

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 15. október 2019

Mál nr. E-3274/2018:

Pb. EK 1923 ehf.

Sveinn Andri Sveinsson lögmaður

gegn

íslenska ríkinu

Óskar Thorarensen lögmaður

Dómur

Mál þetta sem var höfðað með stefnu, birtri 4. október 2018, var dómtekið 29. ágúst sl. Stefnandi er þrotabú EK 1923 ehf. [...] Stefndi er íslenska ríkið.

Stefnandi krefst þess að stefndi greiði sér 11.873.741 krónur auk dráttarvaxta, samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, sbr. 9. gr. sömu laga, frá 1. mars 2018 til greiðsludags. Að auki krefst hann greiðslu málskostnaðar úr hendi stefnda.

Stefndi krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnanda og greiðslu málskostnaðar úr hans hendi. Til vara krefst stefndi þess að krafa stefnanda verði lækkuð og að málskostnaður verði felldur niður.

I.

Bú stefnanda var tekið til gjaldþrotaskipta með úrskurði héraðsdóms Reykjavíkur 7. september 2016, frestdagur var 9. maí 2016. Með bréfi frá fjármála- og efnahagsráðuneytinu 28. febrúar 2018 tilkynnti stefndi að hann myndi endurgreiða þrotabúinu gjald sem félagið hafði greitt við úthlutun tollkvóta 27. júlí 2015. Fjárhæð gjaldsins nam 10.875.000 krónum og í bréfi ráðuneytisins kemur fram að stefndi muni endurgreiða þá fjárhæð ásamt vöxtum og dráttarvöxtum samkvæmt því sem mælt er fyrir um í lögum nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Næmi endurgreiðslan með vöxtum en að frádregnum fjármagnstekjuskatti 11.873.741 krónum. Jafnframt er tekið fram í bréfinu að fjárhæðin verði endurgreidd þrotabúinu eftir að tekið hafi verið tillit til mögulegs skuldajafnaðar.

Svo fór að stefndi skuldajafnaði inneign stefnanda á móti kröfu um greiðslu vangoldinna opinberra gjalda sem fallið höfðu á þrotabúið frá því að úrskurður um gjaldþrotaskipti var kveðinn upp. Skuldajöfnuðurinn fór fram 20. mars 2018 og samkvæmt fyrirbyggjandi greiðslukvittun voru þær skattskuldir sem nýttar voru til skuldajafnaðar ógreidd staðgreiðsla launagreiðanda í september, október og nóvember 2016. Krafa stefnda mun byggja á áætlun skattyfirvalda á skattskuld stefnda.

Stefnandi skilaði skilagreinum um staðgreiðslu af launum fyrir það tímabil sem framangreind skattgreiðsla nær til þann 23. mars 2018. Samkvæmt þeim skýrslum greiddi þrotabúið engin laun á tímabilinu. Með bréfi til ríkisskattstjóra 2. maí 2018 fór skiptastjóri stefnanda fram á að framangreind skattskuld yrði felld niður og að þrotabúið yrði tekið af launagreiðendaskrá. Í erindi hans er vísað til framangreindra skilagreina þar sem fram komi að engar launagreiðslur hafi farið fram á umdeildu tímabili og því lýst yfir að búið hafi engar launagreiðslur innt af hendi frá stofnun þess. Ríkisskattstjóri hafnaði beiðni skiptastjóra með úrskurði þann 1. nóvember s.á. Í rökstuðningi úrskurðarins kemur fram sú afstaða ríkisskattstjóra að þrotabúið sé skattskyldur lögaðili skv. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og skv. 2. mgr. 90. gr. sömu laga hvíli sú skylda á skiptastjóra að telja fram fyrir þrotabú. Af framangreindu leiði að þrotabúinu beri að skila skattframtali og ársreikningi fyrir árin 2016–2018, sbr. 1. mgr. 90. gr. Því bíði skýrslur vegna leiðréttingar á staðgreiðslu þess að skattframtali verði skilað.

Stefnandi hefur mótmælt framangreindri lagatúlkun ríkisskattstjóra svo sem nánar verður rakið í kaflanum um málsástæður hans.

