



## **D Ó M U R**

19. janúar 2016

**Mál nr.**      **E-1263/2016:**

Stefnandi:    Virðing hf.  
(*Kristján Gunnar Valdimarsson hdl.*)

Stefndi:      Íslenska ríkið  
(*Soffía Jónsdóttir hrl.*)

Dómari:      Lárentsínus Kristjánsson héraðsdómari

## **D Ó M U R**

**Héraðsdóms Reykjavíkur 19. janúar 2016 í málinu nr. E-1263/2016:**

Virðing hf.  
(*Kristján Gunnar Valdimarsson hdl.*)  
gegn  
íslenska ríkinu  
(*Soffía Jónsdóttir hrl.*)

Mál þetta sem höfðað var 25. apríl 2016 var dómtekið eftir aðalmeðferð þess 15. nóvember 2016. Málið var endurupptekið og endurflutt 17. janúar sl. samkvæmt fyrirmælum 115. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála.

Stefnandi er Virðing hf., [...] og stefndi er íslenska ríkið, [...].

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður yfirs kattanevndar frá 3. júní 2015 nr. 159/2015 og jafnframt verði felldur úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra frá 19. desember 2014 þannig að álagning virðisaukaskatts stefnanda árin 2008, 2009, 2010 og 2011, verði óbreytt.

Til vara er þess krafist að dráttarvextir að fjárhæð 23.668.690 krónur verði felldir niður.

Til þrautavara er þess krafist að dráttarvextir vegna árána 2008 og 2009 að fjárhæð 4.964.481 króna verði felldir niður.

Þá er þess krafist að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt síðar framlögðum málskostnaðarreikningi.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar.

I.

Þann 22. október 2010 óskaði ríkisskattstjóri upplýsinga frá stefnanda sem þá hét Auður Capital hf., um aðkeypta þjónustu erlendis frá og virðisaukaskattskil í því sambandi. Stefnandi sendi upplýsingar til ríkisskattstjóra 12. nóvember 2010, með bréfi dagsettu 11. sama mánaðar. Fram kom í bréfinu að stefnandi teldi að tilteknir reikningar gætu fallið undir þá sérfræðiþjónustu þar sem áskilið er að kaupandi þjónustunnar skuli sjálfur skila virðisaukaskatti. Var í bréfinu sérstaklega óskað

eftir afstöðu ríkisskattstjóra til þess hvort greiða skyldi skatt af þessari tilteknu þjónustu. Enn fremur var sérstaklega óskað eftir álitum ríkisskattstjóra á því hvort þjónustan teldist samt sem áður nýtt að hluta hér á landi. Ef niðurstaðan yrði sú að þessir reikningar bæru íslenskan virðisaukaskatt þá var óskað eftir því að fá að greiða hann án álags.

Þessum beiðnum stefnanda um leiðbeiningar vegna skattskila var ekki svarað beint af hálfu ríkisskattstjóra. Embættið sendi hins vegar aðrar fyrirspurnir með bréfum 16. júlí og 1. nóvember 2012 sem stefnandi svaraði 4. október og 19. nóvember 2012. Í bréfinu frá júlí var vísað til fyrra bréfs frá 2010 og svarbréfs stefnanda. Nú var óskað eftir upplýsingum um alla aðkeypta erlenda þjónustu stefnanda fyrir árin 2008, 2009, 2010 og 2011, en ekki einungis þá sem stefnandi teldi falla undir 12. og 35. gr. laga nr. 50/1988. Beðist var velvirðingar á því að töf hefði orðið á málinu, sem stafaði að sögn af því að útfærsla á því hvað teldist virðisaukaskattsskyld þjónusta í þessum efnunum hefði lengi verið í skoðun hjá embættinu.

Næstu samskipti stefnanda og ríkisskattstjóra voru ekki fyrir en 19. júní 2014 þegar ríkisskattstjóri óskaði eftir frekari upplýsingum. Í bréfinu tekur ríkisskattstjóri það fram að bréfið sé ritað í framhaldi af bréfum til Auðar Capital hf. á árunum 2010 og 2012. Aftur var beðist afsökunar vegna tafa á afgreiðslu málsins, nú með þessum orðum: „Beðist er afsökunar á því hvað dregist hefur að taka afstöðu til skýringa félagsins en vegna starfsmannabreytinga og flutninga féll málið milli stafs og hurðar.“

Stefnandi svaraði þessu erindi með bréfi 12. september 2014 og gerði jafnframt alvarlega athugasemd við þann „gríðarlega langa tíma sem ríkisskattstjóri hafi tekið“ í að skoða málið.

Það var svo 21. nóvember sama ár sem ríkisskattstjóri tilkynnti stefnanda að hann hefði í hyggju að endurákvarða fjárhæðir virðisaukaskatts af erlendri þjónustu á árunum 2008, 2009, 2010 og 2011.

Ríkisskattstjóri útskýrði í bréfi sínu frá 21. nóvember 2014, að málið hefði tafist þar sem á skoðunartímanum hefðu fallið tveir úrskurðir yfirskattanefndar sem mótað hefðu viðhorf embættisins. Stefnandi andmælti fyrirhuguðum breytingum með bréfi 15. desember 2014.

