

# D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 13. júní 2016 í máli nr. E-3941/2015:

**Gunnar I. Hafsteinsson**

*(Garðar Valdimarsson hrl.)*

**gegn**

**Íslenska ríkinu**

*(Eiríkur Áki Eggertsson hdl.)*

Mál þetta, sem dómtekið var 17. maí sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu þingfestri 26. nóvember 2015 af Gunnar I. Hafsteinssyni, Skildinganesi 58, Reykjavík, á hendur íslenska ríkinu.

## I.

Stefnandi gerir eftirfarandi dómkröfur á hendur stefnda:

1. Að úrskurði fjármála- og efnahagsráðuneytisins, dags. 18. september 2015, og úrskurði tollstjóra, dags. 4. mars 2015, í málum stefnanda, verði hrundið, og
2. að tollstjóra verði gert skylt að miða upphafstíma dráttarvaxtaútreiknings í máli hans við 21. janúar 2014

Að auki krefst stefnandi þess að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda. Þá er einnig krafist málskostnaðar en til vara að hann verði látinn niður falla.

## II.

### Málsatvik

Með úrskurði ríkisskattstjóra þann 13. desember 2013 var tekjuskatts- og útsvarstofn stefnanda vegna ársins 2008 hækkaður með álagi um samtals 640.107.507 krónur. Jafnframt lækkaði ríkisskattstjóri fjármagnstekjuskatt stefnanda með álagi um 143.120.740 krónur, þannig að nettóhækkun opinberra gjalda 13. desember 2013 nam samtals 496.986.767 krónum.

Þann 21. janúar 2014 greiddi stefnandi tollstjóra 463.563.744 krónur vegna þessara hækkana ríkisskattstjóra, sbr. afrit af bréfi stefnanda til tollstjóra, dags. sama dag. Greiðsla þessi var með fyrirvara og gerði stefnandi samtímis í sama bréfi kröfu um endurgreiðslu hennar með dráttarvöxtum, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/

1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda.

Með úrskurði nr. 14/2015, sem kveðinn var upp 26. janúar 2015, felldi yfirskattanefnd niður fyrrgreinda hækkun ríkisskattstjóra að fjárhæð samtals 496.986.767 krónur. Þessa fjárhæð endurgreiddi tollstjóri stefnanda að viðbættum 33.156.445 krónum í vexti, samtals 530.143.904 kr., þann 2. febrúar 2015. Vextir voru reiknaðir þannig að fram til 27. nóvember 2014 voru þeir jafnháir vöxtum skv. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, en frá þeim tíma til 2. febrúar 2015 dráttarvextir skv. 1. mgr. a6. gr. sömu laga.

Með bréfi til tollstjóra, dags. 6. febrúar 2015, fór stefnandi fram á greiðslu dráttarvaxta á fjárhæðina frá 21. janúar 2014 þar til endurgreiðslan fór fram 2. febrúar 2015. Til rökstuðnings kröfu sinn vísaði stefnandi m.a. til dóms Hæstaréttar nr. 241/2010 í málinu Þórður Már Jóhannesson gegn íslenska ríkinu sem kveðinn var upp 13. október 2011. Tollstjóri hafnaði erindi stefnanda með bréfi dags. 4. mars 2015, þar sem hann taldi lagaheimildir ekki standa til þess að reikna dráttarvexti á endurgreiðslukröfuna frá 21. janúar 2014. Í nefndu bréfi tollstjóra kom fram að dráttarvextir væru greiddir frá 27. nóvember 2014, en það sé viðmiðunardagur yfirskattanefndar vegna vaxtareiknings skv. fyrrnefndu skattbreytingablaði yfirskattanefndar. Upphafstími dráttarvaxta hefði verið í samræmi við 3. mgr. 114. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003.

Stefnandi skaut ákvörðun tollstjóra til fjármála- og efnahagsráðuneytisins með kæru, dags. 8. maí 2015, þar sem hann gerði þær kröfur að ákvörðun tollstjóra yrði felld úr gildi og lagt fyrir hann að miða dráttarvaxtaútreikning í máli stefnanda við 21. janúar 2014.

Ráðuneytið kvað upp kæruúrskurð sinn þann 18. september 2015. Í úrskurði sínum staðfesti ráðuneytið hina kærðu ákvörðun tollstjóra um að synja erindi stefnanda frá 4. mars 2015. Í forsendum úrskurðarins var fjallað um tilurð 114. gr. laga um tekjuskatt og samspil greinarinnar við lög nr. 29/1995. Mál þetta var síðan höfðað eins og rakið hefur verið með stefnu þingfestri 26. nóvember 2015.

