

Fimmtudaginn 26. nóvember 1998.

Nr. 102/1998.

Íslenska ríkið

(Einar K. Hallvarðsson hrl.)

gegn

Þrotabúi Hafverks hf.

(Karl Axelsson hrl.)

Gjaldþrotaskipti. Skuldajöfnuður. Virðisaukaskattur.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Pétur Kr. Hafstein, Garðar Gíslason, Guðrún Erlendsdóttir, Haraldur Henrysson og Hjörtur Torfason.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 5. mars 1998 og krefst þess aðallega, að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnda, og málskostnaðar úr hans hendi í héraði og fyrir Hæstarétti. Til vara krefst hann lækkunar á kröfum stefnda og að málskostnaður á báðum dómstigum verði felldur niður.

Stefndi krefst staðfestingar héraðsdóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Málsatvikum er lýst í héraðsdómi.

Í 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. 3. gr. laga nr. 149/1996, felst sú regla, að réttur skattaðila til endurgreiðslu mismunar á innskatti og útskatti stofnist ekki, ef til er að dreifa vangoldnum opinberum gjöldum hans og sköttum. Í dómum Hæstaréttar 9. nóvember 1995, H. 1995, 2582, og 13. febrúar 1997, H. 1997, 591, var dæmt, að samsvarandi regla, sem þá var í 26. gr. laganna, ætti ekki að víkja gagnvart inneign, sem myndaðist hjá skuldara á greiðslustöðvunartíma eða eftir gerð nauðasamnings.

Það leiðir af 72. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti o. fl., að við töku bús til gjaldþrotaskipta verður til ný löggjafarsóna, sem jafnframt því að taka við réttindum og skyldum skuldara nýtur hæfis til að öðlast réttindi og baka sér skyldur. Verður þrotabúið þannig meðal annars sjálfstæður skattaðili, sbr. 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/

1988. Var svo ástatt um stefnda. Óumdeilt er, að inneign sú, sem áfrýjandi notaði til skuldajafnaðar á móti virðisaukaskattsskuld Hafverks hf., hafði myndast vegna ráðstafana stefnda eftir töku búsin til gjaldþrotaskipta.

Sérstakar reglur gilda um skuldajöfnuð við gjaldþrotaskipti samkvæmt 100. – 103. gr. laga nr. 21/1991, og er óumdeilt, að skuldajöfnuður áfrýjanda gagnvart stefnda fullnægði ekki skilyrðum 1. mgr. 100. gr. laganna. Hann raskaði og þeirri jafnstöðu kröfuhafa, sem reglur laganna um gjaldþrotaskipti byggjast á.

Að þessu athuguðu, en að öðru leyti með skírskotun til forsendna héraðsdóms verður hann staðfestur.

Dæma ber áfrýjanda til greiðslu málskostnaðar, eins og í dómsorði segir.

D ó m s o r ð:

Hinn áfrýjaði dómur á að vera óraskaður.

Áfrýjandi, íslenska ríkið, greiði stefnda, þrotabúi Hafverks hf., 175.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 15. janúar 1998.

I.

Mál þetta, sem tekið var til dóms að loknum munnlegum málflutningi 18. desember sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu, birtri 30. maí 1997. Málið var þingfest 3. júní 1997.

Stefnandi er þrotabúi Hafverks hf., 460492-2199, Vatnsnesvegi 14, Keflavík.

Stefndi er íslenska ríkið.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda 1.569.990 kr. með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 3. mars 1997. Einnig krefst stefnandi málskostnaðar að skaðlausu úr hendi stefnda samkvæmt mati dómsins.

Dómkröfur stefnda eru þær, að stefndi verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað samkvæmt mati dómsins.

Til vara krefst stefndi þess, að kröfur stefnanda verði lækkaðar og málskostnaður látinn niður falla. Til viðbótar öðrum varakröfum í málinu gerir stefndi þá kröfu, að stefndi verði aðeins dæmdur til að greiða 45.920 kr.

II.

Málsatvik.

Bú Hafverks hf., kt. 460492-2199, var tekið til gjaldþrotaskipta með úrskurði Héraðsdóms Reykjaness, upp kveðnum 11. maí 1995. Sama dag var Lárentsínus Kristjánsson hdl. skipaður til að gegna starfi skiptastjóra í þrotabúinu. Frestdagur við skiptin er 11. janúar 1995, og kröfulýsingarfresti lauk 24. júlí 1995.

Með bréfi skattstjórans í Reykjavík, dags. 3. mars 1997, var þrotabúi Hafverks, kt. 460492-2199, með virðisaukaskattsnúmer 52503, tilkynnt, að inneign, að fjárhæð 1.569.990 kr., vegna endurgreiðslu á virðisaukaskatti tímabilið nóv.–des. 1996 væri til útborgunar hjá innheimtumanni ríkissjóðs, í þessu tilviki tollstjóranum í Reykjavík. Óumdeilt er, að innskatturinn er til kominn vegna kaupa þrotabúsins á útseldri vinnu eftir uppkvaðningu gjaldþrotaskiptaúrskurðar.

Er skiptastjóri hugðist nálgast inneignina 14. apríl sl., var honum tilkynnt hjá tollstjóranum í Reykjavík, að inneign þrotabúsins hefði 6. mars 1997 verið ráðstafað til greiðslu inn á fyrri skuldir fyrirtækisins Hafverks ehf. með virðisaukaskattsnúmer 33149 við ríkissjóð.