Ríkisskattstjóri kvað síðan upp úrskurð sinn þann 19. desember 2014. Hann fól í sér að virðisaukaskattur stefnanda var hækkaður á öllum tímabilum fyrir utan eitt á fyrrgreindum árum. Álagsheimild samkvæmt 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 var ekki beitt. Dráttarvextir voru hins vegar reiknaðir frá gjalddaga hvers virðisaukatímabils sem hækkað var.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með bréfi dags. 30. janúar 2015 sem kvað upp úrskurð sinn 3. júní 2015 í málinu nr. 159/2015. Nefndin staðfesti úrskurð ríkisskattstjóra með þeirri breytingu, að fallist var á þrautavarakröfu stefnanda og virðisaukaskattur lækkaður um 24.719.547 krónur.

## II.

Stefnandi byggir á því að svo verulegur dráttur hafi orðið á málsmeðferð ríkisskattstjóra í málinu að brotið hafi í bága við 1. mgr. 9. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993, um að ákvarðanir skuli teknar svo fljótt sem unnt er. Þannig hafi liðið um fjögur ár frá fyrsta fyrirspurnarbréfi þar til afstaða ríkisskattstjóra lá fyrir. Þær skýringar sem ríkisskattstjóri hafi gefið séu með öllu ófullnægjandi.

Stefnandi telur ekki hægt að gera þá kröfu til sín að hann hafi mátt vita hvernig fara ætti með virðisaukaskattskilin þegar ríkisskattstjóri sjálfur hafi ekki vitað það og þurft að bíða úrskurða yfirskattanefndar.

Þá telur stefnandi að ríkisskattstjóri hafi ekki gætt leiðbeiningarskyldu sinnar með drætti á svörum og misvísandi orðalagi í fyrirspurnarbréfi sínu. Stefnandi kveður embættið hafa gengist við þessu í kröfugerð sinni til yfirskattanefndar frá 23. mars 2015.

Stefnandi hafi óskað sérstaklega eftir leiðbeiningum frá ríkisskattstjóra vegna skattskila, með bréfi 11. nóvember 2010, en því hafi ekki verið sinnt fyrr en afstaða ríkisskattstjóra lá fyrir með boðunarbréfi dags. 21. nóvember 2014.

Fram komi í úrskurði yfirskattanefndar að almennt leiði brot á reglum um tímafresti og leiðbeiningarskyldu, hvorri um sig og einni sér ekki til ógildingar stjórnvaldsúrskurðar. Hér sé hins vegar brotið gegn báðum þessum reglum en stefnandi hafði sýnt sérstakan vilja til að skila virðisaukaskatti samkvæmt rétttri túlkun ríkisskattstjóra. Enn fremur sé til þess að líta að ríkisskattstjóri virtist ekki vita sjálfur hvernig með ætti að fara. Hann hafi því ekki getað veitt leiðbeiningar og af þeim sökum tafið málið.

Til vara er þess krafist að dráttarvextir að fjárhæð 23.668.690 kr. verði felldir niður.

Dráttarvextir nema samkvæmt greiðslukvittun til stefnanda 25.546.553 krónum. Þegar yfirskattanefnd í úrskurði sínum nr. 159/2015 lækkaði höfuðstól virðisaukaskatts þá hafi í framhaldi af úrskurðinum verið endurgreiddir dráttarvextir að fjárhæð 1.877.863 krónur. Varakrafa stefnanda nemi því 23.668.690 krónum.

Ríkisskattstjóri hafi endurákvæmt virðisaukaskatt stefnanda þann 19. desember 2014 vegna virðisaukaskattstímabila á árunum 2008, 2009, 2010 og 2011. Þar sem virðisaukaskattstímabil voru liðin hafi verið reiknað álag vegna síðbúinnar greiðslu og síðan reiknaðir dráttarvextir á ógreiddan virðisaukaskatt. Dráttarvextir hafi verið reiknaðir frá gjalddaga viðkomandi tímabils og því í reynd reiknaðir aftur í tímann.

Yfirskattanefnd hafi tekið fram að dráttur á málinu hafi farið í bága við málshraðareglu stjórnisýsluréttar, sbr. 1. mgr. 9. gr. stjórnisýslulaga nr. 90/2003, og hafi ríkisskattstjóri beðist afsökunar á honum. Þrátt fyrir þetta og þegar ríkisskattstjóri gat ekki sinnt lögbundinni leiðbeiningarskyldu sinni, hafi hann ákveðið með úrskurði 19. desember 2014 að hækka virðisaukaskatt á aðkeyptri þjónustu erlendis frá, á framangreindum virðisaukaskattstímabilum.

Ríkisskattstjóri hafi þó felld niður álag samkvæmt 6. mgr. 27. gr. en skilyrði þess sé að skattaðili færi fram gildar ástæður til málsbóta.

Stefnandi hafi ávallt viljað hafa skattamál sín í lagi en ríkisskattstjóri hafi ekki getað svarað spurningum um uppgjörshætti.