### III.

#### Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu úrskurða fjármála- og efnahagsráðuneytisins og tollstjóra varðandi form málsins á því að ráðuneytið hafi ekki sent kæru stefnanda til umsagnar tollstjóra áður en það kvað upp úrskurð sinn 18. september 2015. Þetta fari í bága við almenna reglu í stjórnsýslu, sbr. t.d. ákvæði 6. gr. laga nr. 30/1992, og 30., sbr. 10. og 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Varðandi efnishlið málsins þá vísar stefnandi til þess að samkvæmt 1. mgr. 112. gr. laga nr. 85/1981 um tekjuskatt og eignarskatt hafi gjaldendur verið skyldir

að greiða dráttarvexti til ríkissjóðs væri skattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga. Hins vegar kvað 2. mgr. 112. gr. á um það að ef í ljós kæmi við lok álagningar eða við endurákvörðun skatta, að gjaldandi hefði greitt meira en endanlega álögðum sköttum næmi, skyldi endurgreiða það sem ofgreitt var ásamt vöxtum fyrir það tímabil sem féð var í vörslu ríkissjóðs og skyldu vextir þessir jafngildir almennum vöxtum.

Á 117. löggjafarþingi (1993-1994) hafi efnahags- og viðskiptanefnd Alþingis lagt fram frumvarp um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda þar sem m.a. var tekið fram, sbr. 1. mgr. 2. gr., að þegar stjórnvöld hefðu ranglega krafist aðila um hærri skatta eða gjöld en heimilt væri lögum samkvæmt, skuli greiða aðila dráttarvexti af því fé sem oftekið var. Frumvarp nefndarinnar hafi ekki fengið frekari afgreiðslu á þingi, þar sem það sætti nokkurri gagnrýni af hálfu fjármálaráðuneytisins.

Nefnd á vegum fjármálaráðherra hafi síðan verið falið að semja nýtt frumvarp sem byggði á hinu eldra frumvarpi með nokkrum breytingum, sem síðan var lagt fram fyrir Alþingi sem frumvarp til laga, sem síðar varð að lögum nr. 29 6. mars 1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Ákvæði 1. mgr. laga 2. gr. 29/1995 buðu að miða skyldi við almenna vexti við endurgreiðslu oftekinna skatta af því fé sem oftekið var frá þeim tíma sem greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðsla fór fram. Í 2. mgr. sömu greinar sagði að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skuli greiða dráttarvexti skv. 10. gr. vaxtalaga nr. 25/1987 frá þeim tíma er gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta.

Samhliða þessu hafi verið samþykkt frá Alþingi lög nr. 31 6. mars 1995 um breytingar á ýmsum lögum er vörðuðu rétt til endurgreiðslu og vaxta af ofteknum sköttum og gjöldum, m.a. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Var m.a. bætt við þá grein 3. mgr., sem síðar varð óbreytt að 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sem til skoðunar er í máli þessu. Þar er mælt fyrir um það að sé kæra til meðferðar hjá yfirskattanefnd skuli greiða skattaðila dráttarvexti af fjárhæð sem nefndin úrskurðar að skuli endurgreiða, eða dæmd er síðar, frá þeim tíma þegar frestur nefndarinnar til að kveða upp úrskurð leið. Þá var einnig bætt við 4. mgr., sbr. nú 4. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003, þar sem tekið var fram að ætíð mætti krefjast dráttarvaxta frá þeim tíma er dómsmál telst höfðað til endurgreiðslu skatta skv. lögnum. Í aðdraganda málsins var tekið fram að með frumvörpunum til laga nr. 29 og 31/1995 væri stefnt að því að gera reglur um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda skýrari en verið hefði og tryggja gjaldendum sanngjarnari og samræmdari meðferð slíkra mála en verið hefði.

Í 4. mgr. 2. gr. laga 29/1995 sé síðan tekið fram að ákvæði greinarinnar gildi ekki þar sem lög mæli fyrir á annan veg. Segi í athugasemdum við nefnda grein að

hér sé t.d. átt við 2. og 3. másl. 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. 17. gr. laga nr. 49/1987, sbr. nú 2. og 3. másl. 2. mgr. 114. gr. tekjuskattslag nr. 90/2003. Í 1. málslið 2. gr. 114. gr., sem gildir um tekjuskatt lögaðila, segi að þegar ljóst verði þegar álagningu þessara aðila ljúki eða við endurákvörðun sömu skatta að gjaldandi hafi greitt meira en endanlega álögðum sköttum nemur, skuli endurgreiða það sem ofgreitt var ásamt vöxtum fyrir það tímabil sem féð var í vörslu rikissjóðs. Í 2. málslið séu ákvæði um að beita skuli almennum vöxtum, en í 3. málslið ákvæði um að komi í ljós við endurákvörðun á tekjuskatti manna að um ofgreiðslu hafi verið að ræða skuli beita sömu reglum, að öðru leyti en því að vextir reiknast aldrei fyrr en frá 1. júlí á álagningarári.

