignar. Var endurgreiðslukröfu stefnanda hafnað. Með bréfi til tollstjóra, 26. september 2011, ítrekaði stefnandi þann skilning sinn að skattkrafan, sem tollstjóri hefði til innheimtu samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra frá 15. júní 2011, væri skilyrt krafa í skilningi 31. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. og að innheimtumaður ríkissjóðs væri af þeim sökum, hvað innheimtu skattkröfunnar varðaði, bundinn af nauðasamningi félagsins. Þá tók stefnandi fram að með bréfi til ríkisskattstjóra, 14. september 2011, hefðu verið gerðar alvarlegar athugasemdir við málsmeðferð ríkisskattstjóra, vegna álagningar á skattframtal stefnanda árið 2009. Teldi stefnandi að ríkisskattstjóri hefði tekið meðvitaða ákvörðun um að draga álagningu á skattframtal félagsins árið 2009 langt fram yfir lögmæltu fresti til þess að ríkissjóður næði fram skuldajöfnuði þeim er fram hefði farið 27. júní 2011. Væri það skoðun stefnanda að málsmeðferð ríkisskattstjóra hefði í för með sér ógildingu á þeirri ákvörðun tollstjóra að skuldajafna inneign félagsins á móti meintum vangoldnum virðisaukaskatti og opinberum gjöldum félagsins. Ítrekaði stefnandi þá afstöðu sína að ríkissjóður væri bundinn af nauðasamningi stefnanda frá 15. júní 2009. Hefði stefnandi í ljósi þess ákveðið að efna nauðasamninginn af sinni hálfu gagnvart ríkissjóði með útgáfu 37.043.008 hluta í A-flokki til handa ríkissjóði og væri það fullnaðargreiðsla á meintri skattkröfu ríkissjóðs með álagi og dráttarvöxtum til frestdags, 6. apríl 2009, samtals að fjárhæð 741.860.157 krónur. Þá tók stefnandi fram í sama bréfi að tollstjóra væri heimilt í samræmi við nauðasamninginn að skuldajafna 1.000.000 króna af fyrrgreindri inneign félagsins vegna fjármagnstekjuskatts. Þá ítrekaði stefnandi kröfu sína um endurgreiðslu þeirra fjármuna sem skuldajafnað hefði verið 27. júní 2011, upp í meinta skattkröfu ríkissjóðs, að frádreginni 1.000.000 króna, sem greiða bæri samkvæmt nauðasamningnum í reiðufé, sbr. 1. tl. nauðasamningsins. Tollstjóri svaraði framangreindu bréfi stefnanda frá 26. september 2011, með bréfi, 18. október 2011. Í svarinu kom fram að athugasemdir stefnanda við málsmeðferð skattyfirvalda breyttu engu um þá skoðun tollstjóra að umræddur skuldajöfnuður hefði verið lögmætur. Var erindi stefnanda hafnað. Með bréfi stefnanda til ríkisskattstjóra, 19. október 2011, var þess krafist að ríkisskattstjóri upplýsti hvaða ástæður hefðu legið því að baki að ekki hefði verið lagt á skattframtal stefnanda fyrir árið 2009 fyrr en tæpum tveimur árum eftir að skattframtali stefnanda árið 2009 hefði verið skilað. Þá var jafnframt tekið fram að kæmu ekki fram eðlilegar skýringar á málsmeðferðinni, innan 10 daga frá dagsetningu bréfsins og að því gefnu að tollstjóri hefði þá ekki endurgreitt stefnanda inneign að fjárhæð 492.480.310 krónur ásamt vöxtum, yrði ekki hjá því komist að höfða mál á hendur ríkissjóði. Með bréfi stefnanda til tollstjóra, 19. október 2011, voru fyrri kröfur á hendur embættinu ítrekaðar og tekið fram að stefnandi hefði efnt nauðasamninginn af sinni hálfu. Ríkissjóður hefði mótttekið hlutabréf í stefnanda á vörslureikning ríkissjóðs og væri nú skráður hluthafi í stefnanda samkvæmt rafrænni hlutaskrá félagsins. Fullnaðargreiðsla á skattkröfu ríkissjóðs hefði því farið fram. Þá ítrekaði stefnandi kröfu sína um endurgreiðslu á inneign félagsins vegna endurgreidds fjármagnstekjuskatts af vaxtatekjum og arðgreiðslum ásamt vöxtum, sem stofnast hefði í kjölfar álagningar ríkisskattstjóra, 24. júní 2011, á skattframtal félagsins árið

2009. Tollstjóri hafnaði kröfum stefnanda, 31. október 2011, með þeim rökum að skuldajafnaðarákvæði skattalaga væru skýr, hvað varðaði skyldu ríkissjóðs til að skuldajafna inneignum á móti gjaldföllnum sköttum og gjöldum. Stefnandi kærði framangreinda synjun tollstjóra til fjármálaráðuneytisins með kæru, 4. nóvember 2011. Krafðist stefnandi þess m.a. að honum yrði endurgreidd inneign vegna endurgreidds fjármagnstekjuskatts af vaxtatekjum og arðgreiðslum ásamt vöxtum, sem stofnast hefði í kjölfar álagningar ríkisskattstjóra á skattframtal félagsins árið 2009. Um málsástæður vísaði stefnandi til þess sem áður hefði komið fram þess efnis að krafa ríkissjóðs samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, væri skilyrt krafa í skilningi 28. gr. laga nr. 21/1991 og að innheimtumaður ríkissjóðs væri bundinn af nauðasamningi stefnanda frá 15. júní 2009. Af samningnum leiddi að stefnanda bæri eingöngu að greiða upp í skattkröfu ríkissjóðs eina milljón króna í reiðufé og 5% eftirstöðva með hlutafé í félaginu. Auk þess byggði stefnandi á að skuldajöfnuður tollstjóra hefði verið ólögmætur vegna aðgerða ríkisskattstjóra við álagningu á skattframtal félagsins árið 2009, sem leitt hefði til þess að öll skattkrafa ríkissjóðs félli undir nauðasamning stefnanda frá 15. júní 2009. Í niðurlagi bréfsins tók stefnandi fram að afstaða tollstjóra til nauðasamnings stefnanda lægi ekki enn fyrir. Tollstjóri hefði ekki staðfest uppgjör stefnanda á grundvelli nauðasamningsins, þótt ekki væri nema gagnvart þeim eftirstöðvum af kröfu tollstjóra, sem ekki hefðu fengist greiddar með hinum ólögmæta skuldajöfnuði. Fram kæmi á viðskiptayfirliti tollstjóra frá 2. nóvember 2011, að ekki hefði verið tekið tillit til greiðslu í formi hlutabréfa, þrátt fyrir að ríkissjóður hefði tekið við hlutabréfum í stefnanda að nafnvirði 37.043.008 krónur. Var þess krafist að í úrskurði fjármálaráðuneytisins yrði tekin skýr afstaða til þessarar málsástæðu stefnanda ásamt öðrum álitaefnum. Fjármálaráðuneytið kvað upp úrskurð í málinu 18. janúar 2012. Af hálfu ráðuneytisins var komist að þeirri niðurstöðu að ekki væri unnt að taka afstöðu til innheimtupáttar málsins, þar sem úrskurður ríkisskattstjóra hefði verið kærður til yfirs kattanevndar. Engin niðurstaða lægi því fyrir um að ríkisskattstjóri hefði ekki farið að lögum við meðferð málsins. Um heimildir til skuldajafnaðar og áhrif nauðasamnings í því sambandi komst ráðuneytið að þeirri niðurstöðu að nauðasamningur stefnanda hefði ekki áhrif á heimildir til skuldajafnaðar vegna inneignar kæranda á grundvelli úrskurðar ríkisskattstjóra frá 24. júní 2011. Að því er nauðasamning stefnanda varðaði tók ráðuneytið undir með tollstjóra að afstaða embættisins lægi enn ekki fyrir og beindi því til stefnanda að óska eftir afstöðu tollstjóra til þess hvort nauðasamningurinn tæki til eftirstöðva krafna sem tilkomnar væru vegna úrskurðar ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011. Í kjölfar úrskurðar fjármálaráðuneytis sendi stefnandi tollstjóra bréf, 26. janúar 2012, og krafðist þess að tollstjóri tæki afstöðu til nauðasamnings stefnanda og að meintar gjaldfallnar skuldir stefnanda við tollstjóra yrðu felldar úr bókum embættisins. Í svari tollstjóra, 12. mars 2012, kemur fram sú skoðun embættisins að álitaefnið lúti að því hvort skattkrafa sú sem ríkisskattstjóri hafi lagt á stefnanda, 16. júní 2011, hafi verið orðin til í skilningi 28. og 31. gr. laga nr. 21/1991, þegar úrskurður hafi gengið um heimild félagsins til að leita nauðasamninga, 6. apríl 2009. Telji tollstjóri að þeir dómur sem stefnandi hafi vísað til í málatilbúnaði sínum hafi ekki fordæmisgildi við úrlausn málsins, þar sem málsatvik væru með gerólíkum hætti. Í tilviki stefnanda hafi engum skýrslum verið skilað vegna umrædds skatts og engar greiðslur farið fram sem bent hafi til þess að félaginu bæri að standa skil á virðisaukaskatti vegna kaupa á þjónustu erlendis frá. Skattyfirvöld hafi þ.a.l. ekki getað lagt umræddan skatt á, á grundvelli 25. og 26. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Þá hafi ekkert legið fyrir um skattskyldu stefnanda, þegar hann hafi fengið heimild til að leita nauðasamnings og að tollstjóri hafi aðeins lýst kröfu í