Það hafi því verið verulegur vafi um hvernig skyldi fara með þetta mál skattalega. Í úrskurði yfirskattanefndar nr. 282/2015, hafi verið felld niður vanefndaviðurlög vegna staðgreiðslu þar sem „allnokkur réttaróvissa“ hafði verið uppi um álitaefnið og tekið undir það að verulegur vafi hafi leikið á því hvernig bæri að standa að staðgreiðsluskilum vegna þeirra atvika er í málinu greindi. Vanefndaviðurlögin sem felld voru niður voru dráttarvextir, sem nefnast álag 2 í staðgreiðslulögum.

Stefnandi bendir á að í tilvísuðum úrskurði hafi ríkisskattstjóri haft uppi þau rök í málinu, gegn niðurfellingu álags, að skattaðili málsins hefði ekki óskað eftir leiðbeiningum frá ríkisskattstjóra um hvernig bæri að haga skattskilum. Það

sjónarmið eigi ekki við í þessu máli þar sem stefnandi gerði einmitt það.

Það er andstætt lögum að mati stefnanda að stjórnvöld geti hvort sem er af ásetningi eða fyrir gáleysi tafið mál og vegna dráttar á málinu beitt vanefndaúræðum eins og dráttarvöxtum. Niðurstaðan verði þá sú að stjórnvöld hagnist beinlínis á því að tefja mál eins og kostur er. Dráttarvextir séu almennt vegna vanefnda en hér sé ekki um slíkt að ræða.

Gjalddagi kröfu sé sá dagur þegar kröfuhafi getur krafist greiðslu. Ríkisskattstjóri hefði getað krafist greiðslunnar á gjalddaga hvers virðisaukaskattstímabils þegar embættið var sjálft að bíða eftir fordæmi yfirskattanefndar. Það lá ekki fyrir fyrir en með úrskurði 283/2013, sem ríkisskattstjóri vísar til, sem var kveðinn upp 18. september 2013 en boðun ríkisskattstjóra hafi þó ekki borist fyrir en 21. nóvember 2014. Það geti ekki verið vanefnd þegar kröfuhafi veit sjálfur ekki hver krafan er og meginreglan sé sú að ef atvik, sem varða kröfuhafa, valda greiðsludrætti, verði skuldari ekki skyldugur til að greiða dráttarvexti.

Stefnandi bendir á 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu en þar segi að sé ekki samið um gjalddaga kröfu þá sé heimilt að reikna dráttarvexti þegar mánuður er liðinn frá því að kröfuhafi sannanlega krafði skuldara með réttu um skuldina. Það sé ekki fyrir en 19. desember 2014 sem ríkisskattstjóri kveður upp úrskurð sinn. Stefnandi vísar til dóms Hæstaréttar frá 7. nóvember 2013 í máli nr. 368/2013, þar sem fjallað sé um það hvenær skattkrafa stofnast, en það hafi verið talið hafa gerst þegar ríkisskattstjóri tók ákvörðun í máli.

Almennt sé það svo við endurákvörðun tekjuskatts að krafan falli ekki í gjalddaga fyrir en 10 dögum eftir að ákvörðun er tekin og í eindaga 30 dögum síðar, sbr. 6. mgr. 112. gr. laga nr. 90/2003. Það skiptir því ekki öllu máli þótt skattyfirvöld dragi slíkar ákvarðanir. Annað sé uppi þegar um virðisaukaskatt sé að ræða. Í þessum máli sé t.d. ákvarðaður virðisaukaskattur vegna ársins 2008 á árinu 2014 og dráttarvextir þá reiknaðir í sex ár.

Stefnandi telur að með því að ríkisskattstjóri hafi felld niður álag samkvæmt 2. mgr. 28. gr. laga nr. 50/1988 í máli stefnanda felist viðurkenning á sök ríkisskattstjóra við þessa skattframkvæmd.

Sömu efnisrök eigi við um niðurfellingu dráttarvaxta vegna staðgreiðslu og virðisaukaskatts. Ríkisskattstjóri hafi viðurkennt að tafir hafi m.a. stafað af því að

beðið hafi verið eftir niðurstöðu yfirkattanefndar í sambærilegum málum. Því sé um að ræða óljósa skattframkvæmd sem leiða ætti til þess að vanefndaúrræðum yrði ekki beitt. Hér vísi stefnandi til úrskurðar yfirkattanefndar nr. 282/2015 og dóms Hæstaréttar frá 5. febrúar 1998, í máli nr. 224/1997.

Stefnandi telur að 28. gr. laga um virðisaukaskatt, um að sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 24. gr., skuli greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er, gildi ekki. Reglan gildi þannig ekki þegar krafa verður til vegna endurákvörðunar ríkisskattstjóra, sbr. lokamálsgrein 49. gr. laganna.

Til þrautavara krefst stefnandi þess að dráttarvextir vegna árána 2008 og 2009 að fjárhæð 4.964.481 króna verði felldir niður vegna fyrningar.

Þann 19. desember 2014 hafi verið tekin ákvörðun um hækkun virðisaukaskatts vegna tímabíla á árunum 2008 og 2009 og reiknaðir dráttarvextir frá gjalddaga hvers tímabíls fyrir sig.