Lög nr. 29/1995 og 31/1995 hafi tekið gildi 1. janúar 1996 og tekið til ofgreiðslu sem á sér stað eftir það tímamark. Fyrir þann tíma voru ekki að finna nein ákvæði í skattalögum sem sem veittu gjaldendum rétt til dráttarvaxta af endurgreiðslu ofgreiddra tekjuskatta. Á þessum tíma hafi hins vegar verið að finna almenn ákvæði um dráttarvexti í vaxtalögum nr. 25/1987, sbr. III. kafla þeirra laga (9.-16. gr.). Þannig var ákveðið í 3. mgr. 9. gr. þeirra laga, að þegar ekki væri samið um gjalddaga kröfu, þá væri heimilt að reikna dráttarvexti þegar liðinn væri mánuður frá því kröfuhafi sannanlega krafði skuldara um greiðslu. Efnislega samhljóða ákvæði sé nú að finna í 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Í máli Pharmaco gegn íslenska ríkinu, sbr. hæstaréttarmál nr. 290/1993, sem var skattamál, var dráttarvaxtakrafa gjaldanda, sem vísað hafði til III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987, samþykkt af Hæstarétti, en þó aðeins frá uppsögu dómsins.

Með c-lið 2. gr. laga 31/1995, hafi, eins og áður er lýst, verið sett inn ákvæði um dráttarvexti í tveimur tilvikum, þ.e. þegar óeðlilegur dráttur væri á niðurstöðu ágreiningsmáls fyrir yfirskattanefnd og þegar mál væri til meðferðar fyrir dómstólunum. Í athugasemdum með greindum c-lið frumvarpsins segi að þessi ákvæði séu undantekning frá almennu reglunni um greiðslu almennra vaxta. Þá fylgi sú fullyrðing að skattgreiðandi samkvæmt núgildandi lögum eigi „aldrei rétt á hærri vöxtum en almennum sparissjóðsvöxtum þótt krafa hans um endurgreiðslu sé tekin til greina í úrskurði yfirskattanefndar eða í dómsmáli sem gjaldandi höfðar eftir að hafa tapað máli fyrir nefndinni“. Þessi fullyrðing í athugasemdunum sé röng, þar sem áður sama dag voru samþykkt lög nr. 29/1995 þar sem eru að finna skýr ákvæði um greiðslu dráttarvaxta í því tilviki þegar gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta. Auk þess dæmdi Hæstiréttur, eins og áður er nefnt, dráttarvexti frá dómsuppsögu, sbr. Pharmacomálið.

Stefnandi telur það aðalatriði málsins að 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 og 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 fjalli um sitthvort tilvikið. Þannig fjalli 2. mgr. um

Það tilvik þegar gjaldandi hefur lagt fram kröfu um endurgreiðslu, hvort sem hann ákveður síðar að áfrýja málinu eða ekki. Hins vegar fjalli 3. mgr. 114. gr. um það tilvik þegar gjaldandi hefur ekki lagt fram kröfu um endurgreiðslu og málið dregst umfram löglega fresti yfirskattanefndar. Í almennum athugasemdum með frumvarpi til laga nr. 29/1995 segi orðrétt:

„Rökin með greiðslu dráttarvaxta eru þau að slíkir vextir eru lögbundnar bætur vegna tjóns sem almennt má ætla að kröfuhafi verði fyrir vegna greiðsludráttar og þá jafnframt að jafna megi oftöku skattfjár til slíks greiðsludráttar. Gjaldendur sjálfir þurfi í öllum tilvikum að greiða dráttarvexti ef þeir greiða ekki álögd gjöld á gjalddaga og því sé sanngjarnt að þeir fái féð til baka með sömu vöxtum ef í ljós kemur á síðari stigum að þeir hafi greitt of mikið“.

Og síðar í athugasemdunum segi, eftir að því hefur verið lýst að meginreglan um vexti vegna ofgreidda skatta eigi að vera sú að beita almennum vöxtum:

„Þrátt fyrir framangreinda meginreglu er í frumvarpinu viðurkenndur réttur til greiðslu dráttarvaxta af ofgreiðslu skatta ef gjaldandi fær ekki endurgreidda skatta innan 30 daga eftir að hann setur fram kröfu þar að lútandi. Slík regla hvetur gjaldendur til að gera reka að endurgreiðslu viti þeir að ofgreiðsla hafi átt sér stað en eftir sem áður hvílir sú skylda á stjórnvöldum að hafa frumkvæði að endurgreiðslu svo fljótt sem ljóst verður að ofgreiðsla hafi átt sér stað. Dráttarvaxtaákvæði frumvarpsins er fyrst og fremst ætlað að ná til þeirra tilvika þegar ágreiningur er milli gjaldanda og stjórnvalda um grundvöll eða fjárhæð skattgreiðslu. Í þeim tilvikum eru stjórnvöldum heimil innheimtuúrræði gegn gjaldanda og þykir eðlilegt að gjaldandi fái féð endurgreitt með dráttarvöxtum ef á síðari stigum máls er viðurkenndur endurgreiðsluréttur“.