II.

Stefnandi byggir kröfu sína í *fyrsta lagi* á því að ekki sé um það deilt að þrotabúið eigi rétt til endurgreiðslu oftekinna skatta og vísar í því efni til viðurkenningar stefnda á því með bréfi fjármálaráðuneytisins, dagsettu 28. febrúar 2018.

Í *öðru lagi* mótmælir stefnandi tilvist kröfu þeirrar sem stefndi beitti til skuldajafnaðar. Í því efni byggir hann á því að engin starfsemi hafi farið fram í þrotabúinu sem geti verið stofn til álagningar umdeilds skatts. Með þeim upplýsingum og skýrslum sem skiptastjóri hafi þegar sent skattyfirvöldum sé fullnægt þeim skyldum sem hvíla á skiptastjóra varðandi skýrsluskil til skattyfirvalda, en á skiptastjóra hvíli ekki sú skylda að skila inn skattframtali ásamt ársreikningi fyrir þrotabúið. Sú skylda skiptastjóra verði

hvorki leidd af 78. gr. laga um gjaldþrotaskipti o.fl. nr. 21/1991, né 2. mgr. 90. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Þá sé það afar sjaldgæft að skiptastjórar skili skattframtölum fyrir þrotabú lögaðila og verði ekki séð að skattyfirvöld eða innheimtumenn ríkissjóðs hafi til þessa gert athugasemd við þá venjuhelguðu framkvæmd. Í nefndri grein gjaldþrotaskiptalaga sé sú skylda lögð á skiptastjóra að sjá um reikningshald fyrir þrotabúið og gefa skýrslur til yfirvalda um fjármuni þess og rekstur eftir því sem þörf krefji hverju sinni. Ítrekar stefnandi að í þessum fyrirmælum felist ekki skylda til framtalsskila. Á hinn bóginn sé ekki um það deilt að þrotabú séu skattskyldir lögaðilar.

Í *þriðja lagi* séu ekki fyrir hendi skilyrði til skuldajafnaðar. Ætluð krafa stefnda hafi ekki orðið til innan þeirra tímamarka sem greini í 100. gr. laga nr. 21/1991.

Í *fjórða lagi* mótmælir stefndi því að krafa stefnda sé búskrafa samkvæmt 2. tölul. 110. gr. gjaldþrotaskiptalaganna. Gjöld í ríkissjóð falli ekki undir nefnt lagaákvæði þar sem ekki sé um að ræða kostnað af skiptunum. Vísar stefnandi í því efni til skýringa við ákvæðið í greinargerð með frumvarpi til laganna.

III.

Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að honum hafi verið heimilt að skuldajafna kröfu stefnanda á móti gjaldfallinni skattskuld stefnda. Kröfu stefnanda á hendur stefnda hafi verið skuldajafnað á móti staðgreiðslu launagreiðanda fyrir september, október og nóvember 2016, samtals að fjárhæð 11.873.741 krónur. Krafa stefnda sem fékkst þannig greidd með skuldajöfnuði hafi stofnast eftir að bú stefnda hafi verið tekið til gjaldþrotaskipta. Skattur sem lagður sé á þrotabú sé búskrafa, sbr. 2. mgr. 110. gr. laga nr. 21/1991, sem skiptastjóra stefnda hafi borið að greiða ótilkvaddur. Þar sem greiðsla hafi ekki borist hafi stefnda verið heimilt að nota kröfuna til skuldajafnaðar.

Stefndi byggir á því að sú skylda hvíli ótvírætt á skiptastjóra þrotabús að skila skattframtali og mótmælir öllum rökum stefnanda í öndverða átt. Samkvæmt 5. tölul. 2. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 45/1987, beri þrotabúi skylda til að telja fram til skatts og gera skil á staðgreiðslu. Af ákvæðum laganna leiði einnig að vanræksla á skilum valdi því að ríkisskattstjóri áætli skatta þrotabúa, sbr. 21. gr. laga nr. 45/1987 og 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003. Þessu til stuðnings vísar stefndi einnig til 1., 2. og 3. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003. Það sé skýrt af þeim að framtalsskylda hvíli á hverjum manni og lögaðila.