nauðasamninginn vegna bifreiðagjalds, sem hafi verið eina skuld félagsins við tollstjóra á þeim tíma. Engri annarri kröfu hafi verið mögulegt að koma að við nauðasamninginn. Krafa um virðisaukaskatt vegna kaupa á þjónustu erlendis frá hafi því ekki verið til staðar, þegar félagið hafi fengið heimild til að leita nauðasamninga, 6. apríl 2009. Það sé óumdeilt að ríkisskattstjóra hafi ekki verið kunnugt um virðisaukaskattsskylda starfsemi félagsins þau ár sem um hafi verið að ræða og hafi fyrst orðið það ljóst eftir að rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi hafist í nóvember 2008. Hafi ríkisskattstjóri í framhaldinu neytt heimildar skv. 2. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988 og endurákvæðað virðisaukaskatt á félagið með úrskurði 16. júní 2011. Samkvæmt 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988, hafi virðisaukaskatturinn fallið í gjalddaga 10 dögum eftir að stefnanda hafi verið tilkynnt um álagninguna og því væri ljóst að krafan hefði fyrst orðið til með úrskurði ríkisskattstjóra sem kveðinn hafi verið upp 16. júní 2011. Sé það samandregin niðurstaða tollstjóra að lok uppgjörstímabila geti ekki komið til álita sem stofndagur kröfu heldur sá dagur sem skattyfirvöld hafi fyrst getað lagt skattinn á samkvæmt fyrimælum 25. og 26. gr., sbr. 2. mgr. 39. gr. laga nr. 50/1988, þ.e. 16. júní 2011. Með vísan til framangreindra sjónarmiða væri því hafnað að eftirstöðvar skattskuldar stefnanda gætu fallið undir nauðasamning stefnanda. Eins og áður er rakið kvað yfirkattanevnd upp úrskurð 11. desember 2012 vegna kæru stefnanda á úrskurði ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011 um endurákvörðun opinbera gjalda stefnanda gjaldárin 2007 og 2008 og virðisaukaskatts árin 2006 og 2007. Kæran laut að breytingum á virðisaukaskatti stefnanda rekstrarárin 2006 og 2007. Var niðurstaða nefndarinnar sú að virðisaukaskattur stefnanda vegna aðkeyptrar þjónustu erlendis frá var lækkaður um 39.931.670 krónur árið 2006 og um 53.389.130 krónur árið 2007 frá ákvörðun ríkisskattstjóra. Gjaldfærðar fjárhæðir virðisaukaskatts í skattframtölum kæranda árin 2007 og 2008 voru lækkaðar samsvarandi.

Ágreiningur aðila lýtur að því hvenær skattkrafa stefnda á hendur stefnanda vegna endurákvörðunar ríkisskattstjóra og yfirkattanevndar fyrir gjaldárin 2007 og 2008 hafi stofnast og hvort krafan hafi verið sammingskrafa í merkingu 1. mgr. 29. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. og fallið undir nauðasamning stefnanda sem staðfestur var af Héraðsdómi Reykjavíkur 15. júní 2009. Þá greinir aðila á um hvort tollstjóra hafi verið heimilt að skuldajafna innstæðu stefnanda á móti framangreindri skattkröfu hinn 27. júní 2011.

Málsástæður stefnanda og tilvísun til réttarheimilda

Stefnandi byggir viðurkenningarkröfu sína á eftirfarandi málsástæðum og lagarökum. Stefnandi telji að krafa ríkissjóðs, sem tollstjóri hafi fengið til innheimtu í framhaldi af úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, og verið hafi vegna gjaldáranna 2007 og 2008, samtals að fjárhæð 545.225.977 krónur en nú að gengnum úrskurði yfirkattanevndar, 11. desember 2011, 444.260.798 krónur, auk vaxta, hafi verið skilyrt krafa í skilningi 31. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. og að skattyfirvöld, þ.m.t. innheimtumaður ríkissjóðs hafi verið og séu af þeim sökum bundin af nauðasamningi stefnda. Af því leiði að við allar greiðslur stefnanda upp í meintar skattkröfur beri að taka mið af nauðasamningnum, sem

þýði að upp í fyrrgreinda skattkröfu ríkissjóðs að fjárhæð 444.260.798 krónur, að viðbættum vöxtum til 6. apríl 2009, beri stefnanda einungis að greiða eina milljón króna í reiðufé og 5% eftirstöðva með hlutfé í stefnanda. Þá fjárhæð hafi ríkissjóður fengið greidda úr hendi stefnanda með skuldajöfnun ríkissjóðs og hlutabréfum stefnanda, með fyrirvara um endanlegar lyktir málsins fyrir yfirskattanefnd. Stefnandi byggir á því að í 28. gr. laga nr. 21/1991, séu með skýrum hætti tiltekna ákveðnar tegundir krafna sem nauðasamningur taki ekki til. Þær kröfur á hendur skuldara, sem ekki séu undanþegnar áhrifum nauðasamnings og falli ekki niður vegna hans samkvæmt ákvæðinu, teljist til sammingskrafna og falli því undir nauðasamninginn, sbr. 29. gr. sömu laga. Við skoðun nefndra ákvæða komi í ljós að kröfur vegna skatta eða opinberra gjalda falli ekki undir ákvæði 28. gr. laganna, heldur 29. gr. sömu laga. Teljast þær því til sammingskrafna samkvæmt 29. gr., enda hafi þær átt tilvist við uppkvaðningu úrskurðar um heimild til nauðasamningsumleitanna. Í þessu sambandi beri jafnframt að hafa í huga að einu gildi hvort um kröfu hafi verið vitað eða hún háð ókomnu skilyrði við gerð nauðasamningsins. Þar ber að líta til ákvæðis 31. gr. laga nr. 21/1991 sem sé svohljóðandi:

Kröfur teljast til sammingskrafna án tillits til þess hvort vitað sé um þær eða þær séu háðar ókomnu skilyrði við gerð nauðasamnings.

Ágreiningur um réttmæti kröfu breytir því ekki að hún verði talin sammingskrafa eins og endanlega verður úr henni leyst.