Stefnandi telur ljóst ljóst að þessi sérregla um dráttarvexti eigi við í því tilviki sem til úrlausnar er í máli þessu. Tilvikinu sé alls ekki lýst í 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 og því komi ekki til álita að beita þeirri grein með vísan til 4. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995.

Við endurheimtu ofgreidds fjár sé almenna reglan sú að heimilt er að krefjast dráttarvaxta frá og með þeim degi þegar liðinn er mánuður frá því að kröfuhafi sannanlega krafði skuldara með réttu um greiðslu, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Í dómi Hæstaréttar í máli Heklu hf. gegn íslenska ríkinu nr. 131/1999 segi að frá þessari meginreglu verði því aðeins vikið að til þess standi viðhlítandi heimild að lögum. Lög nr. 29/1995 hafi ekki tekið gildi þegar atvik málsins urðu og varð þeim því ekki beitt. Í dag gildi hins vegar sérákvæði laga nr. 29/1995 um dráttarvexti um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 2. mgr. 2. greinar þeirra laga, sem mælir fyrir um að greiða skuli dráttarvexti frá þeim tíma sem er gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um

endurgreiðslu. Stefnandi greiddi tollstjóra þann 21. janúar 2014 vegna hækkana ríkisskattstjóra á tekjuskatti hans, eins og lýst er undir málsatvikum málsins hér að framan, og gerði á sama degi kröfu um endurgreiðslu hins oftekna skatts. Það sé því ljóst að miða eigi dráttarvaxtaúrreikninginn við 21. janúar 2014, sbr. 2. tl. dómkrafna í stefnu þessari.

Stefnandi lýsir undrun sinni á því að stefndi skuli neita stefnanda um þann dráttarvaxtaútreikning, sem hann samkvæmt framansögðu á skýran rétt á, sérstaklega í ljósi þess að í mörgum dómum í héraði og Hæstarétti hafa ákvæði laga um upphafsviðmið dráttarvaxta í skattamálum ítrekað verið skýrð með sama hætti og stefnandi gerir í því máli sem hér er til úrlausnar, sbr. nú síðast í áður nefndu hæstaréttarmáli Þórðar Más Jóhannessonar gegn íslenska ríkinu nr. 241/2010. Loks má finna margra dóma um endurgreiðslu tekjuskatts þar sem kröfugerð gjaldenda er á þá leið að krafist er dráttarvaxta í samræmi við ákvæði vaxtalaga og laga nr. 29/1995.

Varðandi málsástæður stefnda þá vísar stefnandi til þess að í úrskurði fjármála- og efnahagsráðuneytisins, dags. 18. september 2015, sem hér er krafist ómerkingar á, segi að dómur Hæstaréttar í máli 241/2010 fjalli í engu um hvernig hann ákvarðar dráttarvextina og sé fordæmi dómsins því tvírætt. Áfrýjandi hafi í málinu farið fram á að stefnda, íslenska ríkinu, væri gert skylt að greiða sér dráttarvexti á stefnufjárhæð frá 9. nóvember 2007 til greiðsludags, ”samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001”. Ekki var ágreiningur um það í málinu að áfrýjandi hafði greitt þessa gjaldahækkun til sýslumannsins í Kópavogi í framhaldi af úrskurði ríkisskattstjóra. Með bréfi 6. nóvember 2007 til sýslumannsins hefði áfrýjandi lýst sig ósammála niðurstöðu úrskurðar ríkisskattstjóra. Kvaðst hann greiða skuld vegna úrskurðarins með fyrirvara og gerði kröfu til endurgreiðslu oftekinna skatta ásamt dráttarvöxtum með vísan til 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995. Niðurstaða Hæstaréttar í málinu var að fella úr gildi úrskurð ríkisskattstjóra 29. október 2007 og úrskurð yfirskattanefndar 27. maí 2009 og dæma stefnda, íslenska ríkið, til að endurgreiða áfrýjanda stefnufjárhæðina með vöxtum eins og nánar greindi í dómsorði. Í dómsorði er, varðandi dráttarvextina, sem reiknast skulu frá 9. nóvember 2007, vísað til 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Það blasir því við að Hæstiréttur álitur að miða eigi upphafstíma dráttarvaxtaútreiknings við þann tíma þegar gerð er krafa um endurgreiðslu hinna ofgreidda skatta. Í þessu sambandi sé rétt að vísa til breytingarblaðs með nefndum úrskurði yfirskattanefndar frá 27. maí 2007, sbr. dskj. 13, en þar sé viðmiðunardagsetning dráttarvaxtaútreiknings ákveðin 17. september 2008, sbr. 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003, eða um 10 mánuðum seinna en Hæstiréttur síðan ákvað. Í 3. mgr. 114. gr. laga 90/2003 sé upphaf

