Fimmtudaginn 3. febrúar 1994.

Nr. 28/1991. **Fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs**
(Sigrún Guðmundsdóttir hrl.)
gegn
þrotabúi Vínils hf.
(Ingi Ingimundarson hrl.)
og gagnsök

Sektir. Skattar. Dráttarvextir.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Hrafn Bragason, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir og Hjörtur Torfason og Ingibjörg Benediktsdóttir, settur hæstaréttardómari.

Aðaláfrýjandi hefur skotið máli þessu til Hæstaréttar með stefnu 14. janúar 1991. Hann krefst þess, að hinum áfrýjaða dómi verði hrundið og hann sýknaður af öllum kröfum gagnáfrýjanda, en gagnáfrýjanda gert að greiða sér málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Gagnáfrýjandi áfrýjaði málinu með stefnu 28. janúar 1991. Krefst hann þess, að hinn áfrýjaði dómur verði staðfestur um annað en málskostnað, en aðaláfrýjandi dæmdur til að greiða málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Hinn 31. desember 1992 var breytt nafni hlutafélagsins Steina, sem var gagnáfrýjandi máls þessa, og heitir það síðan Vínill hf. Með úrskurði Héraðsdóms Reykjaness 16. september 1993 var bú félagsins tekið til gjaldþrotaskipta. Hefur þrotabúið tekið við aðild málsins hér fyrir dómi, og annast skiptastjóri sjálfur flutning þess.

Mál þetta varðar greiðslu fésektar, sem gerð var á hendur Steinum hf. með úrskurði ríkisskattanefndar á grundvelli 1. og 2. mgr. 25. gr. laga nr. 10/1960 um söluskatt, sbr. 4. gr. laga nr. 33/1982, svo sem lýst er í hinum áfrýjaða dómi. Var tilefnið það, að félagið hafði vantalið skattskylda veltu sína á söluskattsskýrslum, og nam sektin rúmlega einfaldri fjárhæð þess sölugjalds, sem undan var dregið. Félagið var krafið um dráttarvexti af sektinni, áður en greiðslu hennar lauk, og náði krafan á því stigi til hluta af þeim tíma, sem liðinn var frá sektarákvörðun. Greiddi það þessa vexti hinn 20. júní 1989 til

tollstjórans í Reykjavík með 620.000 krónum, en krefur nú um endurgreiðslu þeirra. Er ekki deilt um fjárhæð greiðslunnar né fyrirvara félagsins á henni, heldur ræðst úrlausn málsins af efni þeirra lagareglna, sem við sektina eiga.

Af hálfu aðaláfrýjanda er einkum á því byggt, að heimild til álagningar dráttarvaxta á sektarfjárhæðina hafi verið fólgin í 4. mgr. 26. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 5. gr. laga nr. 33/1982, en ákvæði þetta er rakið í héraðsdómi. Segir þar efnislega, að um innheimtu sekta, er ríkisskattanefnd úrskurði samkvæmt 25. gr. laganna, gildi sömu reglur og um innheimtu skatta eftir lögunum, þar á meðal um lögtaksrétt, og einnig um heimild til að stöðva hinn söluskattsskylda atvinnurekstur með lögregluvaldi.

Um orðalag þessa ákvæðis er á það að líta, að dráttarvextir eru ekki innheimtuúrræði í eiginlegum skilningi, heldur felst í þeim greiðsluskylda, sem að jafnaði verður til við vanskil óháð því, hvort gripið hefur verið til innheimtuaðgerða. Er þetta mjög skýrt, að því er varðar dráttarvexti samkvæmt söluskattslögum, þar sem skyldan til greiðslu þeirra er felld á aðila í formi álags á vangreiddan skatt, sbr. 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laganna, en á einnig við varðandi þau skattalög, þar sem dráttarvaxtaákvæði eru orðuð að hefðbundnum hætti, sbr. 1. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Með skírskotun til þessa ber að fallast á það með héraðsdómara, að lagaheimild hafi brostið til að reikna stefnda dráttarvexti af þeirri fésekt hans í ríkissjóð, sem hér um ræðir. Verður dómurinn þannig staðfestur.

Rétt er, að aðaláfrýjandi greiði gagnáfrýjanda málskostnað fyrir Hæstarétti, svo sem í dómsorði greinir, og er þá ekki tekið tillit til virðisaukaskatts.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Aðaláfrýjandi, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, greiði gagnáfrýjanda, þrotabúi Vínils hf., 120.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur bæjarþings Reykjavíkur 30. nóvember 1990.