Af ákvæði 31. gr. laga nr. 21/1991 leiði að nauðasamningur taki til kröfu án tillits til þess hvort hún hafi verið þekkt við gerð nauðasamnings eða henni hafi verið lýst við sammingsumleitana og einnig án tillits til þess hvort krafan hafi verið skilyrt eða umdeild. Sé krafa skilyrt eða umdeild verði samningurinn bindandi um kröfuna að fullnægðu skilyrði fyrir henni eða leystum ágreiningi um hana, ef krafan sé þá að einhverju leyti fyrir hendi. Samkvæmt þessu sé ljóst að umdeildar og skilyrtar kröfur falli undir hugtakið sammingskröfur. Ekkert ákvæði gjaldþrotaskiptalaga eða laga um tekjuskatt eða önnur lög um álagningu skatta hafi að geyma sérreglur varðandi skattkröfur, sem hér komi til álita. Afleiðingin sé sú að þær skattkröfur sem hér um ræði falli undir hin almennu ákvæði laganna um sammingskröfur án þess að sérreglna gæti. Álitafnið sé því hvenær krafa stefnda á hendur stefnanda vegna gjaldáranna 2007 og 2008 hafi orðið til. Stefnandi byggir á því að skattkröfur teljist fallnar til við lok þess uppgjörstímabil, sem þær varði, hvort heldur það sé í lok uppgjörstímabils í tilviki virðisaukaskatts eða rekstrarárs í tilviki opinberra gjalda. Hin upphaflega skattkrafa í máli þessu hafi verið fastákveðin við reglulega álagningu þ.e. 31. október árin 2007 og 2008, sbr. auglýsingu fjármálaráðherra nr. 94/2007, um álagningu opinberra gjalda á árinu 2007 og nr. 40/2008, um álagningu opinberra gjalda á árinu 2008. Það breyti hins vegar ekki því að kröfurnar hafi augljóslega fallið til í lok hvors rekstrarárs um sig. Endurákvörðun á opinberum gjöldum, líkt og fram hafi farið með umþrættum úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, hafi farið fram í tilefni af nánari skoðun skattyfirvalda á grundvelli skattframtals skattaðila og endurskoðun á álagningu þeirri sem á því hafi áður verið byggð, sem ekki hafi þá verið talin rétt að öllu leyti. Það breyti hins vegar engu um að hlutaðeigandi skattkrafa teljist fallin til í skilningi laga við lok þess tímabils er

hún varði. Lög setji síðan skattyfirvöldum takmörk í tíma um heimildir til endurákvörðunar á álöögðum sköttum á grundvelli nánari skoðunar, sbr. einkum 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og 26. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Dráttarvaxtareikningur á kröfurnar beri þess skýrt merki að stofndagur þeirra sé ekki talinn vera úrskurðardagur, þ.e. sá dagur þegar úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið kveðinn upp. Samandregið sé unnt að segja að krafan sjálf hafi stofnast (fallið til) í síðasta lagi við lok rekstraráranna 2006 og 2007, enda þótt skattyfirvöld hafi ekki endanlega ákveðið fjárhæð hennar til innheimtu vegna þeirrar endurskoðunar sem yfirstandandi hafi verið og hafi verið búin að vera í meira en heilt ár áður en stefnanda hafi verið veitt heimild til nauðasamningsumleitana. Engu máli skipti í þessu sambandi hvenær skattkrafa ríkissjóðs hafi orðið gjaldkræf í skilningi 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, en samkvæmt því ákvæði falli viðbótarfjárhæðin í gjalddaga tíu dögum eftir að gjaldanda hafi verið tilkynnt um hækkunina. Skattayfirvöldum hefði verið í lófa lagið að lýsa skilyrtri kröfu til umsjónarmanns nauðasamninga stefnanda fyrir lok kröfulýsingarfrests, 13. maí 2009. Ekki skipti þó máli hvort skattyfirvöld hafi tilkynnt hina skilyrtu kröfu til umsjónarmanns nauðasamninga, sbr. 44. gr. laga nr. 21/1991. Skilyrtri kröfu fylgi ekki atkvæðisréttur við nauðasamninga og skattyfirvöld hafi samkvæmt því orðið jafnt bundin af niðurstöðum nauðasamnings, hvort sem slík krafa hafi verið tilkynnt eða ekki. Skattyfirvöld séu samkvæmt þessu bundin við nauðasamninginn um þær skattkröfur á hendur stefnanda sem ákvarðaðar hafi verið samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, og yfirsattanefndar, 11. desember 2012.

Endurgreiðslukrafa stefnanda samkvæmt 2. tl. dómkrafna hans sé í fyrsta lagi á því reist að skattkröfur stefnda á hendur stefnanda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, vegna rekstraráranna 2006 og 2007, falli undir nauðasamning stefnanda, sem samþykktur hafi verið með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 15. júní 2009. Hafi stefndi af þeim sökum ekki átt rétt til skuldajöfnunar með heildarfjárhæð þeirrar kröfu sem stefnandi hafi öðlast á hendur stefnda við álagningu opinberra gjalda vegna gjaldársins 2009, sem fram hafi farið um mitt ár 2011, að fjárhæð 456.010.924 krónur. Við allar greiðslur upp í meintar skattkröfur á hendur stefnanda hafi borið að taka mið af nauðasamningnum, sem þýði að upp í fyrrgreinda skattkröfu ríkissjóðs nú að fjárhæð 444.260.798 krónur, að viðbættum vöxtum til 6. apríl 2009, hafi stefnanda einungis borið að greiða eina milljón króna í reiðufé og 5% eftirstöðva með hlutafé í félaginu. Þá fjárhæð hafi ríkissjóður fengið greidda úr hendi stefnanda með skuldajöfnun ríkissjóðs og hlutabréfum stefnanda, með fyrirvara um endanlegar lyktir málsins fyrir yfirsattanefnd. Mismuninn, eða 455.010.924 krónur, beri stefnda að endurgreiða stefnanda. Tekið skuli fram að efnisleg skilyrði skuldajöfnunar hafi ekki verið fyrir hendi þegar úrskurður hafi gengið um heimild stefnanda til að leita nauðasamninga, 6. apríl 2009, sbr. 5. tl. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 21/1991, enda hafi krafa stefnanda um endurgreiðslu á hendur ríkissjóði ekki verið gjaldkræf þá. Þá byggi stefnandi í öðru lagi á því að skuldajöfnun tollstjóra er fram hafi farið 27. júní 2011, hafi í sjálfu sér verið ólögmat, hvernig sem litið kunni að verða á fyrri málsástæðuna.

Stefnandi byggi á því að ríkisskattstjóri hafi gerst sekur um ólögmatá málsmeðferð, þegar hann hafi ákveðið að fresta álagningu á skattframtal stefnanda árið 2009. Með því hafi hann komið í veg fyrir að stefnandi fengi í hendur endurgreiðslur, sem hann hafi átt í vændum og rétt til lögum samkvæmt, þegar álagning á skattframtalið hefði gengið í gegn. Hafi ríkisskattstjóri búið þannig um hnútana að embættinu gæfist ráðrúm til þess að endurákvæða til hækkunar opinber

gjöld vegna gjaldáranna 2007 og 2008 og virðisaukaskatt árin 2006 og 2007, áður en til endurgreiðslu fyrrgreindrar inneignar kæmi. Þegar staðreyndir málsins séu skoðaðar í samhengi og þar sem ekki liggi fyrir viðhlítandi eða rökstuddar skýringar á þeim óeðlilega langa tíma sem tekið hafi að leggja á skattframtal stefnanda árið 2009, telji stefnandi augljóst að ríkisskattstjóri hafi tekið ákvörðun um að fresta álagningu árið 2009 í þeim tilgangi einum að ná fram hinum umþrætta skuldajöfnuði. Ennfremur sé ljóst að ríkisskattstjóri hafi brotið málshraðareglu tekjuskattslaga, sbr. einnig 1. mgr. 9. gr. stjórnsýslulaga.

Málsmeðferð í skattamálum byggir á því að skattar séu lagðir á ár hvert og að ákveðinn skýrleiki ríki um skattskyldu manna og þar með að grundvallarreglur um málshraða séu virtar. Komi regla þessi í raun fram í 1. mgr. 99. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, þar sem kveðið sé á um að kærumeðferð vegna álagningar sé tveir mánuðir frá lokum kærufrests og tveir mánuðir við endurákvarðanir frá því að andmæli skattaðila hafi borist ríkisskattstjóra, sbr. 5. mgr. 96. gr. sömu laga. Þá skuli ríkisskattstjóri hafa lagt fyrir yfirskattanefnd, innan 45 daga frá því að honum berist endurrit kæru til nefndarinnar, rökstuðning í málinu fyrir hönd gjaldkrefjanda og nauðsynleg gögn, sbr. 3. mgr. 6. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd. Skuli yfirskattanefnd úrskurða kærur eins fljótt og auðið sé og eigi síðar en sex mánuðum eftir að henni hafi borist gögn sem um ræði í 3. mgr. 6. gr., sbr. nánar 4. mgr. 7. gr. sömu laga. Verulegur og ólögmætur dráttur hafi orðið á afgreiðslu skattframtals stefnanda árið 2009. Sá dráttur hafi verið í þeim augljósa tilgangi að innheimtumanni ríkissjóðs væri unnt að skuldajafna ofgreiddum sköttum stefnanda á móti meintum skattskuldum í skattrannsóknarmáli því sem til meðferðar hafi verið í skattkerfinu og síðar hafi stofnast til í kjölfar endurákvörðunar á opinberum gjöldum hans, 16. júní 2011. Þannig hafi ólögmætur dráttur ríkisskattstjóra á að afgreiða skattframtal stefnanda árið 2009 orðið til þess að ríkissjóður hafi getað þvingað fram skuldajöfnuð.