dráttarvaxtaútreiknings miðað við að kæra sé til meðferðar óafgreidd lengur en sex mánuði. Reglan samkvæmt þessu er því sú að ef gjaldandi kærir ekki málið til yfirskattanefndar þá fær hann samkvæmt lögum og langri réttarframkvæmd dráttarvexti frá þeim tíma sem hann gerði sannanlega kröfu um endurgreiðslu, en ef hann kærir til yfirskattanefndar þá seinkar viðmiðunartímanum um a.m.k. sex mánuði. Vætanlega fær gjaldandi samkvæmt þessari reglu tollstjóra enga dráttarvexti ef málið er hjá nefndinni og hún afgreiðir það innan sex mánaða. Gjaldandi tapar samkvæmt þessu verulega á því að áfrýja málinu til óháðrar úrskurðarnefndar um skattamál og fær þannig einungis dráttarvexti þegar nefndin brýtur ákvæði laganna um málshraða. Þetta gangi engan veginn upp og geti ekki hafa verið hugsunin í þeim breytingum sem gerðar voru með lögum 29/1995, þar sem upphafshugsun Alþingis var sú að gífurlegur aðstöðumunur væri milli „þess aðila sem fer með opinbera valdið og greiðandans“ varðandi vaxtaútreikning og þessi munur milli stjórnvalda annars vegar og einstaklinga hins vegar hlyti „að skapa tvöfalt siðgæði og grafa undan virðingu manna fyrir lögunum“, sbr. greinargerð fyrir frumvarpi efnahags- og viðskiptanefndar Alþingis um endurgreiðslu oftekings fjár, 117. löggjafarþing (1993-94) 582. mál, 901. Í 2. gr. nefnds frumvarps var sagt að „Þegar stjórnvöld hafa ranglega krafði aðila um hærri skatta eða gjöld en heimilt er lögum samkvæmt skal greiða aðila dráttarvexti skv. 10. gr. vaxtalaga af því fé sem oftekið var“. Það átti samkvæmt þessu að greiða sömu vexti af vangreiddu og ofgreiddu skattfé. Það var útgangspunkturinn þegar reglurnar um endurgreiðslu oftekinnna skatta og gjalda voru endurskoðaðar á árunum 1993 til 1995. Túlkun stefnda á þessum reglum fari þannig þvert gegn vilja Alþingis með nefndum lagabreytingum.

Stefndi geri mikið úr þeim ákvæðum laga nr. 29/1995 þar sem kveðið er á um að ákvæði þeirra gildi ekki þar sem önnur lög mæla fyrir á annan veg. Stefndi vitni til þess, sbr. bls. 2 á dskj. 4, að í sérlögum, t.d. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og 26. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt séu ýmis ákvæði sem eigi að standa óbreytt þrátt fyrir hin nýju lög nr. 29/1995. Í framhaldi af því sé túlkun stefnda á þann veg, að í stað ákvæða 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um dráttarvexti eigi að beita 3. mgr. 114. gr. laga 90/2003 um dráttarvexti. Þessi lögskýring stenst ekki að mati stefnanda af þeirri ástæðu, að ákvæði 3. mgr. 114. gr. komu í lög síðar en ákvæði laga nr. 29/1995 um dráttarvexti, þ.e. með samþykkt laga 31/1995, auk þess sem ákvæðin fjalla um sitt hvort tilvikið. Ákvæði 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 fjalla þannig um það tilvik þegar gjaldandi hefst ekki að og lætur yfirvöld um það að ákveða tímamörk dráttarvaxta, en ákvæði 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 fjalla um það tilvik þegar gjaldandi hefst handa og hefur gert fyrirvara og sett fram kröfu um endurgreiðslu. Eða eins og segir í almennum

athugasemdu með frumvarpi að lögum nr. 29/1995, sbr. fyrir í þessari stefnu: „Slík regla hvetur gjaldendur til að gera reka að endurgreiðslu viti þeir að ofgreiðsla hafi átt sér stað (..)“. Sjónarmið stefnda um að fyrrnefndu lögini feli í sér sérreglu sem gangi fyrir aðalreglu síðarnefndu laganna standist þannig ekki.

Stefnandi vísar til eftirfarandi lagaákvæða:

1. Lög nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, 112. gr.
1. Lög nr. 25/1987, vaxtalög, 9. 16. gr.
2. Lög nr. 49/1987 um breytingu á lögum nr. 75/1981, 17. gr.
3. Lög nr. 30/1992 um yfirsattanefnd, 6. gr., 8. gr.
4. Lög nr. 37/1993, stjórnarsýslulög, 10., 13. og 30. gr.
5. Lög nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, 2. gr.
6. Lög nr. 31/1995 um breytingar á ýmsum lögum, þ.á.m. 112. gr. laga nr. 75/1981
7. Lög nr. 90/2003 um tekjuskatt, 114. gr.

Um varnarþing vísast til 3. mgr. 33. gr. laga 91/1991.

Krafa stefnanda um málskostnað byggir á ákvæði XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum 129 og 130. gr. laganna þar sem mælt er fyrir um þá meginreglu að hver sá sem tapar máli í öllu verulegu skuli að jafnaði dæmdur til að greiða gagnaðila sínum málskostnað.

#### Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi bendir á varðandi formhlið málsins að því sé ranglega haldið fram af stefnanda að ráðuneytið hafi ekki aflað umsagnar tollstjóra við meðferð kæru stefnanda og vísar í því sambandi til þess að umsögn tollstjóra liggi fyrir í málinu. Þetta hafi því ekki viðrök að styðjast.

Stefndi vísar til þess að málatilbúnaður stefnanda virðist reistur á því að þar sem hann hafi í bréfinu 21. janúar 2014 sett fram kröfu um endurgreiðslu fari um upphafstímamark dráttarvaxta eftir ákvæði 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 en ekki ákvæði 114. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Stefnandi telji að gjaldandi sem setur slíkan fyrirvara öðlist ríkari rétt til vaxta en ef hann hefði ekki gert það og vísar í því sambandi einkum til Hæstaréttardóms frá 13. október 2011, í máli nr. 241/2010).

Stefndi hafnar málatilbúnaði stefnanda og telur að niðurstaða skattyfirvalda hafi réttilega verið byggð á 3. mgr. 114. gr. laga um tekjuskatt. Það felist í eðli endurákvörðunar ríkisskattstjóra til hækkunar á tekjuskatti að henni verður ekki breytt nema gjaldandi kæri til yfirsattanefndar eða höfði dómsmál til að fá henni hnekkt. Í þeim tilvikum gildi ákvæði umræddrar lagagreinar sem sé sérákvæði gagnvart almennum ákvæðum laga nr. 29/1995. Stefnandi fái því ekki ráðið hvað átt

sé við á bls. 6 í stefnu þar sem fram komi að ef gjaldandi kærir ekki mál til yfirskattanefndar þá fái hann samkvæmt lögum og langri réttarframkvæmd dráttarvexti frá þeim tíma sem hann gerði sannanlega kröfu um endurgreiðslu. Þá sé fordæmisgildi Hæstaréttardómsins sem stefnandi vísar til að mati stefnda verulega takmarkað í ljósi þess að þar er enga efnislega umfjöllun að finna um dráttarvexti enda þótt varnir íslenska ríkisins í málinu hafi gefið tilefni til. Stefndi styður þá skoðun einnig við aðra dóma Hæstaréttar sem vísað var til í úrskurði ráðuneytisins frá 18. september 2015.

Til stuðnings sýknukröfu sinni vísar stefndi til þess að samkvæmt lögum nr. 29/1995 hvílir sú skylda á stjórnvöldum sem innheimta skatta eða gjöld að endurgreiða það fé sem ofgreitt reynist lögum samkvæmt ásamt vöxtum, sbr. 1. og 2. gr. laganna. Vextir skuli vera þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákvarðar skv. 1. mgr. 8. gr. laga um vexti og verðtryggingu, nr. 36/2001, af því fé sem oftekið var frá þeim tíma sem greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðsla fer fram, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995. Þrátt fyrir það beri stjórnvöldum að greiða dráttarvexti frá þeim tíma er gjaldandi hefur sannanlega lagt fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta eða gjalda, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995.

Stefndi bendir á að skv. 3. mgr. 1. gr. og 4. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 sé þeim lagagreinum ekki ætlað að víkja til hliðar ákvæðum sérlaga um fyrirkomulag á endurgreiðslu oftekinna skatta eða gjalda, sbr. forsendur í dómi Hæstaréttar frá 18. desember 2003, í máli nr. 207/2003 (Samherji hf. gegn íslenska ríkinu). Þá beri athugasemdir í frumvarpi til laganna með sér að almenna reglan sé sú að af ofgreiddu skattfé séu ekki greiddir dráttarvextir heldur vextir sem í dag séu þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákveður og birtir skv. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001. Reglan birtist í 2. mgr. 114. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003.

Frumvarp til laga nr. 29/1995 hafi orðið að lögum samhliða frumvarpi um breytingar á lögum er varða rétt til endurgreiðslu og vaxta af ofteignum sköttum og gjöldum, sbr. lög nr. 31/1995. Með síðarnefndum lögum voru gerðar breytingar á 112. gr. þágildandi laga um tekjuskatt og eignarskatt, nr. 75/1981, sem sé að mestu samhljóða 114. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Breytingarnar hafi m.a. falið í sér að við lagagreinina var bætt svohljóðandi ákvæði, sbr. nú 3. mgr. 114. gr. laga um tekjuskatt: „Sé kæra til meðferðar hjá yfirskattanefnd og nefndin leggur ekki úrskurð á kæru innan lögboðins frests skv. 1. og 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992 skal greiða skattaðila dráttarvexti af fjárhæð sem yfirskattanefnd úrskurðar að skuli endurgreiða, eða dæmd er síðar, frá þeim tíma þegar frestur nefndarinnar til að kveða upp úrskurð leið“.