Mál þetta, sem dómtekið var 8. nóvember 1990, er höfðað fyrir bæjarþinginu með stefnu, birtri 26. september 1989, af Steinum hf., kt. 491275–0819, Nýbýlavegi 4, Kópavogi, á hendur ríkissjóði Íslands.

Dómkröfur stefnanda eru þær að stefndi, ríkissjóður Íslands, greiði stefnanda 620.000,00 krónur [með nánar tilgreindum vöxtum].

Að auki krefst stefnandi málskostnaðar [...].

Af hálfu stefnda, fjármálaráðherra f.h. ríkissjóðs, eru gerðar þær dómkröfur, að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að mati réttarins.

Sáttatilraunir dómara reyndust árangurslausar.

Málavextir, málsástæður og lagarök.

Í máli þessu er um það deilt, hvort innheimtumanni ríkissjóðs, tollstjóranum í Reykjavík, sé heimilt að lögum að innheimta dráttarvexti af vangoldinni skattsekt vegna vanskila á söluskatti.

Á árinu 1986 athugaði rannsóknardeild ríkisskattstjóra bókhald stefnanda og skil á söluskatti frá janúar til nóvember 1985. Á grundvelli þeirrar rannsóknar úrskurðaði ríkisskattstjóri hinn 13. febrúar 1986, að stefnandi skyldi greiða viðbótarsölugjald af vantalinni söluskattsskyldri veltu ásamt álagi samkvæmt 1. og 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960. Nam viðbótarálagning sölugjalds auk álags alls 2.718.691,00 krónu.

Að auki ákvað skattrannsóknarstjóri að krefjast skattsektar yfir stefnanda á grundvelli 1. og 2. mgr. 25. gr. laga nr. 10/1960, sbr. 4. gr. laga nr. 33/1982.

Með úrskurði nr. 544, dags. 18. nóvember 1986, úrskurðaði ríkisskattanefnd að stefnanda bæri refsing samkvæmt 25. gr., sbr. 21. gr. laga nr. 10/1960, að fjárhæð 2.000.000,00 króna, og var þá tekið tillit til álags á viðbótargjaldi úr hendi stefnanda samkvæmt áðurgreindum úrskurði ríkisskattstjóra frá 13. febrúar 1986. Úrskurðarorð ríkisskattanefndar eru svohljóðandi: „Steinar hf. greiði sekt í ríkissjóð, að fjárhæð 2.000.000 kr."

Í kjölfar þessa úrskurðar ríkisskattanefndar hóf stefnandi samningaumleitanir við innheimtumenn söluskattsdeildar tollstjórans í Reykjavík um tilhögun greiðslna á nefndri sekt svo og á viðbótarsölugjaldi sem hafði verið úrskurðað hinn 13. febrúar 1986 og áður hefur verið greint frá. Stefnandi samdi um greiðslur við yfirlögfræðing innheimtudeildar söluskattsdeildar tollstjórans í Reykjavík, Kjartan Ragnars. Fyrir dómi lýsti stefnandi, hvernig hann hefði að beiðni Kjartans samið greiðsluáætlun yfir greiðslu sektarinnar, sbr. dómskjal nr. 12, sem Kjartan hefði fallist á. Stefnandi kvaðst að

vísu hafa vikið frá ofangreindri greiðsluáætlun, og hafi þá Kjartan óskað eftir nýrri greiðsluáætlun, sem stefnandi hafi látið í té. Stefnandi lýsti því, að það hefði verið skilningur Kjartans Ragnars, að dráttarvextir væru ekki reiknaðir af sektargreiðslum.

Kjartan Ragnars, þáverandi yfirlögfræðingur tollstjórans í Reykjavík, sem jafnframt veitti eftirstöðvadeild embættisins forstöðu, kom fyrir dóm og var framburður hans í meginatriðum samhljóða framburði stefnanda. Kjartan kvaðst ekki muna eftir að hafa fullyrt við stefnanda, að skattsektir bæru ekki dráttarvexti, hins vegar hafi það verið skilningur sinn, að þær gerðu það ekki. Kjartan minnti að stefndi hefði innt sig eftir því, hvort skattsektin bæri dráttarvexti, og hefði hann, Kjartan, sagt, að svo væri ekki. Enn fremur staðfesti Kjartan, að hann hefði af þeirri ástæðu ekki krafið stefnanda um greiðslu á dráttarvöxtum af skattsektinni frekar en af öðrum aðilum sem höfðu verið úrskurðaðir til greiðslu skattsekta. Þá bar Kjartan fyrir dómi, að fátítt hefði verið á starfsferli hans hjá tollstjóranum í Reykjavík, að sektir vegna vanskila á söluskatti hefðu verið til innheimtu hjá embættinu, og í þeim tilvikum, sem svo hefði verið, þá hefði hann ekki innheimt dráttarvexti af sektarfjárhæðinni.