Það sé meginregla stjórnsýsluréttar, að reynist stjórnvöld nota lagaheimild í óviðkomandi eða að öðru leyti í ólögmætum tilgangi miðað við þann tilgang sem gengið sé út frá í heimildinni, þá sé um efnisannmarka á viðkomandi ákvörðun að ræða, sem leiði til þess að hún teljist ógild. Um sé að ræða brot á hinni efnislegu aðgreiningarreglu, sem svo sé kölluð. Það sé hinn hugræni tilgangur sem að baki ákvörðun liggi sem máli skipti, en ekki hvort ákvörðun sé innan ramma laga, hlutrænt séð. Ólögmæt ákvörðun hafi því verið tekin, ef tilgangur með ákvörðun sé að ná öðrum markmiðum en við sé miðað í viðkomandi lagareglu. Á sama hátt sé augljóst að ríkisvaldið geti heldur ekki unnið rétt með því að taka ólögmæta ákvörðun, þ.e. um skuldajöfnuð í þessu tilviki. Í þessu sambandi verði að hafa í huga að stefnandi hafi skilað skattframtali 2009 hinn 12. október 2009. Lokafrestur ríkisskattstjóra til þess að leggja á skatta samkvæmt skattframtalinu hafi runnið út 20. apríl 2010. Í fjórtán mánuði umfram þann hámarkstíma sem hann hafi haft að lögum hafi ríkisskattstjóri beðið með að leggja á skattframtalið en það hafi einmitt gerst níu dögum eftir að ríkisskattstjóri hafi kveðið upp úrskurð vegna gjaldáranna 2007 og 2008. Töf af þessu tagi eigi sér fá ef nokkur fordæmi, þar sem um engin vafaatriði í skattskilum stefnanda hafi verið að ræða. Verði ekki betur séð en að grunsemdir stefnanda um að ríkisskattstjóri hafi ákveðið að leggja ekki á skattframtal hans árið 2009, fyrr en skattrannsóknarstjóri ríkisins hefði lokið rannsókn sinni og ríkisskattstjóra hefði gefist kostur á að kynna sér skýrslu hans og endurákværða opinber gjöld vegna gjaldáranna 2007 og 2008, eigi við rök að styðjast, allt í þeim ólögmæta tilgangi að ná fram skuldajöfnuði sem annars hefði

ekki náð fram að ganga. Í skýringum ríkisskattstjóra, sbr. bréf, dags. 4. nóvember 2011, á síðbúinni álagningu opinberra gjalda á skattframtal árið 2009, komi m.a. fram að stjórnvöldum beri að „velta fyrir sér, hvort almennt beri að horfa til þess að mál séu fremur til lykta leidd samkvæmt tímaramma þó lögfestur sé til viðmiðunar, eða hvort við sérstakar aðstæður leiði af eðli máls að útkljá verði fyrir það mál, sem ætla má að hafi veruleg áhrif á framgang hins.“ Þá telji ríkisskattstjóri að það sé fremur á fræðilegum grunni en raunhæfum að forsvaranlegt sé að líta framhjá fyrirbyggjandi staðreyndum af þessu tagi auk þess sem ljóst hafi verið eftir að skýrsla skattrannsóknarstjóra hafi legið fyrir „að rík krafa var á hendur embætti ríkisskattstjóra að gæta ýtrustu varfærni í meðferð opinbers fjár, enda ljóst að skattskil félagsins höfðu verið alvarlega athugunarverð.“ Telji ríkisskattstjóri að líta verði á „brot á viðmiðunarreglum sem fremur fræðilegt úrlausnarefni, en raunhæft.“ Samkvæmt framangreindu sé það beinlínis viðurkennt að tekin hafi verið ákvörðun um að fresta álagningu á skattframtal árið 2009. Hafi ríkisskattstjóri m.ö.o. viðurkennt að hann hafi talið það skyldu sína að leggja ekki á skattframtal stefnanda árið 2009, fyrr en búið væri að stofna skattkröfu í tekjubókhaldskerfi ríkisins til þess að öðru stjórnvaldi, innheimtumanni ríkissjóðs, væri kleift að skuldajafna skattkröfunni á móti inneigninni. Með þeirri ákvörðun hafi ríkisskattstjóri beitt valdheimildum sínum í ólögmatum tilgangi, er leiði til þess að fella beri þann skuldajöfnuð er fram hafi farið 27. júní 2011 úr gildi. Þá skuli það tekið fram að skattframtal 2009 hafi aldrei verið til rannsóknar hjá skattyfirvöldum, hvorki í upphafi rannsóknar, meðan á rannsókn hafi staðið né síðar. Þegar skattrannsóknarstjóri hafi sent ríkisskattstjóra lokaskýrslu sína um rannsókn málsins 6. desember 2010, hefði ríkisskattstjóra í síðasta lagi mátt vera ljóst að skattframtal árið 2009 væri ekki þar til meðferðar. Engu að síður og þrátt fyrir eftirrekstur stefnanda og endurskoðenda hans með mörgum samtölum við starfsmenn embættisins hafi ríkisskattstjóri, án nokkurra skýringa, haldið skattframtali 2009 óafgreiddu í 6 mánuði eftir að skattrannsóknarstjóri ríkisins hafi lokið rannsókn sinni. Þá skuli tekið fram að lögbundnir tímafrestir stjórnvalda séu ekki gerðir fyrir stjórnvöld heldur snúi að borgurunum. Almenn regla stjórnarsýsluréttar sé sú að ákvarðanir í málum skuli teknar svo fljótt sem unnt sé, sbr. 1. mgr. 9. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Víða í löggjöf hafi löggjafinn þó talið að slík almenn regla dugi ekki, og eigi það einkum við þegar um sé að ræða hagsmuni sem varði borgarana miklu að fá úrlausn um án óhæfilegs dráttar svo sem þegar um sé að ræða ákvarðanir sem hafi fjárhagsleg áhrif. Séu fyrrgreind ákvæði sem fram komi í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt og fleiri lögum um skatta og gjöld einmitt sett í þeim tilgangi. Reglur um málshraða séu með öðrum orðum settar til verndar borgurunum gangvart hugsanlegum seinangangi stjórnvalda en ekki til verndar ætluðum hagsmunum hins opinbera, í þessu tilviki ríkissjóðs. Þá fái rökstuðningur tollstjóra, sem fram komi í bréfi hans, 18. október 2011, um lögmæti umræddrar skuldajöfnunar ekki staðist, þar sem segi eftirfarandi: „Vert er að benda á að þó álagning vegna skattframtals 2009 hefði ekki dregist eins og haldið er fram í bréfi dags. 26. september 2011 hefði lögmætur skuldajöfnuður eigi að síður náð fram að ganga og vísast um þá afstöðu til hæstaréttardóms 1997/591 sem áður var getið í bréfi yðar dags. 23. ágúst 2011.“ Ef lagt hefði verið á skattframtal stefnanda árið 2009 innan eðlilegs tíma, miðað við framtalsskil félagsins, þá hefði engin skattkrafa verið fyrir hendi til þess að skuldajafna á móti inneigninni. Skattkrafa tollstjóra hafi ekki fallið í gjalddaga fyrr en tíu dögum eftir að stefnanda hafi verið tilkynnt um hækkun gjalda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011. Þetta sé einmitt grundvallaratriði í málinu sem virðist alveg hafa farið fram hjá tollstjóra við skoðun hans á málsatvikum. Hvað dráttarvaxtakröfu stefnanda varði sé þess

krafist að endurkrafín stefnufjárhæð greidd með dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 21. apríl 2010, til greiðsludags, en 21. apríl 2010 sé sá dagur sem frestur ríkisskattstjóra til þess að leggja á skattframtal stefnanda árið 2009, hafi runnið út. Til vara sé þess krafist að fjárhæðin verði endurgreidd með dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, frá 27. júní 2011, til greiðsludags, en 27. júní 2011 sé sá dagur er hin umþrætta skuldajöfnun hafi farið fram. Stefnandi byggir kröfur sínar á eftirfarandi lagaákvæðum: 28., 29. og 31. gr. um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991, almennum reglum kröfuréttar um skuldajöfnuð, 1. mgr. 6. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001, 96. gr., 99. og 112. gr., laga um tekjuskatt nr. 90/2003, 6. og 7. gr. laga nr. 30/1992, 9. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, og almennum reglum stjórnarsýsluréttar. Krafa um málskostnað sé byggð á XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, sbr. einkum 1. mgr. 130. gr., sbr. 4. mgr. 129. gr. laganna.