Samkvæmt lögum um fyrningu kröfuréttinda nr. 150/2007, sé almennur fyrningarfrestur kröfu fjögur ár. Það sé því of seint fyrir ríkissjóð að innheimta dráttarvexti vegna árána 2008 og 2009 eftir 19. desember 2014 þegar ákvörðun ríkisskattstjóra liggur fyrir. Dráttarvextir sem ákvarðaðir voru þann 19. desember 2014 vegna 2008 og 2009 hafi því verið fyrndir.

Fyrningarfrestur reiknist frá þeim degi þegar kröfuhafi gat fyrst átt rétt til efnda, sbr. 2. gr. laga nr. 150/2007. Ríkisskattstjóri gat ekki átt þessa kröfu fyrr en hann vissi sjálfur hver krafan yrði. Ekki sé því hægt að fara lengra aftur í tímann en fjögur ár með kröfu um dráttarvexti.

Stefnandi vísar um lagarök til laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, einkum 7. og 9. gr., laga nr. 38/2001, um vexti og verðtryggingu, laga nr. 150/2007, um fyrningu kröfuréttinda, auk meginreglna kröfuréttar.

Um málskostnað vísar hann til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

III.

Stefndi bendir dómnum á atriði er gætu leitt til frávísunar án þess að gera um það kröfu. Þannig byggir stefnandi einvörðungu á því að formreglur hafi verið brotnar við málsmeðferðina. Hann virðist því sætta sig við tilvísaða úrskurði efnislega og hafi þess vegna ekki lögvarða hagsmuni af úrlausn um ógildingarkröfu sína.

Hvað varði vara- og þrautavarakröfu hafi stefna verið birt rúmu ári eftir að stefnandi greiddi þá vexti sem hann nú krefjist að fá fellda niður með dómi. Ekki sé krafist endurgreiðslu dráttarvaxta heldur sé þess krafist að þeir verði felldir niður. Hagsmunir sem stefnandi kann að hafa haft af því að fá dóm um niðurfellingu dráttarvaxta séu því ekki lengur fyrir hendi, enda hafi stefnandi þegar innt þessa skyldu af hendi. Skorti því á skilyrði 2. mgr. 25. gr. laga nr. 91/1991 um lögvarða hagsmuni og beri að vísa varakröfu og þrautavarakröfu stefnanda sjálfkrafa frá dómi.

Stefnandi telur ekki merkjanlegt af stefnu málsins að það sé tilgangur sinn með málshöfðuninni að fá hnekktt efnislegri niðurstöðu yfirkattaneftndar, heldur sá einn að fá úrskurðum yfirkattaneftndar og ríkisskattstjóra hnekktt á þeim grundvelli að við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra hafi ekki verið gætt að formreglum 7. gr. og 9. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Engar málsástæður sé að finna í stefnu sem lúta að því að fá efnisniðurstöðu úrskurða ríkisskattstjóra og yfirkattaneftndar hnekktt.

Sýknukröfu sína byggir stefndi á því að engir þeir annmarkar séu á úrskurðum yfirkattaneftndar og ríkisskattstjóra sem varðað geta ógildi þeirra.

Fyrir liggir að mál stefnanda var til meðferðar hjá ríkisskattstjóra um fjögurra ára skeið áður en ákvörðun var tekin í því og hún tilkynnt stefnanda. Heimild til endurákvörðunar virðisaukaskatts nái til síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram sbr. 5. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988. Endurákvörðun á virðisaukaskattskilum stefnanda hafi því farið fram innan lögmæltis frests.

Í dómaframkvæmd hafi brot stjórnvalda gegn almennum málshraðareglum og ákvæðum um lögmæltu fresti ekki verið talin leiða til þess að ómerkja beri ákvarðanir þeirra, ef slík brot hafa ekki áhrif á niðurstöðu máls. Í málinu sé ekki deilt um efnislega niðurstöðu skattfyrivalda um skattskyldu stefnanda skv. 1. og 3. mgr. 35. gr. sbr. 10. tölulið 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1998. Beri því þegar af þeirri ástæðu að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Málsástæðum stefnanda er varði meint brot gegn 1. mgr. 7. gr. laga nr. 37/1993 er mótmælt á sama grundvelli. Hafi það misfarist með einhverjum hætti hjá ríkisskattstjóra að leiðbeina stefnanda liggja fyrir að þau vanhöld hafa ekki leitt til rangrar efnislegrar niðurstöðu í máli stefnanda. Þá bar stefnanda, ótilkvöddum, að standa skil á virðisaukaskattsskýrslu til ríkisskattstjóra og greiða virðisaukaskatt vegna kaupa á þjónustu erlendis frá, í samræmi við fyrirmæli 3. mgr. 35. gr. laga nr. 50/1988.

Verði stefndi sýknaður af aðalkröfu stefnanda, kveðst stefndi vart sjá að stefnandi hafi lögvarða hagsmuni af því að fá dóm um varakröfu sína og þrautavarakröfu, þar sem hann hafi þegar greitt endurákvarðaðan virðisaukaskatt í samræmi við úrskurð ríkisskattstjóra. Kröfugerð stefnanda sýnist því vera röng að þessu leyti og feli í sér ómöguleika þar sem dráttarvextir sem þegar hafa verið greiddir verði ekki felldir niður með dómi. Því beri að vísa þessum kröfum sjálfkrafa frá dómi á grundvelli 2. mgr. 25. gr. laga nr. 91/1991.