Kæra stefnanda vegna hækkunar opinberra gjalda hafi verið tekin til meðferðar hjá yfirskattanefnd sem kvað upp úrskurð 26. janúar 2015. Þá hafi veið

liðinn sá frestur sem ákvæðið vísar til og voru stefnanda því reiknaðir dráttarvextir frá 27. nóvember 2014. Ef fallist hefði verið á kröfu stefnanda um að dráttarvextir yrðu reiknaðir frá fyrra tímamarki, þ.e. frá 21. janúar 2014, væri tilvitnað ákvæði í raun og veru valkvætt og hefði litla þýðingu. Stefndi telur að engin efni hafi staðið til annars en að ákvæðinu yrði beitt við ákvörðun á upphafstíma dráttarvaxta enda eigi það samkvæmt orðanna hljóðan við um ágreining aðila. Beiting ákvæðisins hafi auk þess verið í fullu samræmi við ákvæði 1. og 2. gr. laga nr. 29/1995 sem eigi ekki við þegar ákvæði annarra laga mæla á annan veg.

Með lögum nr. 29/1995 hafi verið mörkuð sú löggjafarstefna að gjaldandi, sem ofgreitt hefur skatta eða gjöld, eigi rétt á endurgreiðslu óháð því hvort hann hefur greitt með fyrirvara eða ekki. Í skýringum sem fylgdu 2. gr. frumvarps til laga nr. 29/1995 sé vísað til þess að ákvæði 112. gr. þágildandi laga nr. 75/1981, nú 114. gr. laga nr. 90/2003, sé sérregla um upphafstímamark vaxta og fjárhæð þeirra. Um rök þessarar sérreglu sé fjallað í athugasemdum frumvarps til laga nr. 31/1995 þar sem fram kemur sá vilji löggjafans að ekki sé fært að lögbinda mismunandi vexti eftir því hvaða leið skattgreiðandi fari til að fá leiðréttingu mála sinna. Stefndi telur að það fari ekki saman við umrædda löggjafarstefnu ef einstakir gjaldendur, sem greitt hafa skattkröfu með fyrirvara og kröfu til endurgreiðslu, njóta dráttarvaxta í ríkari mæli en aðrir gjaldendur sem ekki hafa gert það. Ef miða hefði átt dráttarvexti við önnur tímamörk en greinir í nefndu ákvæði tekjuskattslaga hefði það þurft að koma fram í ákvæðinu sjálfu.

Með vísan til framangreinds telur stefndi að sýkna eigi hann af öllum kröfum stefnanda.

Til stuðnings kröfum stefnda um málskostnað vísast í öllum tilvikum til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

#### IV.

##### Niðurstaða

Ágreiningur aðila snýst um það frá hvaða tíma eigi að reikna dráttarvexti á þá fjárhæð sem stefnandi greiddi 21. janúar 2014 með fyrirvara og kröfu um endurgreiðslu. Stefnandi byggir á því að greiða eigi dráttarvexti frá þeim tíma er gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta eða gjalda, sbr. 2. mgr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, eða frá 21. janúar 2014. Stefndi telur að miða eigi útreikninginn við lok úrskurðarfrests yfirsattanefndar 27. nóvember 2014. Ágreiningur aðila snýst þannig um það hvort ráða eigi sakarefninu til lykta á grundvelli 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 eða 3. mgr. 114. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003.

Varðandi þá málsástæðu stefnanda sem lýtur að formhlið málsins að fjármála- og efnahagsráðuneytið hafi ekki sent kæru stefnanda til umsagnar áður en það kvað

upp úrskurð sinn þann 18. september 2015, þá liggur fyrir í málinu umsögn Tollstjóra, dags. 9. júní 2015, þar sem vísað er til bréfs ráðuneytisins, dags. 11. maí 2015, þar sem óskað var umsagnar vegna stjórnslukæru stefnanda. Ekki verður því fallist á þessa málsástæðu stefnanda.

Ákvæði 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 mæla fyrir um að við endurgreiðslu oftekinn skatta og gjalda skv. 1. gr. skuli greiða gjaldanda vexti sem skulu vera þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákveður og birtir skv. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, af því fé frá þeim tíma sem greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðslan fer fram.

Í 2. mgr. 2. gr. segir að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skuli greiða dráttarvexti skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá þeim tíma er gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta eða gjalda.

Í 4. mgr. segir að ákvæði greinarinnar gildi ekki þar sem lög mæla fyrir á annan veg.

Lög nr. 29/1995 eru frá 6. mars 1995 og samhliða samþykkt þessara laga voru samþykkt lög nr. 31. 6. mars 1995 sem tóku til breytinga á ýmsum lögum er vörðuðu rétt til endurgreiðslu og vaxta af ofteknum sköttum og gjöldum, þar á meðal 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt og bættist þá við 3. mgr. við greinina. Hún varð síðar óbreytt að 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 sem stefndi byggir á að eigi við um sakarefnið í máli þessu.