Málsástæður stefnda og tilvísun til réttarheimilda

Stefndi kveður óumdeilt að skattar stefnanda vegna rekstraráranna 2006 og 2007 hafi verið endurákvörðaðir að lokinni rannsókn skattrannsóknarstjóra. Við endurákvörðun ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, hafi skattar stefnanda verið hækkaðir frá upphaflegri álagningu. Af áralangri dómaframkvæmd verði ráðið að ef skuld samkvæmt endurákvörðun sé hærri en skuld samkvæmt upphaflegri álagningu þá leiði þess háttar endurákvörðun af sér nýjan gjalddaga. Hinn nýi gjalddagi sé sá dagur sem gjaldanda sé tilkynnt um endurákvörðunina. Skattkrafan samkvæmt endur-álagningunni falli í gjalddaga tíu dögum eftir að gjaldanda sé tilkynnt um hækkunina. Í samræmi við þessa dómframkvæmd hafi skattkrafa stefnda á hendur stefnanda stofnast 16. júní 2011. Í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram að skattkrafan sé tilkomin vegna endurákvörðunar á grundvelli 2. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988. Þar komi einnig fram að stefnandi hafi skilað inn virðisaukaskattskýrslum 18. október 2010, vegna kaupa á þjónustu erlendis frá rekstrarárin 2006 og 2007. Stefndi fái ekki betur séð en að endurákvörðun til hækkunar virðisaukaskattsins miðist við þær skýrslur. Þannig hafi ríkisskattstjóri endurákvörðað virðisaukaskatt ársins 2006 til hækkunar um 94.343.889 krónur og 409.887.880 krónur vegna ársins 2007. Í dómaframkvæmd sé að finna fordæmi þar sem litið sé svo á að endurákvörðun á grundvelli 25. gr. og 26. gr. laga nr. 50/1988 sé krafa sem fallið hafi í gjalddaga samkvæmt 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988. Stefndi telji, þegar af þessari ástæðu, að ákvæði 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988 komi í veg fyrir að hin umþrætta krafa geti hafa verið fallin til í lok uppgjörstímabíla eða í lok rekstraráranna 2006 og 2007 eins og stefnandi haldi fram og því sé málsástæðu stefnanda sem byggir á þessum skilningi mótmælt sem rangri. Nauðasamningur stefnanda hafi verið staðfestur 15. júní 2009 en skattkrafa stefnda á hendur honum hafi ekki stofnast fyrir en réttum tveimur árum síðar. Skattkrafa stefnda á hendur stefnanda eigi því ekki undir nauðasamninginn en skv. 1. tl. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. hafi nauðasamningur ekki áhrif á kröfur sem hafi orðið til eftir að úrskurður hafi gengið um heimild skuldarans til að leita nauðasamnings. Þeirri málsástæðu stefnanda að stefndi sé bundinn við nauðasamninginn sem

samningskröfuhafi sé því mótmælt sem rangri. Viðurkenningarkröfu stefnanda um að vextir fram til 6. apríl 2009 falli undir nauðasamninginn sé einnig mótmælt með vísan til framangreinds. Sérstaklega sé mótmælt sem rangri og órökstuddri þeirri málsástæðu stefnanda að kröfur vegna skatta eða opinberra gjalda falli ekki undir 28. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. heldur undir 29. gr. þeirra laga. Þeirri málsástæðu stefnanda að hinar umþrættu skattkröfur hafi fallið til í skilningi laga við lok hvors rekstarárs um sig, sé einnig mótmælt sem rangri og ósannaðri. Þeir dómur sem stefnandi vísi til í þeim efnum eigi augljóslega ekki við þegar skattar séu endurákvarðaðir til hækkunar, eins og raunin hafi verið í tilvikum stefnanda. Málsástæðu stefnanda er lúti að því að dráttarvaxtareikningur á kröfunar beri þess skýr merki að stofndagur krafanna sé ekki talinn vera úrskurðardagur, sé mótmælt sem rangri og órökstuddri. Við álagningu skattkröfu sé hún færð inn í tekjubókhaldskerfi stefnda á þau tímabil sem hún sé sprottin af. Dráttarvextir reiknist frá þeim tíma. Stefnandi eigi ekki að vera betur settur vegna vanrækslu á framtalsskilum og því að standa ekki skil á virðisaukaskatti samkvæmt þeim. Dráttarvaxtareikningur kröfunnar sé því eðlilegur og hafi ekki með það að gera hvenær krafan hafi stofnast í skilningi skattalaga og dómaframkvæmdar.

Stefnandi eigi ekki lögvarða kröfu til endurgreiðslu inneignar á meðan hann sé í skuld við ríkissjóð. Í 2. mgr. 36. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda sé kveðið á um að Fjársýsla ríkisins annist um endurgreiðslu fyrir hönd ríkissjóðs og sveitarfélaga eftir að skuldajöfnun á móti gjaldföllum sköttum til ríkis og sveitarfélaga hafi farið fram. Stefnandi hafi því verið bæði rétt og skylt að skuldajafna inneign stefnanda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra uppkveðnum 24. júní 2011 til lækkunar á skattskuldum hans samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011.

Skattkrafa stefnda hafi orðið til 16. júní 2011. Inneign stefnanda í staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts hafi myndast 24. júní 2011. Skuldajöfnuður sem deilt sé um hafi verið framkvæmdur af Tollstjóranum í Reykjavík 27. júní 2011, þegar skattkrafa á hendur stefnanda hafi verið fallin í gjalddaga í skilningi 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003. Skilyrði skuldajöfnunar samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 45/1987, sbr. 4. gr. laga nr. 135/2002 hafi því verið uppfyllt, þegar skuldajöfnuðurinn hafi átt sér stað, 27. júní 2011. Málsástæðu stefnanda um að skilyrði skuldajöfnunar hafi ekki verið fyrir hendi við upphaf nauðasamningsumleitana sé því mótmælt sem rangri enda ljóst að hvorug krafan hafi þá verið orðin til. Öllum málsástæðum stefnanda sem lúti að því að skattkrafa stefnda hafi fallið undir nauðasamninginn, sem óviss krafa, sé mótmælt sem röngum. Áskilnaður 31. gr. laga nr. 21/1991 lúti að því að krafa hafi verið orðin til við gerð nauðasamnings en ekki hafi verið vitað um hana eða skilyrði fyrir henni hafi ekki verið komin fram. Skattkrafa stefnda hafi ekki verið til þegar nauðasamningur stefnanda hafi verið staðfestur. Skattyfirvöld hafi verið grandlaus um skyldu stefnanda til að standa skil á virðisaukaskatti vegna kaupa á þjónustu frá útlöndum þau ár sem um ræði. Engar upplýsingar, gögn né nokkrar aðrar forsendur hafi verið fyrir hendi sem bent hafi til skattskyldu stefnanda vegna þessara gjalda vegna árána 2006 og 2007, enda hafi hann ekki verið skráður í opinberum skráum sem félag í fjárfestingarstarfsemi, en sú starfsemi sé ekki virðisaukaskattskyld. Skattyfirvöld hafi því ekki haft neinn grundvöll til álagningar skattsins og ómögulegt hafi verið fyrir tollstjóra að lýsa öðrum kröfum en skuld vegna bifreiðagjalda, sem einu skuld stefnanda við nauðasamninginn. Rannsókn skattrannsóknarstjóra á málefnum stefnanda hafi hafist í nóvember 2008. Rannsókn