Verði varakröfu og þrautavarakröfum stefnanda ekki vísað frá dómi byggir stefndi sýknukröfu sína af varakröfu stefnda aðallega á þeirri málsástæðu að ákvörðun dráttarvaxta á vangoldinn virðisaukaskatt stefnanda sé í samræmi við skýr fyrirmæli 28. gr. laga nr. 50/1988.

Samkvæmt 5. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988 nái heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar virðisaukaskatts til skatts síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Óumdeilt sé að ríkisskattstjóri gætti að framangreindum tímamörkum í málinu. Þá liggja fyrir að samkvæmt skýru ákvæði 1. mgr. 28. gr. ber virðisaukaskattsskuld dráttarvexti sé hún ekki greidd innan mánaðar frá gjalddaga. Þau lagafyrirmæli séu eðlileg enda um vörsluskatt að ræða. Loks sé tekið fram í 6. mgr. 29. gr. að áfrýjun eða deila um skattskyldu fresti ekki gjalddaga skattsins né leysi undan neinum þeim viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans. Samkvæmt almennum lögskýringarreglum gangi dráttarvaxtaákvæði virðisaukaskattslaganna framur almennum ákvæðum laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

Í dómaframkvæmd sé litið svo á að þegar um er að ræða innheimtu og skil á vörslusköttum þurfi ekki atbeina stjórnvalds til að ákveða fjárhæð skatta, heldur sé gjaldanda ætlað að skila skýrslu sem byggja má skattfjárhæð á og standa síðan skil á greiðslu í samræmi við það. Þegar svo standi á verði skattkrafa til þegar skattþegn skilar skýrslu með fullnægjandi upplýsingum, óháð því hvort greitt sé um leið, en

jafna megi slíkum skýrsluskilum til viðurkenningar gjaldanda á skattfjárhæðinni. Stefnandi hafi skilað inn virðisaukaskattsskýrslum á þeim uppgjörstímabilum sem um ræði og staðið skil á greiðslu virðisaukaskatts í samræmi við þær, sbr. 1. mgr. 24. gr. og 1. og 3. mgr. 35. gr. laga nr. 50/1988. Þau skattskil hafi ekki verið rétt þar sem virðisaukaskattur vegna kaupa stefnanda á þjónustu erlendis frá var ekki allur talinn fram. Skattskil stefnanda hafi verið leiðrétt með úrskurði ríkisskattstjóra 19. desember 2014. Málsástæðu stefnanda að gjalddagi virðisaukaskattsskuldar hans sé 19. desember 2014 sé því mótmælt sem rangri.

Í bréfi ríkisskattstjóra til stefnanda 22. október 2010 komi skýrlega fram að ríkisskattstjóri hafi talið þá starfsemi stefnanda, sem fólst í kaupum á þjónustu erlendis frá, falla undir 1. og 3. mgr. 35. gr. laga nr. 50/1988. Þá liggja fyrir að í kjölfar fyrirspurnarbréfs skattstjóra hafi stefnandi farið sérstaklega yfir skattframkvæmd sína líkt og fram kemur í svarbréfi hans 12. september 2014. Eins og stefnandi leggi málið fyrir dóm liggja fyrir að ekki sé ágreiningur um skattskyldu hans, né fjárhæð virðisaukaskattsskyldrar aðkeyptrar þjónustu frá árinu 2008 til 31. október 2011. Að teknu tilliti til þeirrar staðreyndar annars vegar og frumkvæðisskyldu stefnanda samkvæmt 3. mgr. 35. gr. hins vegar hefði stefnandi átt að skila virðisaukaskatti vegna kaupa á þjónustu erlendis frá með fyrirvara, teldi hann vafa leika á réttmæti skattskyldu sinnar.

Samkvæmt 1. mgr. 24. gr. laga nr. 50/1988 sé hvert uppgjörstímabil virðisaukaskatts tveir mánuðir og skuli skattaðili í lok hvers uppgjörstímabils greiða ótilkvaddur þann virðisaukaskatt sem honum ber að greiða samkvæmt lögnum. Í 28. gr. laganna sé kveðið á um skilyrðislausu skyldu til að greiða dráttarvexti ef ekki eru staðin rétt skil á virðisaukaskatti. Enga heimild sé að finna í lögnum til að fella niður dráttarvexti.

Tilvísun stefnanda til úrskurðar yfirsattanefndar nr. 282/2015 hefur að mati stefnda ekki fordæmisgildi við úrlausn á máli stefnanda. Virðist þess misskilnings gæta í stefnu að yfirsattanefnd hafi með þeim úrskurði fellt niður dráttarvexti. Samkvæmt úrskurðinum, sem birtur er á vef nefndarinnar, komi þvert á móti fram að um hafi verið að ræða álag sem lagt er á samkvæmt ákvæðum 1. og 2. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Þar að auki hafi málavextir verið af allt öðrum toga; annars vegar hafi reynt á samspil álagsbeitingar gagnvart launþegum og hins vegar gagnvart launagreiðanda þeirra. Ekkert álag hafi verið lagt á stefnanda.