Stefndi byggir einnig á því að skiptastjóra hafi borið að skila ársreikningi með skattframtali þrotabúsins. Vísar hann, auk framangreindra ákvæða skattalaga, í því efni til 78. gr. laga nr. 21/1991. Skýra beri ákvæðið á þann veg að meðal skyldna skiptastjóra til skýrsluskila til yfirvalda um fjármuni og rekstur felist að skila skattyfirvöldum skattframtölum og ársreikningum. Þá vísar stefndi einnig til 1. mgr. 77. gr. laganna.

Umdeild skattkrafa, sem byggir á áætlun skattyfirvalda eftir töku bús til gjaldþrotaskipta, sé forgangskrafa og þar af leiðandi tæk til skuldajafnaðar við kröfu þrotabúsins. Samkvæmt 2. tölul. 110. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. teljist kostnaður af skiptum til forgangskrafna. Hafi Hæstiréttur staðfest með dómum sínum að skattkröfur sem lagðar séu á eftir töku bús til gjaldþrotaskipta teljist til slíkra krafna.

Þá er á því byggt af hálfu stefnda að þrotabú sé skattskyldur aðili, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og hafi umdeildar skattkröfur verið lagðar á þrotabúið í samræmi við ákvæði laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Ríkisskattstjóra beri, samkvæmt 21. gr. þeirra laga og 2. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, að áætla skatta sé skýrslum og skattframtölum ekki skilað innan tilskilinna fresta. Skattáætlanir séu raunskuldir á meðan ekki séu gerð fullnægjandi framtals- og skýrsluskil og beri innheimtumönnum að innheimta þær sem slíkar.

Þá mótmælir stefndi því að ákvæði um skuldajöfnuð í 100. gr. laga nr. 21/1991 geti átt við varðandi umdeildar kröfur þar sem þær stofnuðust eftir að búið var tekið til gjaldþrotaskipta. Um skuldajöfnuðinn fari því samkvæmt almennum reglum kröfuréttarins um skuldajöfnuð og séu öll skilyrði sem þær reglur setji fyrir hendi. Stefndi áréttar í þessu efni að báðar kröfurnar hafi stofnast eftir að úrskurður um gjaldþrotaskipti var kveðinn upp og séu því gagnkvæmar. Þá feli skuldajöfnuður ekki í sér mismunun á milli kröfuhafa í sambærilegri stöðu, þ.e. þeirra sem njóti stöðu skv. 110. gr. laga nr. 21/1991, þar sem skiptastjóri hafi þegar úthlutað greiðslum til eigenda annarra kröfuhafa forgangskrafna upp í þeirra kröfur.

Varðandi varakröfu um lækkun kröfu stefnanda byggir stefndi á því að höfuðstóll kröfu stefnanda sé of hár. Krafa stefnanda sé krafa um endurgreiðslu ofgreiddra skatta og gjalda sem falli undir ákvæði laga nr. 29/1995 og því sé rétt að vísa um lagagrundvöll vaxta til 2. gr. þeirra laga. Höfuðstóll kröfunnar sé 10.875.000 krónur. Af framangreindu leiði að vextir séu hluti af höfuðstól stefnu og stefnandi hafi reiknað vexti ofan á þá sem ekki fái staðist. Dráttarvextir geti í fyrsta lagi lagst á kröfuna frá þingfestingardegi. Að

öðru leyti vísar stefndi til sömu sjónarmiða varðandi varakröfu um lækkun kröfunnar og koma fram varðandi sýknukröfuna.

IV.

Ágreiningur máls þessa lýtur að heimild stefnda til að skuldajafna kröfu um ætluð vangoldin opinber gjöld á móti kröfu stefnanda um endurgreiðslu oftekinna gjalda. Ekki er ágreiningur um kröfu stefnanda á hendur stefnda að öðru leyti en því að stefndi gerir athugasemd um útreikning vaxta og dráttarvaxta af henni.