mála hjá skattrannsóknarstjóra sé ígildi lögreglurannsóknar. Þegar skattrannsóknarstjóri hafi lokið rannsókn teljist mál að fullu upplýst og samhliða liggi fyrir mat á fjárhæðum undandreginna skattstofna. Af gögnum málsins megi ráða að það hafi því verið fyrst eftir lok rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum stefnanda, 3. desember 2010, sem ríkisskattstjóri hafi haft tök á að boða breytingar og leggja á þau gjöld sem um sé deilt í málinu. Því verði að leggja til grundvallar og þyki raunar blasa við að skattyfirvöld hafi ekki getað vitað um virðisaukaskattskyldu stefnanda við upphaf nauðasamningsumleitana hans 6. apríl 2009. Málsástæða stefnanda þess efnis að stefnda hafi verið í lófa lagið að lýsa skilyrtri kröfu til umsjónarmanns nauðasamnings stefnanda, fyrir lok kröfulýsingarfrest þann 13. maí 2009, eigi sér þar af leiðandi ekki stoð og sé henni mótmælt sem rangri. Í þessu sambandi vilji stefndi árétta að rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi leitt í ljós meint brot á tekjuskattslögum nr. 90/2003, virðisaukaskattslögum nr. 50/1988, lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. lög nr. 113/1990 um tryggingagjald og lögum nr. 145/1994 um bókhald. Rannsókn á ætluðum skattsvikum stefnanda séu nú á forræði sérstaks saksóknara, sbr. lög nr. 82/2011. Málsástæðum stefnanda, er varði málsmeðferð stefnda við álagningu opinberra gjalda gjaldárið 2009, sé mótmælt sem röngum og ósönnuðum. Skattframtali stefnanda fyrir gjaldárið 2009 vegna rekstarársins 2008 hafi ekki verið skilað fyrr en 12. október 2009, að liðnum kærufresti lögaðila það árið. Við slíkar aðstæður skuli skattframtal sæta kærumeðferð samkvæmt 2. ml., 1. mgr. 99. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003. Ekki hafi reynst unnt að ljúka afgreiðslu málsins innan tímamarka en afgreiðslu þess hafi lokið 24. júní 2011. Stefndi hafi gætt að málsmeðferðarreglum og hafi stefnanda verið tilkynnt um tafir á afgreiðslu og að þær stöfuðu af miklum önnum hjá embætti ríkisskattstjóra. Skattkæra stefnanda hafi verið afgreidd samkvæmt efni sínu, þótt afgreiðslan hafi verið síðar en stefnandi hafi gert ráð fyrir. Með vísan til þessa sé því mótmælt að málshraðaregla stjórnarsýslulaga hafi verið brotin eða að ólögmætur dráttur hafi orðið á afgreiðslu á kæru stefnanda. Þá geti stefndi ekki látið hjá líða að mótmæla þeim dylgjum sem settar hafi verið fram í stefnu. Því sé algjörlega vísað á bug að starfsmenn stefnda geri sér það að leik að fresta afgreiðslu einstakra úrlausnarmála eftir hentugleikum og misbeiti valdi sínu.

Stefndi geri athugasemd við fjárhæð stefnukröfu. Í 545.225.977 króna viðurkenningarkröfu stefnanda séu m.a. fólgin vanskil á staðgreiðslu að fjárhæð 4.122.695 krónur. Stefndi hafi ekki gert grein fyrir því á hvaða grundvelli hann telji sig fara með aðild að þeirri kröfu. Fjárhæð viðurkenningarkröfunnar sé því mótmælt sem rangri. Stefndi hafi ávallt mótmælt kröfum stefnanda um endurgreiðslu þeirrar fjárhæðar sem skuldajafnað hafi verið á móti endurákvörðuðum á virðisaukaskatti árin 2006 og 2007 og opinberum gjöldum stefnanda gjaldárin 2007 og 2008. Stefndi hafi aldrei viðurkennt meintan rétt stefnanda til að greiða skattskuldir sínar á grundvelli nauðasamningsins. Vilji stefndi árétta að sú afstaða hans hafi í engu breyst, þótt stefndi telji sig hafa greitt skattskuld sína að fullu með hlutabréfum í Stoðum hf. Nauðasamningur stefnanda sé með öllu óskuldbindandi fyrir stefnda. Einhliða greiðsla stefnanda á grundvelli nauðasamningsins sé sömuleiðis óskuldbindandi fyrir stefnda og breyti ekki réttarstöðu stefnanda. Dráttarvaxtakröfu stefnanda sé mótmælt. Stefndi byggji kröfu um dráttarvexti á lögum nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Stefndi fái ekki séð að dráttarvaxtakrafa stefnanda, sem miðuð sé við 21. apríl 2010, sæki stoð í þau lög, enda hafi gjalddagi kröfunnar sannanlega verið síðar. Verði fallist á dráttarvaxtakröfu stefnanda telji stefndi að miða beri við síðara tímamark. Hvað

lagarök varði vísi stefndi til áðurgreindra laga er varði sýknukröfu. Krafa um málskostnað styðjist við 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

Forsendur og niðurstaða

Viðurkenningarkrafa stefnanda í máli þessu er á því reist að skattkröfur teljist „falla til“ við lok þess uppgjörstímabils sem þær varði, hvort heldur það sé í lok uppgjörstímabils í tilviki virðisaukaskatts eða rekstrarárs í tilviki opinberra gjalda. Hin upphaflega skattkrafa í máli þessu hafi verið fastákveðin við reglulega álagningu þ.e. 31. október árin 2007 og 2008, sbr. auglýsingu fjármálaráðherra nr. 94/2007, um álagningu opinberra gjalda á árinu 2007 og nr. 40/2008, um álagningu opinberra gjalda á árinu 2008. Það breyti hins vegar ekki því að kröfurnar hafi augljóslega fallið til í lok hvors rekstrarárs um sig. Endurákvörðun á opinberum gjöldum, líkt og fram hafi farið með umþrættum úrskurði ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011 og úrskurði yfirsattanefndar frá 11. desember 2012, hafi farið fram í tilefni af nánari skoðun skattyfirvalda á grundvelli skattframtals skattaðila og endurskoðun á álagningu þeirri sem á því hafi áður verið byggð. Það breyti hins vegar engu um að hlutaðeigandi skattkrafa teljist hafa fallið til í skilningi laga við lok þess tímabils er hún varði. Lög setji síðan skattyfirvöldum takmörk í tíma um heimildir til endurákvörðunar á álögdum sköttum á grundvelli nánari skoðunar, sbr. einkum 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og 26. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Dráttarvaxtareikningur á kröfurnar beri þess skýrt merki að stofndagur þeirra sé ekki talinn vera úrskurðardagur, þ.e. sá dagur þegar úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið kveðinn upp.

Af hálfu stefnda er hvað viðurkenningarkröfu stefnanda varðar á því byggt að umræddar skattkröfur hafi stofnast við úrskurð ríkisskattstjóra 16. júní 2011, sbr. úrskurð yfirsattanefndar 11. janúar 2012, og hafi kröfurnar því ekki fallið undir nauðasamning stefnanda, sem staðfestur hafi verið af Héraðsdómi Reykjavíkur 15. júní 2009.

Eins og rakið hefur verið voru opinber gjöld stefnanda vegna gjaldáranna 2007 og 2008 endurákvörðuð til hækkunar með úrskurði ríkisskattstjóra 16. júní 2011 og síðar úrskurði yfirsattanefndar 11. desember 2012. Aðila greinir á um hvort þær skattkröfur sem lagðar voru á stefnanda með framangreindum úrskurðum hafi fallið undir nauðasamning stefnanda, sem staðfestur var af Héraðsdómi Reykjavíkur 15. júní 2009 eða stofnast við uppkvaðningu úrskurðanna og því fallið utan nauðasamningsins.