Sýknukrafa stefnda af þrautavarakröfu stefnanda er á því byggð að endurákvörðun á virðisaukaskatti stefnanda sé innan þeirra tímamarka sem greinir í 5. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988. Skyld sé að ákvarða dráttarvexti ef vanhöld verða á greiðslu virðisaukaskatts, sbr. 1. mgr. 28. gr. Samkvæmt 5. mgr. 29. gr. leysi deila um skattskyldu ekki undan neinum þeim viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans. Í dómaframkvæmd haldist dráttarvextir skv. fyrirmælum 1. mgr. 28. gr. laga nr. 50/1988 undantekningarlaust í hendur við undirliggjandi skattkröfu. Enda væri það óeðlilegt að skattaðili gæti séð sér hag í því að skila ekki inn virðisaukaskattsskýrslu til skattýfirvalda eða skila inn skýrslu með ófullnægjandi upplýsingum á gjaldþaga án viðurlaga í formi dráttarvaxta, sérstaklega þegar haft sé í huga að virðisaukaskattur er vörsluskattur sem innheimtuaðila ber að skila í ríkissjóð.

Krafa um málskostnað úr hendi stefnanda er studd við 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991.

#### IV.

Ekki verður fallist á að stefnandi hafi ekki lögvarða hagsmuni af því að um aðalkröfu hans sé fjallað. Ljóst er þannig að mati dómsins að ef fallist er á kröfuna geti það haft þýðingu fyrir stefnanda, burtséð frá því hveð nýttu þær málsástæður sem teft er fram henni til stuðnings eru, eða hvaða úrræði mögulega byðust stefnanda í þeirri stöðu.

Dómurinn telur heldur ekki efni til að frávísa varakröfu stefnanda af þeim sökum að krafist er niðurfellingar á dráttarvöxtum sem þegar hafa verið greiddir og stefnandi hafi því ekki lengur lögvarða hagsmuni af því að fá um kröfuna fjallað. Til sanns vegar má hins vegar færa að dómsorð sem yrði í samræmi við þá kröfugerð myndi í raun ekki fela í sér aðfararhæfan dóm fyrir vöxtunum. Hins vegar verður að telja ljóst hver tilgangur stefnanda með kröfugerðinni er og það megi einnig vera stefnda ljóst. Verður vart séð að stefndi gæti hafnað endurgreiðslu dráttarvaxta ef endanlegur dómur gengi um niðurfellingu þeirra. Um þessi sjónarmið má til dæmis vísa til dóms Hæstaréttar í málinu nr. 665/2016.

Lögmaður stefnanda staðfesti við aðalmeðferð málsins að ekki sé byggt á því að þeir úrskurðir sem, með aðalkröfu málsins, er krafist ógildingar á séu haldnir efnisannmörkum; að þeir feli í sér ranga niðurstöðu að lögum. Einvörðungu sé byggt á því að formreglur stjórnsýsluréttar hafi verið brotnar. Annars vegar hafi málskraðareglan verið gróflega brotin og hins vegar hafi skort á leiðbeiningar frá

ríkisskattstjóra til stefnanda. Saman leiði þessi brot til þess að ógilda beri úrskurðina.

Samkvæmt 1. mgr. 9. gr. stjórnslulaga skal taka ákvarðanir í stjórnslumálum svo fljótt sem unnt er. Meginreglan hefur þó verið talin sú að brot á málshraðareglu stjórnsluréttar leiði eitt og sér ekki til ógildingar stjórnvaldsákvörðunar. Sérstaklega á það við þegar sýnt þykir að dráttur á máli hafi ekki leitt til rangrar efnislegrar niðurstöðu til skaða fyrir málsaðila.

Fallast verður á með stefnanda að dráttur málsins hafi verið óhóflegur og þær skýringar sem á honum hafa verið gefnar langt í frá fullnægjandi.

Brot ríkisskattstjóra á 1. mgr. 7. gr. stjórnslulaga getur á hinn bóginn ekki talist jafn stórfellt og brot hans á 1. mgr. 9. gr. laganna. Sá skortur á leiðbeiningum sem vísað er til er og nokkuð samofinn broti á málshraðareglunni sbr. framangreint. Þannig má rekja hluta þess dráttar sem á málinu varð til þess að ríkisskattstjóri sjálfur virðist hafa talið rétt að bíða tveggja úrskurða yfirskattanefndar og ekki virðist gerður ágreiningur um það í málinu að réttarstaðan hefði verið um margt óljós áður en nefndin kvað upp sína úrskurði. Við mat á því hvort leiðbeiningarskyldu hafi verið gætt telur dómurinn einnig óhjálkvæmilegt að hafa í huga stöðu stefnanda.

Þrátt fyrir að réttaróvissa hafi ríkt á sviðinu hefði ríkisskattstjóra með réttu borið að tilkynna stefnanda um stöðu málsins á hverjum tíma, hvað stæði afgreiðslu á fyrirspurnum hans fyrir þrifum og hvenær vænta mætti niðurstöðu, sbr. 3. mgr. 9. gr. stjórnslulaga, en það gerði embættið ekki nema með afar stopulum hætti og braut því jafnframt gegn þeirri reglu.