Ágreiningur málsins hverfist annars vegar um tilvist skattkröfu stefnda og hins vegar um heimild hans til að nota hana til skuldajafnaðar við óumdeilda kröfu þrotabúsins á hendur stefnda.

Svo sem rakið er að framan varð umdeild skattkrafa stefnda til með þeim hætti að skattyfirvöld áætluðu skattskyldu stefnanda vegna staðgreiðslu af launum í september–nóvember 2016 en bú EK 1923 ehf. var tekið til gjaldþrotaskipta 7. september það ár. Skiptastjóri óskaði hvorki eftir að félagið yrði tekið af launagreiðendaskrá né skilaði inn skilagreinum vegna staðgreiðslu af launum fyrir umrædda mánuði fyrr en alllöngu eftir að gjaldþrotaskiptin hófust. Ekki verður annað séð af gögnum málsins en beiðni um að félagið yrði tekið af launagreiðendaskrá hafi fyrst borist ríkisskattstjóra með bréfi skiptastjóra 2. maí 2018 og skilagreinar fyrir staðgreiðslu launa fyrir umrædda mánuði bárust honum 23. mars s.á. Þótt því sé hvergi hreyft í málatilbúnaði stefnda að stefnandi kunni að hafa greitt laun á umræddu tímabili án þess að standa skattyfirvöldum skil á lögbundinni staðgreiðslu, þá hefur hann neitað að endurskoða umdeilda álagningu á grundvelli áætlunar sinnar þar sem skiptastjóri stefnanda hafi látið hjá líða að skila skattframtali ásamt ársreikningi.

Það er vafalaust og óumdeilt að þrotabú er sjálfstæður skattaðili, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Samkvæmt 1. mgr. 90. gr. sömu laga ber skattskyldum aðilum, þar á meðal þrotabúum, að skila ríkisskattstjóra skattskýrslum í því formi sem hann ákveður, og í 2. mgr. sömu greinar kemur fram að það séu skiptastjórar sem annist framtalsskil fyrir þrotabú. Samkvæmt 1. mgr. 78. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o.fl. ber skiptastjóra m.a. að sjá um skýrsluskil til yfirvalda. Að mati dómsins er hafið yfir vafa að þar á meðal sé sú skylda að skila lögmæltum skýrslum til skattyfirvalda, sbr. áður nefnd ákvæði 90. gr. laga nr. 90/2003. Er því hafnað sjónarmiðum stefnanda um að lögskýring framangreindra ákvæða eða önnur ákvæði laga

geti leitt til annarrar niðurstöðu. Þá verður jafnframt að hafna því sem ósönnuðu að undanþága þrotabúa frá skyldu til að skila skattskýrslum byggist á langri venju. Sá sem heldur því fram að réttarregla hvíli á venju ber sönnunarbyrði fyrir þeirri staðhæfingu, enda sé henni mótmælt. Stefnandi hefur ekki leitast við með framlagningu gagna, vitnaleiðslum eða öðrum sönnunargögnum að sanna tilvist venjunnar.