Skattkröfur eru ekki undanþegnar nauðasamningum skuldara skv. 28. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. og teljast þær almennt til sammingskrafna samkvæmt 29. gr. laganna. Nauðasamningur hefur ekki áhrif á kröfur sem orðið hafa til eftir að úrskurður gekk um heimild skuldara til að leita nauðasamninga, sbr. 1. tl. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 21/1991. Samkvæmt athugasemdum með 28. gr. frumvarps að lögunum er með tilurð krafna átt við stofnunartíma skuldbindinga og felur reglan því efnislega í sér að nauðasamningur hafi ekki áhrif á kröfur sem stofnast hafa eftir að úrskurður gengur um heimild skuldara til að leita

nauðasamninga.

Eins og rakið hefur verið hóf Skattstjórinn í Reykjavík, 12. mars 2008, skoðun á bókhaldi og skattskilum stefnanda m.a. vegna rekstraráranna 2006 og 2007. Leiddi sú rannsókn til endurákvörðunar á opinberum gjöldum stefnanda vegna þessara ára, með úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011. Þeim úrskurði var skotið til yfirséðanefndar sem kvað upp úrskurð í málinu 11. desember 2012.

Stefnandi byggir á því að framangreindrar skattkröfur hafi verið skilyrtar kröfur í merkingu 31. gr. laga nr. 21/1991 og stofnast í lok rekstraráranna 2006 og 2007 og því fallið undir nauðasamning stefnanda. Álagning opinbera gjalda stefnanda vegna rekstraráranna 2006 og 2007 hafði farið fram áður en stefnandi hafi fengið heimild til nauðasamninga, 6. apríl 2009.

Skattkröfur á hendur stefnanda vegna rekstraráranna 2006 og 2007 stofnuðust upphaflega við álagningu vegna þessara ára en það var annars vegar 31. október 2007 vegna rekstrarársins 2006, sbr. auglýsingu fjármálaráðherra nr. 94/2007, um álagningu opinberra gjalda á árinu 2007 og hins vegar 31. október 2008 vegna rekstrarársins 2007, sbr. auglýsingu fjármálaráðherra nr. 40/2008, um álagningu opinberra gjalda á árinu 2008. Með úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, voru eftirtaldar breytingar gerðar á framangreindum álagningum. Virðisaukaskattur vegna ársins 2006 var hækkaður um 89.818.963 krónur, álag á virðisaukaskatt vegna ársins 2006 var hækkað um 8.981.899 krónur, virðisaukaskattur vegna ársins 2007 var hækkaður um 406.941.109 krónur, álag á virðisaukaskatt vegna ársins 2007 var hækkað um 40.694.114 krónur, tekjuskattur gjaldárið 2007 var lækkaður um 12.418.700 krónur, tryggingagjald vegna gjaldársins 2007 var hækkað um 719.250 krónur, tryggingagjald vegna gjaldársins 2008 var hækkað um 1.046.741 krónu, staðgreiðsla opinberra gjalda vegna launagreiðslna á árinu 2006 var hækkuð um 4.122.695 krónur og álag skv. 1. tl. 2. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 hækkað um 5.319.906 krónur. Samtals var hækkunin 545.225.977 krónur. Með úrskurði yfirséðanefndar voru eftirtaldar breytingar gerðar á úrskurði ríkisskattstjóra. Virðisaukaskattur vegna ársins 2006 var lækkaður um 39.931.670 krónur, álag á virðisaukaskatt vegna ársins 2006 var lækkað um 3.993.167 krónur, virðisaukaskattur vegna ársins 2007 var lækkaður um 58.389.130 krónur, álag á virðisaukaskatt vegna ársins 2007 var lækkað um 5.838.913 krónur og tekjuskattur vegna gjaldársins 2007 var hækkaður um 7.187.701 krónu. Samtals var lækkun yfirséðanefndar m.v. úrskurð ríkisskattstjóra 100.965.179 krónur. Niðurstaða yfirséðanefndar fól samkvæmt framangreindu í sér hækkun á gjöldum stefnanda um samtals 444.260.798 krónur miðað við álagningar 31. október 2007 og 31. október 2008 vegna rekstraráranna 2006 og 2007.

Samkvæmt viðurkenndri lögfræðilegri skilgreiningu hugtaksins krafa, stofnuðust framangreindar viðbótarskattkröfur á hendur stefnanda, að fjárhæð 444.260.798 krónur, við úrskurð ríkisskattstjóra 16. júní 2011, að teknu tilliti til síðari breytinga samkvæmt úrskurði yfirséðanefndar, 11. desember 2012. Er ekkert í lögum eða öðrum réttarheimildum sem styður þá skoðun stefnanda að kröfurnar hafi stofnast í lok rekstraráranna 2006 og 2007 enda ekki verið sýnt fram á af stefnanda að stefndi hafi í lok umræddra rekstrarára haft undir höndum upplýsingar og/ eða önnur gögn sem sýnt hafi fram á tilvist þeirra viðbótarskattkrafna sem staðfestar voru með úrskurði yfirséðanefndar 11. desember 2012, sbr. 31. gr. laga nr. 21/1991. Þá styðst framangreind niðurstaða um stofntíma umræddra viðbótarskattkrafna við 6.

mgr. 110. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt þar sem mælt er svo fyrir að séu skattar gjaldanda hækkaðir eftir álagningu falli viðbótarfjárhæðin í gjalddaga tíu dögum eftir að gjaldanda hafi verið tilkynnt um hækkunina. Með vísan til framanritaðs verður stefndi sýknaður af viðurkenningarkröfu stefnanda.

Endurgreiðslukrafa stefnanda, samkvæmt 2. tl. dómkrafna hans, er í fyrsta lagi á því reist að skattkröfur stefnda á hendur honum, samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, vegna rekstraráranna 2006 og 2007, sbr. úrskurð yfirskattanefndar frá 11. desember 2011, hafi fallið undir nauðasamning stefnanda, sem samþykktur hafi verið með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 15. júní 2009. Hafi stefndi af þeim sökum ekki átt rétt til skuldajöfnunar með heildarfjárhæð þeirrar kröfu sem stefnandi hafi öðlast á hendur stefnda við álagningu opinberra gjalda vegna gjaldársins 2009, sem fram hafi farið um mitt ár 2011, að fjárhæð 456.010.924 krónur.

Eins og rakið hefur verið er það niðurstaða dómsins að skattkröfur stefnda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, sbr. úrskurð yfirskattanefndar, 11. desember 2012, hafi ekki fallið undir nauðasamning stefnanda, sem staðfestur hafi verið af Héraðsdómi Reykjavíkur 15. júní 2009. Er framangreindri málsástæðu stefnanda, til stuðnings endurgreiðslukröfu hans, þegar af þeirri ástæðu hafnað.

Stefnandi byggir endurgreiðslukröfu sína í öðru lagi á því að efnisleg skilyrði skuldajafnaðar hafi ekki verið fyrir hendi þegar úrskurður hafi gengið um heimild stefnanda til að leita nauðasamninga, 6. apríl 2009, sbr. 5. tl. 1. mgr. 28. gr. laga nr. 21/1991, enda hafi krafa stefnanda um endurgreiðslu á hendur ríkissjóði ekki verið gjaldkræf á því tímamarki. Af hálfu stefnda er hvað framangreinda málsástæðu stefnanda varðar á því byggt að stefnandi hafi ekki átt lögvarða kröfu til endurgreiðslu inneignar á meðan hann hafi verið í skuld við ríkissjóð. Í 2. mgr. 36. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda sé kveðið á um að Fjársýsla ríkisins annist um endurgreiðslu fyrir hönd ríkissjóðs og sveitarfélaga eftir að skuldajöfnun á móti gjaldföllum sköttum til ríkis og sveitarfélaga hafi farið fram. Stefnda hafi því verið bæði rétt og skylt að skuldajafna inneign stefnanda samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra uppkveðnum 24. júní 2011 til lækkunar á skattskuldum hans samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra frá 16. júní 2011. Stefndi byggir á því að skattkrafa stefnda hafi orðið til 16. júní 2011. Inneign stefnanda í staðgreiðslu fjármagnstekjuskatts hafi myndast 24. júní 2011. Skuldajöfnuður hafi verið framkvæmdur af Tollstjóranum í Reykjavík 27. júní 2011, þegar skattkrafa á hendur stefnanda hafi verið fallin í gjalddaga í skilningi 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003. Skilyrði skuldajöfnunar samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 45/1987, sbr. 4. gr. laga nr. 135/2002 hafi því verið uppfyllt þegar skuldajöfnuðurinn hafi átt sér stað, 27. júní 2011.