Líkt og gildir um brot á málshraðareglunni hefur verið talið að brot á leiðbeiningarskyldu leiði alla jafnan ekki til ógildingar á stjórnvaldsákvörðun. Hefur það verið orðað svo að töluvert þurfi að koma til svo vanræksla stjórnvalds á leiðbeiningarskyldu leiði til ógildingar. Hvað þetta verður hefur einnig hér verið horft til þess hvort brot á reglunni hafi leitt til rangrar efnislegrar niðurstöðu til skaða fyrir málsaðila.

Dómurinn fellst á að það geti leitt til ógildingar á stjórnvaldsákvörðun ef brotin er fleiri en ein málsmeðferðaregla við málsmeðferð fyrir stjórnvaldi, það er að til ógildingar geti komið þótt brot á hverri og einni reglu sem um ræðir megni ekki að

leiða til ógildingar.

Í ljósi þess hins vegar að stefnandi hefur sjálfur lýst því yfir að hann telji enga efnisannmarka á tilvísuðum úrskurðum og niðurstöðu um skattskyldu samkvæmt þeim því rétta, verður ekki séð að efni séu til að líta svo á að framangreindir hnökrar, sem vissulega voru á meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra, séu af þeim meiði að leiða eigi til ógildingar. Verður aðalkröfu stefnanda því hafnað.

-----

Stefnandi gerir þá kröfu til vara að dráttarvextir að fjárhæð 23.668.690 krónur verði felldir niður. Eins og að framan greinir telur dómurinn að orðalag kröfugerðarinnar girði ekki fyrir efnisumfjöllun um hana.

Óumdeilt er í málinu að samkvæmt 5. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, nær heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar virðisaukaskatts til skatts síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Ekki er heldur gerður ágreiningur um að ríkisskattstjóri hafi haldið þessi tímamörk.

Samkvæmt 1. mgr. 28. gr. laganna ber virðisaukaskattsskuld dráttarvexti sé hún ekki greidd innan mánaðar frá gjalddaga. Þá er kveðið á um það í 6. mgr. 29. gr. að áfrýjun eða deila um skattskyldu fresti ekki gjalddaga skattsins né leysi undan neinum þeim viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans.

Í 3. mgr. 35. gr. er svo ákvæði um að skattskyldur aðili skuli ótilkvaddur gera ríkisskattstjóra grein fyrir kaupum á þjónustu, á sérstakri skýrslu, í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Gjalddagi er fimmti dagur annars mánaðar frá lokum þess almenna uppgjörstímabils sem viðskiptin falla undir. Greiðslu ásamt skýrslu skal svo skilað til innheimtumanns ríkissjóðs eigi síðar en á gjalddaga.

Af lögum nr. 50/1988 verður ráðið að það tjói ekki skattaðila að gera ágreining um skyldu sína til að greiða virðisaukaskatt og komast þannig hjá greiðslu. Með sama hætti verður því slegið föstu að skattaðili geti ekki komið sér tímabundið undan greiðslu með því að bera við réttaróvissu. Verður þannig ekki betur séð en að áhættan af slíku ástandi sé öll lögð á hinn skattskylda aðila. Af framangreindum ákvæðum og lögnum í heild verður og ráðið að löggjafinn hefur ákveðið að víkja í raun frá þeim meginreglum kröfuréttar sem gilda um dráttarvexti og gjalddaga kröfu.

Ekki verður annað ráðið af málatilbúnaði stefnanda en að hann fallist á að hinir kærðu úrskurðir hafi falið í sér endurákvörðun virðisaukaskatts. Í slíkum tilvikum hefur verið talið að heimilt sé að reikna dráttarvexti aftur í tímann á grundvelli framangreindra ákvæða sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar í málinu nr. 450/2001 þar sem segir: „Engin heimild stóð til að færa aftur í tímann gjalddaga þessa virðisaukaskatts eins og ef um endurákvörðun hans hefði verið að ræða.“ Ekki er fallist á að tilvísuð fordæmi sem stefnandi hefur bent á og varða staðgreiðslu skatta geti haft grundvallarþýðingu við úrlausn þessa máls.

Þá er heldur ekki fallist á að sjónarmið í dómi Hæstaréttar í málinu nr. 368/2013 eigi að leiða til þess að fallist verði á varakröfu stefnanda. Í dómnum er gerður greinarmunur annars vegar á sköttum sem þarfnast aðkomu stjórnvalds, þ.e. þurfi ákvörðun stjórnvalds til, og þá stofnist skattkrafan þegar stjórnvaldið hefur tilkynnt greiðanda um ákvörðunina, og hins vegar á sköttum þar sem ekki þarf atbeina stjórnvalds, heldur stofnast krafan með skýrsluskilum gjaldanda, enda felist viðurkenning gjaldanna á kröfunni í skilunum. Dómurinn telur ekki að hægt sé að koma sér hjá þessum meginreglum með því að skila ekki skýrslum og gera ágreining um skattinn. Þá fjallar tilvísaður dómur um nauðasamninga og hvenær krafa teljist stofnast m.t.t. þess hvort hún verði felld undir nauðasamning eða standi utan hans.