Stefnandi greiddi eftirstöðvar höfuðstóls skattsektarinnar 13. febrúar 1989, sbr. dómskjal nr. 10.

Grétar Guðmundsson, deildarstjóri gjaldadeildar tollstjórans í Reykjavík, bar fyrir rétti að ávallt hefðu dráttarvextir verið lagðir á skattsektir. Af tæknilegum ástæðum hafi ekki verið unnt að reikna dráttarvexti mánaðarlega af skattsektum fyrr en frá og með 15. ágúst 1988, þegar sérstökum gjaldstofni fyrir skattsektir var bætt í tekjubókhaldskerfi embættis tollstjórans í Reykjavík. Fyrir þann tíma hafi dráttarvextir verið handfærðir eftir á. Dráttarvextir hafi reiknast frá 15. degi næsta mánaðar eftir álagningu. Dráttarvextir hafi miðast við höfuðstól skattsektarinnar. Innborganir hafi gengið fyrst upp í vexti og síðan upp í höfuðstól sektarinnar. Það hafi ekki breytt dráttarvaxtastöðunni, þótt samið hafi verið um greiðslufrest. Það kom einnig fram hjá Grétari fyrir dómi, að gjaldendur fengu ekki yfirlit yfir greiðslustöðu sína hjá tollstjóranum á hverjum tíma nema að biðja um það sérstaklega. Þessi yfirlit báru ekki með sér dráttarvaxtaútreikning vegna vangoldinna sekta.

Stefnandi byggir dómkröfu sína á eftirfarandi málsástæðum:

Í fyrsta lagi að úrskurðarorð ríkisskattanefndar kveði aðeins á um tiltekna fjárhæð sem refsingu stefnanda til handa en mæli eigi fyrir um vexti af sektinni. Af þeim sökum sé stefnda óheimilt að innheimta dráttarvexti af sektinni.

Í öðru lagi að hin umrædda sekt sé refsing og um hana hljóti að gilda almenn lagasjónarmið um refsingar og refsiviðurlög. Af þeim sökum gildi eigi kröfuréttarsjónarmið um sektina, enda hafi ríkisskattstjóri með sérstökum úrskurði gert stefnanda að greiða viðbótarsölugjald auk sérstaks álags vegna vangoldins söluskatts. Fjármunaréttarlegar afleiðingar söluskattsvanskila stefnanda hafi að fullu verið ákvarðaðar með þeim hætti.

– – –

Stefndi byggir sýknukröfur sínar á eftirfarandi málsástæðum:

Á það er bent að samkvæmt 4. mgr. 26. gr. laga nr. 10/1960, sbr. lög nr. 33/1982 svo og sambærilegt ákvæði í 4. mgr. 40. gr. reglugerðar nr. 486/1982 um söluskatt, sé beinlínis tekið fram, að um innheimtu sekta gildi sömu reglur og um innheimtu skatta. Þar af leiðandi beri að greiða dráttarvexti af sektinni á sama hátt og dráttarvexti beri að greiða af vangoldnum söluskatti, sbr. 2. tl. 2. mgr. 21. gr. laga nr. 10/1960.

Þar sem gjalddagi sektarinnar sé ekki tilgreindur í úrskurðinum beri að líta svo á, að sektin falli strax í gjalddaga. Ákvæði söluskattslaga um upphafstíma dráttarvaxta, þ.e. 2. tl. 2. mgr. 21. gr., sbr. og 12. gr., eigi því við.

Þá er á því byggt, að þar sem vararefsing fylgi ekki úrskurðum ríkisskattanefndar samkvæmt 26. gr., 1. mgr. i.f., þá geri lögin ráð fyrir, að dráttarvextir komi í stað vararefsingar, ef til greiðslufalls komi.

Þá er á það bent af hálfu stefnda, að hafa verði hér í huga, að refsiákvæði skattalaga gildi um afmarkað og sérhæft svið stjórnsýslunnar og séu þau ákvæði því sérákvæði gagnvart hinum almennu ákvæðum hegningarlaga.

– – –

Niðurstaða.

Ákvæði 4. mgr. 26. gr. söluskattslaga nr. 10/1960 er svohljóðandi: „Sektir fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkisjóð. Um innheimtu sekta, er ríkisskattanefnd úrskurðar, gilda sömu reglur og um innheimtu skatta eftir lögunum, þar á meðal um lögtaksrétt. Einnig má beita ákvæðum 8. mgr. 12. gr. við innheimtu þeirra."