Af gögnum málsins má ráða að ágreiningur aðila um skattskýrsluskil stefnanda byggja fyrst og fremst á því að báðir aðilar hafi um tíma talið það vera lagareglu að skattskýrslu stefnanda skuli fylgja ársreikningur, og jafnvel þannig að skiptastjóra væri nauðsynlegt, til að geta skilað inn skattframtali fyrir stefnanda, að láta semja ársreikning fyrir félagið vegna reksturs þess fram að gjaldþrotaskiptum. Má af sumum gögnum málsins ráða að aðilar hafi staðið í þeirri trú að ársreikningur sá sem stefndi telur að stefnanda beri að skila vegna ársins 2016 verði að fela í sér bæði rekstur félagsins og rekstur þrotabúsins á árinu 2016. Vegna óskýrleika í gögnum málsins og óljósum yfirlýsingum aðila við aðalmeðferð málsins varðandi þetta atriði var málið endurupptekið og aðilum veittur kostur á að skýra málatilbúnað sinn að þessu leyti. Af þessu tilefni lagði stefnandi fram bókun þar sem hann ítrekar áður nefnda málsástæðu sína um að ekki hvíli framtalsskylda á stefnanda og þar af leiðandi engin skylda til að skila inn ársreikningum. Stefndi lagði aftur á móti fram af sama tilefni bréf lögfræðings ríkisskattstjóra frá 19. september sl. og gerir þau sjónarmið sem þar koma fram að sínum. Í bréfinu kemur fram að skattyfirvöld líti svo á að stefnanda beri að skila ársreikningi ásamt skattframtali og vísa því til stuðnings til 3. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga og um skyldu skiptastjóra til að annast um þá reikningagerð til 122. gr. laga nr. 21/1991. Þá segir jafnframt í bréfinu: „[...] þarf skiptastjóri að skila skattframtali og ársreikningi fyrir þau rekstrarár sem skilagreinar varða. Samkvæmt þessu þarf skiptastjóri að skila inn skýrslum einnig vegna félagsins sjálfs fram að úrskurðardegi 2016 og svo vegna þrotabúsins frá úrskurðardegi.“ Er í bréfinu vísað til 90. gr. tekjuskattslaga og tilgreindra úrskurða yfirskattanefndar til stuðnings þessari staðhæfingu.

Í þessu efni tekur dómari fram að þrotabú er ekki félag af því tagi sem skilgreint er í 1. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Þar af leiðandi verður skylda stefnanda til að láta semja ársreikninga ekki leidd af 3. gr. þeirra laga. Í 1. gr. laga um bókhald nr. 145/1994 er mælt fyrir um að þrotabú sé bókhaldsskylt enda stundi það atvinnurekstur. Þeirri staðhæfingu stefnanda að hann stundi engan atvinnurekstur hefur ekki verið mótmælt og engin gögn veita vísbendingu um að sú staðhæfing sé röng. Búskiptin sjálf teljast ekki til

atvinnurekstrar í skilningi ákvæðisins. Samkvæmt þessu er stefnanda hvorki skylt að halda bókhald í samræmi við ákvæði bókhaldslaga né láta semja ársreikninga samkvæmt lögum um ársreikninga. Ríkisskattstjóri getur því ekki lagt þá skyldu á stefnanda, eða gert það að skilyrði fyrir því að skattskil hans byggji á raunverulegum en ekki áætluðum tekjum, að hann leggi fram ársreikninga samhliða skattframtali. Samkvæmt 90. gr. tekjuskattslaga hvílir sú skylda einvörðungu á þeim sem á annað borð eru bókhaldsskyldir og bera skyldu til að láta gera ársreikninga samkvæmt áðurnefndum lögum um það efni.

Þá er jafnframt hafnað því sjónarmiði stefnda að unnt sé að gera það að skilyrði fyrir réttum skattskilum stefnanda að hann láti semja ársreikning fyrir félagið fram að úrskurðardegi um gjaldþrotaskipti. Í því efni skiptir máli að félagið sjálft og þrotabú þess eru tveir aðskildir skattaðilar. Stefnandi er þrotabú sem frá upphafi gjaldþrotaskipta nýtur hæfis til að eiga og öðlast réttindi og baka sér skyldur sbr. 3. mgr. 72. gr. laga nr. 21/1991. Skattskylda þess og jafnframt framtalsskylda hvílir á stefnanda sjálfum eftir þeim reglum sem skattalög kveða á um. Eðli málsins samkvæmt verður að réttu lagi ekki lögð á stefnanda sú skylda að láta fylgja með skattframtali sínu ársreikning fyrir rekstur annars aðila enda er skattskylda þeirra tveggja ótengd. Um afdrif skattskulda félagsins sem kunna að hafa fallið til fyrir uppkvaðningu úrskurðar um gjaldþrotaskipti fer eftir almennum reglum gjaldþrotaskiptalaga. Þær eru máli þessu óviðkomandi þar sem einvörðungu er deilt um skattskil stefnanda sjálfs. Verður því ekki tekin afstaða til þess álitaefnis hvort eða hvaða áhrif það kann að hafa á skattskyldu félagsins að ekki hafi verið samdir ársreikningar vegna síðasta rekstrarárs þess.