Dómurinn fellst á með stefnanda að mjög bagalegt sé að undir þessum kringumstæðum geti verulegur dráttur á máli fyrir stjórnvaldi leitt til þess að dráttarvextir verði mun hærri en eðlilegt væri. Engin ákvæði laganna kveða hins vegar á um undanþágu á framangreindum skyldum gjaldanda og stefnandi hefur ekki bent á næg lagarök til stuðnings því að undir vissum kringumstæðum gildi framangreind ákvæði ekki, m.a. ef óeðlilegar tafir verða á endurákvörðun eins og sannanlega í þessu máli. Því verður, eins og fyrr segir, litið svo á að áhætta af slíku sé ætíð lögð á hinn skattskylda aðila og honum beri þá, til að forðast dráttarvexti, að skila skýrslum og greiða umdeildan skatt á gjalddögum en ætti þá endurkröfu á ríkissjóð ef síðar kæmi í ljós að greiðslur væru umfram skyldu.

Því verður varakröfu stefnanda einnig hafnað.

-----

Þrautavarakrafa stefnanda byggir á því að dráttarvextir vegna áráanna 2008 og 2009 verði felldir niður þar sem þeir hafi verið fyrndir. Stefndi telur að samkvæmt dómaframkvæmd haldist dráttarvextir ætíð í hendur við undirliggjandi skattkröfu. Óeðlilegt sé að skattaðili geti séð sér hag í því að skila ekki inn virðisaukaskattsskýrslu eða gefið ranga skýrslu, án viðurlaga í formi dráttarvaxta enda um vörsluskatt að ræða.

Ekkert sérstakt ákvæði er um þetta í lögum nr. 50/1988 og stefndi hefur ekki sýnt fram á framangreint, þ.e. að vextir fyrnist ekki vegna krafna sem þessara. Dómurinn telur það og frekar óeðlilegt, án þess að það skipti grundvallarmáli, að skattaðila sé gert að greiða dráttarvexti allt að sex ár aftur í tímánn þegar drátt á máli megi rekja til þess sem leggur skattinn á eins og hér horfir við.

Því verður lagt til grundvallar að um þetta atriði gildi fyrningarlög nr. 150/2007 en þau tóku gildi 1. janúar 2008. Samkvæmt þeim fyrnast vextir samkvæmt meginreglu 3. gr. á fjórum árum. Því verður að fallast á með stefnanda að hluti þeirra vaxta sem hann greiddi í upphafi árs 2015 hafi verið fyrndir.

Af framlögðum gögnum málsins má ráða að umkrafin fjárhæð, 4.964.481 króna, sé vegna dráttarvaxta frá 5. júní 2008 til 19. desember 2010, þ.e. fjórum árum áður en úrskurður ríkisskattstjóra féll. Kröfugerðin miðast hins vegar samkvæmt orðanna hljóðan við 2008 og 2009. Dómurinn telur að um misritun hljóti að vera að ræða í stefnu miðað við gögn málsins og fjárhæðina, enda tekur stefnandi það fram í umfjöllun um málsatvik í stefnu að tímabilið sé ofangreint þ.e. til 19. desember 2010. Þetta má og ráða mjög skýrt af gögnum málsins og hefur því ekki þurft að gera stefnda erfiðara um vik að verjast kröfunni, en stefndi hefur í engu mótmælt umræddri fjárhæð eða lengd fyrningarfrests, þ.e. ef lítið yrði svo á að lög nr. 150/2007 giltu. Í þessu sambandi má líta til þess að stefnandi hefði allt eins getað gert kröfuna án þess að vísa í henni til tiltekinna gjaldaára. Það vekur athygli dómsins að svo virðist sem ósamræmi sé á milli þeirra dráttarvaxta sem voru raunverulega greiddir sbr. varakröfu stefnanda og þrautavarakröfu. Þar sem sá mismunur virðist stefnanda í hag verður ekki talin ástæða til að fjalla frekar um það atriði enda hefur stefndi, eins og fyrir segir, ekki mótmælt fjárhæðinni.

Með vísan til umfjöllunar um hugsanlega frávísun á varakröfu stefnanda verður talið að hægt sé að fella dóm á þrautavarakröfu hans.

Því er það niðurstaða málsins að fallist er á þrautavarakröfu stefnanda um niðurfellingu á dráttarvöxtum að fjárhæð 4.964.481 krónu.

Eftir þessum úrslitum málsins þykir stefnandi eiga rétt á hluta af málskostnaði sínum úr hendi stefnda. Þykir hann hæfilegur 1.000.000 króna.

Af hálfu stefnanda flutti málið Kristján Gunnar Valdimarsson héraðsdómslögmaður og af hálfu stefnda Soffía Jónsdóttir hæstaréttarlögmaður.

Lárentsínus Kristjánsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

### **D Ó M S O R Ð:**

Felldir eru niður dráttarvextir sem stefndi íslenska ríkið innheimti af stefnanda Virðingu hf., að fjárhæð 4.964.481 krónu.

Stefndi greiði stefnanda 1.000.000 króna í málskostnað.

Lárentsínus Kristjánsson