Ákvæði 5. mgr. 108. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt er svohljóðandi: „Vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum ríkisskattanefndar. Um innheimtu sekta, er ríkisskattanefnd úrskurðar, gilda sömu reglur og um skatta skv. lögum þessum, þar á meðal um lögtaksrétt."

Ákvæði 1. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt er svohljóðandi: „Sé skattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga skal greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Með gjalddaga í þessu sambandi er átt við reglulega gjalddaga skv. 1.–4. og 6.–8. mgr. 110. gr., en gjaldfelling vegna vangreiðslu á hluta skv. 5. mgr. 110. gr. hefur ekki

áhrif á dráttavaxtaútreikning. Dráttarvextir eru þeir sömu og hjá innlánsstofnunum, sbr. 13. gr. laga nr. 10/1961 og ákvörðun Seðlabanka Íslands á hverjum tíma."

Þegar ákvæði 4. mgr. 26. gr. söluskattslaga nr. 10/1960 og 5. mgr. 108. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt eru virt, verður ekki af þeim ráðið, að þar felist bein heimild til þess að leggja dráttarvexti á gjaldfallna skattsekt. Í framangreindum ákvæðum er að finna úrræði sem innheimtumaður getur gripið til við innheimtu skattsektarinnar, m. a. að gera lögtak hjá úrskurðarþola svo og að láta stöðva atvinnurekstur hans, skv. heimild í 8. mgr. 12. gr. söluskattslaga. Ákvæði 1. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 tekur til skatta sem fallnir eru í gjalddaga, en þar er ekki að finna heimild til þess að reikna dráttarvexti á sektir.

Þegar eldri lagaákvæði um sektarinnheimtu eru virt, þá er það sama uppi á teningnum. Þar er ekki heldur að finna beina lagaheimild til þess að leggja dráttarvexti á gjaldfallna skattsekt heldur einungis fjallað um úrræði til innheimtu skattsektarinnar; t.d. í þágildandi lögum um tekju- og eignarskatt nr. 45/1954 segir svo í 54. gr.: „Sektir samkvæmt lögum þessum renna í ríkissjóð, og má innheimta þær með aðför."

Hlutverk dráttarvaxta er tvíþætt. Þeim er í fyrsta lagi ætlað að hvetja til lögmætra efnda á fjárkröfum. Í öðru lagi er þeim ætlað að bæta kröfuhafa það tjón sem almennt má ætla að greiðsludráttur baki honum, án þess að hann þurfi að færa sönnur á hvert raunverulegt tjón hans er vegna greiðsludráttarins.

Tilgangur skattsekta er hins vegar sá að ákvarða úrskurðarþola refsingu vegna brota gegn ákvæðum skattalaga.

Í máli þessu hefur stefnandi greitt álag og dráttarvexti af vangoldnum söluskatti og hefur því bætt ríkissjóði það tjón sem almennt má ætla að hann hafi bakað honum með greiðsludrætti sínum í samræmi við ofangreint hlutverk dráttarvaxta.

Ekki verður á það fallist með stefnda, að það eigi sér stoð í settum lögum að reikna dráttarvexti á gjaldfallna skattsekt, og þar sem skattsekt er í eðli sínu refsing, og af þeirri ástæðu ber hún ekki dráttarvexti, lítur dómurinn svo á, að stefnda hafi verið óheimilt að reikna dráttarvexti á gjaldfallna sekt stefnanda í máli þessu.

Niðurstaðan er því sú með hliðsjón af framansögðu, að stefnda beri skylda til að endurgreiða stefnanda kr. 620.000,00 með vöxtum eins og í dómsorði greinir.

Eftir öllum atvikum þykir rétt að hvor aðila beri sinn málskostnað.

Ólöf Pétursdóttir, settur borgardómari, kvað upp dóm þennan.

D ó m s o r ð:

Stefndi, fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda, Steinum hf., 620.000,00 krónur með 42% ársvöxtum frá 20. júní 1989 til 1. júlí 1989, með 45,6% ársvöxtum frá þeim degi til 1. september 1989, með 40,8% ársvöxtum frá þeim degi til 26. september 1989 og síðan með dráttarvöxtum samkvæmt 10. gr. vaxtalaga nr. 25/1987, eins og þeir eru hverju sinni, til greiðsludags.

Málskostnaður fellur niður.

Dómi þessum ber að fullnægja að viðlagðri aðför að lögum.