Með vísan til þess sem að framan greinir telur dómurinn vafalaust að stefnanda hafi verið unnt að koma skattskilum sínum í rétt horf með því að skila inn skattframtali ásamt þeim gögnum sem með réttu er unnt að áskilja að fylgi framtalinu. Það hefur stefnandi hins vegar ekki gert og ræður þar mestu sú lögvilla sem að framan hefur verið gerð grein fyrir. Þá liggur jafnframt fyrir að stefnandi skilaði ekki skilagreinum vegna staðgreiðslu innan tilskilins frest, skv. 1. mgr. 20. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu skatta, og skiptastjóri hlutaðist ekki til um að færa félagið af launagreiðendaskrá fyrr en löngu eftir að búskiptin hófust. Afleiðingar þess að vanhöld verði á réttum skýrsluskilum eru þær að skattyfirvöldum er rétt að áætla greiðsluskyldu, sbr. 21. gr. sömu laga hvað varðar staðgreiðsluskatt launa og 2. mgr. 95. gr. tekjuskattslaga að því er varðar afleiðingar þess að skila ekki skattframtali. Skattyfirvöldum er rétt og skylt að byggja álagningu skatts á

áætlun þar til framtalsskilum er komið í rétt horf. Verður því ekki hjá því komist að leggja áætlun skattýfirvalda til grundvallar í málinu og fallast á þá málsástæðu stefnda að stefnandi skuldi þann skatt sem áætlunin hljóðar upp á. Það er hvorki á færi dómsins að taka afstöðu til þess hvort skattskuld, að teknu tilliti til réttra framtalsskila, sé fyrir hendi né hveðrar fjárhæðar hún kunni að vera.

Samkvæmt 2. tölul. 110. gr. laga nr. 21/1991 telst kostnaður af skiptum við gjaldþrotaskipti til búskrafna og eru slíkar kröfur fremstar í skuldaröð að frágengnum kröfum utan skuldaraðar, sbr. 109. gr. laganna. Í dómi Hæstaréttar 5. febrúar 2014 í máli nr. 62/2014 segir að opinber gjöld sem lögð eru á þrotabú vegna starfsemi þess eftir upphaf gjaldþrotaskipta teljist til skiptakostnaðar samkvæmt framangreindu ákvæði. Með vísan til þessa fordæmis verður því að líta svo á að krafa stefnda sé búskrafa samkvæmt nefndu ákvæði gjaldþrotaskiptalaganna. Af því leiðir að skuldajöfnuður stefnda við kröfu stefnanda raskar ekki jafnræði kröfuhafa þrotabúsins, enda liggur fyrir í málinu að þrotabúið getur staðið skil á greiðslu krafna sem eru á þessum stað í skuldaröðinni. Þá verður jafnframt að hafna þeirri málsástæðu stefnanda að um skuldajafnaðarrétt stefnda fari eftir ákvæðum 100. gr. gjaldþrotaskiptalaganna. Er þess að gæta að krafa stefnda á hendur þrotabúinu varð til eftir upphaf skipta og þrotabúið eignaðist kröfu sína um endurgreiðslu ofgreiddra skatta félagsins þegar bú þess var tekið til gjaldþrotaskipta. Af því leiðir að um skuldajöfnuð milli þessara krafna gilda almennar reglur kröfurettar. Þar sem kröfurnar eru báðar gildar peningakröfur, gjaldkræfar og á milli sömu aðila er niðurstaða dómsins sú að stefnda hafi verið skuldajöfnuðurinn heimill.

Að virtu öllu framangreindu er það niðurstaða dómsins að ekki verði hjá því komist að sýkna stefnda. Í ljósi atvika máls er rétt að hvor aðili um sig beri sinn kostnað af málinu.

Ingibjörg Þorsteinsdóttir héraðsdómari kveður upp þennan dóm.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfu stefnanda, þrotabús EK 1923 ehf. Málskostnaður fellur niður.

Ingibjörg Þorsteinsdóttir