Í 3. mgr. laga 90/2003 segir að sé kæra til meðferðar hjá yfirskattanefnd og nefndin leggur ekki úrskurð á kæru innan lögboðins frests skv. 1. og 2. mgr. 8. gr. laga nr. 30/1992 skuli greiða skattaðila dráttarvextai af fjárhæð sem yfirskattanefn úrskurðar að skuli endurgreiða, eða dæmd er síðar, frá þeim tíma þegar frestur nefndarinnar til að kveðju upp úrskurð leið. Í 4. mgr. segir síða n að ætíð megi krefjast dráttarvaxta frá þeim tíma er dómsmál telst höfðað til endurgreiðslu skatt samkvæmt lögum þessum.

Samkvæmt því sem rakið hefur verið fjalla 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 og 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003 ekki um sama tilvikið.

Við mat á því hvor þessara reglna eigi við um atvik í máli þessu ber til þess að líta að almenna reglan er sú að heimilt er að krefjst dráttarvaxta frá þeim degi er liðinn er mánuður frá því að kröfuhafi sannanlega krafði skuldara með réttu um greiðslu, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

Í athugasemdum með frumvarpi með lögum nr. 29/1005 segir að: „Rökin með greiðslu dráttarvaxta eru þau að slíkir vextir eru lögbundnar bætur vegna tjóns sem almennt má ætla að kröfuhafi verði fyrir vegna greiðsludráttar og þá jafnframt að jafna megi oftöku skattfjár til slíks greiðsludráttar. Gjaldendur sjálfir þurfi í öllum tilvikum að greiða dráttarvexti ef þeir greiða ekki álögð gjöld á gjalddaga og því sé

sanngjarnnt að þeir fái féð til baka með sömu vöxtum ef í ljós kemur á síðari stigum að þeir hafi greitt of mikið“.

Í athugasemdum segir síðan að meginreglan um vexti ofgreiddra skatta eigi að vera sú að beita almennum vöxtum, en þrátt fyrir þá meginreglu er gerð grein fyrir því að í frumvarpinu sé viðurkenndur réttur til greiðslu dráttarvaxta af ofgreiðslu skatta ef gjaldandi fær ekki endurgreidda skatta innan 30 dag eftir að hann setur fram kröfu þar að lútandi. Síðan segir í athugasemdum að dráttarvaxtaákvæði frumvarpsins sé fyrst og fremst ætlað að ná til þeirra tilvika þegar ágreiningur er milli gjaldanda og stjórnvalda um grundvöll eða fjárhæð skattgreiðslu. Í þeim tilvikum séu stjórnvöldum heimil innheimtuúrræi gegngjaldanda og þyki eðlilegt að gjaldandi fá fé endurgreitt með dráttarvöxtum ef á síðari stigum máls er viðurkenndur endurgreiðsluréttur. Telja verður að vilji löggjafans sé skýr hvað þetta varðar. Hér er um sérreglu að ræða, en telja verður að hún eigi við varðandi það álitaefni sem hér er til úrlausnar. Atvik eru hins vegar ekki með þeim hætti sem lýst er í 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003. Hafnað er því rökstuðingi stefnda fyrir því að hún eigi við um sakarefni í máli þessu. Þá vísast í þessu sambandi til dóms Hæstaréttar Íslands í málin nr. 241/2010.

Stefnandi greiddi tollstjóra þann 21. janúar 2014 framangreinda hækkun ríkisskattstjóra á tekjuskatti hans og gerði á sama degi kröfu um endurgreiðslu hins oftekna skatts. Með vísan til 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um dráttar vexti um endurgreiðslu oftekinni skatta og gjalda er fallist á kröfu stefnanda um Tollstjóra beri að miða dráttarvaxtaútreikning við 21. janúar 2014, sbr. 2. tl. dómkrafna stefnanda. Samkvæmt þessari niðurstöðu er fallist á kröfu stefnanda um að hrundið verði úrskurði fjármála- og efnahagsráðuneytisins, dags. 18. september 2015 og úrskurði tollstjóra, dags. 4. mars 2015 í málum stefnanda, en í úrskurðum var byggt á að miða ætti upphafstíma dráttarvaxta með vísan til 3. mgr. 114. gr. laga nr. 90/2003.

Að fenginni þessari niðurstöðu með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 þykir hæfilegt að stefndi greiði stefnanda 950.000 kr. í málskostnað.

Þórður Clausen Þórðarson héraðsdómari kveður upp dóminn.

#### Dómsorð:

Úrskurður fjármála- og efnahagsráðuneytisins, dags. 18. september 2015, og úrskurður tollstjóra, dags. 4. mars 2015, í málum stefnanda, Gunnars I. Hafsteinssonar, eru felldir úr gildi.

Tollstjóra ber að miða upphafstíma dráttarvaxtaútreiknings í máli stefnanda við 21. janúar 2014.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda 950.000 kr. í málskostnað.

Pórður Clausen Þórðarson