Fallist er á það með stefnda að skilyrði til skuldajafnaðar hafi verið til staðar 27. júní 2011, þegar tollstjóri jafnaði inneign stefnanda að fjárhæð 493.480.310 krónur, samkvæmt álagningu ríkisskattstjóra, 24. júní 2011, vegna gjaldársins 2009, á móti skattkröfum samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, 16. júní 2011, að fjárhæð 545.225.977 krónur. Báðar kröfurnar voru gjaldfallnar 27. júní og skilyrði skuldajöfnunar samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 45/1987, sbr. 4. gr. laga nr. 135/2002 til staðar. Er umræddri málsástæðu stefnanda því hafnað.

Stefnandi byggir í þriðja lagi á því að skuldajöfnun tollstjóra 27. júní 2011, hafi verið ólögmæt. Ríkisskattstjóri hafi gerst sekur um ólögmæta málsmeðferð, þegar hann hafi ákveðið að fresta álagningu á skattframtal stefnanda árið 2009. Með því hafi hann komið í veg fyrir að stefnandi fengi í hendur endurgreiðslur sem hann hafi átt í vændum og rétt til lögum samkvæmt, þegar álagning á skattframtalið hefði gengið í gegn. Hafi ríkisskattstjóri búið þannig um hnútana að embættinu gæfist ráðrúm til þess að endurákvæða opinber gjöld vegna gjaldáranna 2007 og 2008 og virðisaukaskatt árin 2006 og 2007, til hækkunar, áður en til endurgreiðslu fyrrgreindrar inneignar kæmi. Þegar staðreyndir málsins séu skoðaðar í samhengi og þar sem ekki liggi fyrir viðhlitandi eða rökstuddar skýringar á þeim óeðlilega langa tíma sem tekið hafi að leggja á skattframtal stefnanda árið 2009, telji stefnandi augljóst að ríkisskattstjóri hafi tekið ákvörðun um að fresta álagningu árið 2009 í þeim tilgangi einum að ná fram hinum umþrætta skuldajöfnuði. Hafi það falið í sér brot á hinni efnislegu aðgreiningarreglu stjórnarsýsluréttar og eigi að leiða til þess að skuldajöfnuðurinn, sem framkvæmdur hafi verið 27. júní 2011, verði felldur úr gildi. Ennfremur sé ljóst að ríkisskattstjóri hafi brotið málshraðareglu tekjuskattslaga, sbr. einnig 1. mgr. 9. gr. stjórnarsýslulaga nr.37/1993 enda hafi verulegur og ólögmætur dráttur orðið á afgreiðslu skattframtals stefnanda. Hljóti það að leiða til sömu niðurstöðu.

Af hálfu stefnda er framangreindum málsástæðum stefnanda mótmælt sem röngum og ósönnuðum. Skattframtali stefnanda fyrir gjaldárið 2009, vegna rekstarársins 2008, hafi ekki verið skilað fyrr en 12. október 2009, að liðnum kærufresti lögaðila það árið. Við slíkar aðstæður skuli skattframtal sæta kærumeðferð samkvæmt 2. ml., 1. mgr. 99. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003. Ekki hafi reynst unnt að ljúka afgreiðslu málsins innan tímamarka en afgreiðslu þess hafi lokið 24. júní 2011. Stefndi hafi gætt að málsmeðferðarreglum og hafi stefnanda verið tilkynnt um tafir á afgreiðslu og að þær stöfuðu af miklum önnum hjá embætti ríkisskattstjóra. Skattkæra stefnanda hafi verið afgreidd samkvæmt efni sínu, þótt afgreiðslan hafi verið síðar en stefnandi hafi gert ráð fyrir. Með vísan til þessa sé því mótmælt að málshraðaregla stjórnarsýslulaga hafi verið brotin eða að ólögmætur dráttur hafi orðið á afgreiðslu á kæru stefnanda. Því sé algjörlega vísað á bug að starfsmenn stefnda geri sér það að leik að fresta afgreiðslu einstakra úrlausnarmála eftir hentugleikum og misbeiti valdi sínu.

Guðrún J. Jónsdóttir, sviðsstjóri hjá embætti ríkisskattstjóra, gaf skýrslu fyrir dómi við aðalmeðferð málsins. Spurð um ástæður þess að jafn langur tími hafi liðið og raun ber vitni frá móttöku skattframtals stefnanda, 12. október 2009, til úrskurðar ríkisskattstjóra, 24. júní 2011, svaraði hún því til að við sameiningu skattstjóraembætta samkvæmt lögum nr. 136/2009 og yfirtöku ríkisskattstjóra á öllum óloknum málum skattstjóra, á hvaða stigi sem þau hafi staðið, 1. janúar 2010, hafi komið í ljós að mikill fjöldi mála, allt frá árinu 2004, hafi verið óafgreiddur. Hafi mál verið afgreidd af embætti ríkisskattstjóra í tímaröð og af þeim ástæðum hafi mál stefnanda ekki verið endanlega afgreitt fyrr en í júní 2011. Engar aðrar ástæður hafi legið að baki því hversu langan tíma afgreiðsla málsins hafi tekið og hafnaði hún því alfarið, aðspurð, að ríkisskattstjóri hefði viljandi tafið afgreiðslu málsins í þeim tilgangi að tollstjóri gæti skuldajafnað innstæðu stefnanda á móti skattkröfum samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra 16. júní.

Fyrir liggur að verulegur dráttur varð á afgreiðslu skattkæru stefnanda, sem móttekin var eins og rakið hefur verið af Skattstjóranum í Reykjavík 12. október 2009. Má fallast á með stefnanda að dráttur á afgreiðslu kærunnar brjóti í bága við málshraðareglur stjórnáslunnar, sbr. 9. gr. stjórnáslulaga nr. 37/1993 og óskráðar meginreglur á sviði stjórnásluréttar. Hins vegar hefur stefnandi ekki hrundið þeirri skýringu stefnda að tafir á afgreiðslu skattkærunnar sé eingöngu að rekja til mikils málafjölda og vinnuálags hjá embætti ríkisskattstjóra í framhaldi af kerfisbreytingu innan skattkerfisins sem hrundið var í framkvæmd frá og með 1. janúar 2010 og áður hefur verið lýst. Þá liggur fyrir að ríkisskattstjóri tilkynnti stefnanda með bréfi, 4. mars 2011, um tafir á afgreiðslu á skattkæru stefnda og ástæður hennar, sbr. 3. mgr. 9. gr. laga nr. 37/1993. Tafir á afgreiðslu mála innan stjórnáslunnar geta eftir atvikum bakað hinu opinbera þ.m.t. ríkinu bótaskyldu. Hins vegar verður ekki fallist á það með stefnanda að tafir á afgreiðslu mála, þar á meðal innan skattkerfisins, eigi almennt að valda ógildi ákvörðunar nema alveg sérstakar ástæður komi til. Verður ekki séð að slíkar ástæður séu til staðar í þessu máli og verður að telja að hagmunir stefnanda séu, hvað þetta varðar, nægilega tryggðir með því réttarráði sem áður getur. Með vísan til framanritaðs verður ekki fallist á það með stefnanda að dráttur á afgreiðslu umræddrar skattkæru stefnanda standi í vegi fyrir þeim skuldajöfnuði sem fram fór 27. júní í 2011 en hann var eins og rakið hefur verið í samræmi við þau lagafyrirmæli sem um hann giltu. Með vísan til þess sem rakið hefur verið verður stefndi sýknaður af endurgreiðslukröfu stefnanda.

Rétt þykir með hliðsjón af atvikum málsins að málskostnaður milli aðila falli niður.

Þórður S. Gunnarsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af kröfum stefnanda, Stoða hf., í máli þessu. Málskostnaður fellur niður.

Þórður S. Gunnarsson