Með bréfi, dagsettu 23. apríl 1997, fór skiptastjóri fram á rökstudda synjun frá tollstjóranum í Reykjavík. Sendi tollstjórinn í Reykjavík skiptastjóra rökstudda synjun, dagsetta 28. apríl 1997, þar sem m. a. var vitnað til túlkunar fjármálaráðuneytisins á 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sem ráðuneytið hafði sent innheimtumönnum ríkissjóðs 8. apríl 1997.

Synjun innheimtumanns ríkissjóðs á útborgun innskatts var kærð til fjármálaráðuneytisins, sem staðfesti hana með bréfi, dags. 22. maí 1997.

III.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi kveðst höfða mál þetta á þeim grundvelli, að skuldajöfnuður stefnda sé óheimill og andstæður lögum.

Stefnandi bendir á, að réttaráhrif úrskurðar um gjaldþrotaskipti séu veruleg, og vísar um það til XII. kafla gjaldþrotalaga nr. 21/1991. Telur hann, að þau réttaráhrif leiði til þess, að taka beri kröfur sínar til greina, og færir eftirfarandi rök fyrir því:

1. Megináhrif gjaldþrotaskipta eru þau, að til verður sjálfstæð persóna að lögum. Þessi lögpersóna nýtur hæfis til að öðlast réttindi og baka sér skyldur, meðan hún er til, fram að lokum gjaldþrotaskipta.
2. Úrskurður um gjaldþrotaskipti hefur þau áhrif, að skuldari – eða þrotamaður – er í raun sviptur rétti að eignum sínum.

3. Frá og með úrskurði um gjaldþrotaskipti stofnast sjálfstæð skattskylda þrotabús, sbr. 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, sem lýkur ekki fyrr en við lok skipta samkvæmt XXII. kafla gjaldþrotalaga, enda búið, sem fyrr greinir, sjálfstæður lögaðili. Ekki hvílir einungis á þrotabúi skattskylda og framtalsskylda, sbr. 2. mgr. 91. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, heldur ber að skrá þrotabú skráðs eða skráningarskylds aðila inn á virðisaukaskattsskrá. Þegar skráður aðili er tekinn til gjaldþrotaskipta, verður að tilkynna það skattstjóra, enda verður sú breyting, að annar aðili tekur við starfsemi þrotamanns. Búið tekur við umsjón og ábyrgð á rekstri fyrirtækis þrotamanns, og skyldur samkvæmt virðisaukaskattslögum nr. 50/1988 hvíla á því, en ekki þrotamanni. Búið ber hins vegar enga ábyrgð á meðferð virðisaukaskatts frá því fyrir uppkvaðningu úrskurðar, samanber hins vegar gagnstæða reglu, sem gildir um dánarbú, sbr. 5. mgr. 40. gr. virðisaukaskattslaga. Frá uppkvaðningu úrskurðar um gjaldþrotaskipti gilda almennar reglur virðisaukaskattslaga um skil þrotabús á virðisaukaskattsskýrslum, svo sem um uppgjörstímabil, gjalddaga, álag og vexti. Það er einnig til marks um sjálfstæði þrotabús sem nýs skattaðila, að það fær sérstakt virðisaukaskattsnúmer.

Stefnandi telur ljóst samkvæmt framansögðu, að við úrskurð um töku bús til gjaldþrotaskipta sé kominn nýr aðili, sem beri ábyrgð og skyldur samkvæmt m. a. skattalögum. Sá aðili geti eignast lögvarða kröfu og þurfi ekki að sæta skerðingu á henni með svo óeðlilegum hætti sem hér sé raunin.

Stefnandi bendir á, að gjaldþrotaskipti séu sameiginleg fullnustugerð allra þeirra kröfuhafa, sem eigi kröfur á skuldara við uppkvaðningu úrskurðar um gjaldþrotaskipti og lýsi þessum kröfum sínum með réttum hætti í búið eða eigi á grundvelli 111. gr. gjaldþrotalaga rétt til úthlutunar af eignum búsins. Það sé markmið reglna gjaldþrotalaga að veita kröfuhöfum jafnan rétt við úthlutun eigna búsins. Stefndi sé þátttakandi í sameiginlegri fullnustugerð með kröfulýsingum í þrotabú Hafverks hf. Á þann hátt hafi kröfum stefnda verið skipað í skuldaröð samkvæmt reglum gjaldþrotalaga. Við úthlutun þeirra verðmæta, sem í búinu séu, skuli gætt meginreglunnar um jafnræði kröfuhafa. Með því að skuldajafna innskatti þrotabúsins við ógreiddar skattskuldir þrotamannsins, sem stefndi hafði fyrr lýst í þrotabúið, sé brotið freklega í bága við jafnræði það, er gjaldþrotaskipti sem sameiginleg fullnustugerð eiga að stuðla að.

Stefnandi vísar til þess, að í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987 hafi upphaflega verið ákvæði í 2. mgr. 29. gr., sem skipað hafi kröf-

um vegna afdreginna opinberra gjalda starfsmanna í forgangsroð í þrotabúi vinnuveitanda. Þessu ákvæði hafi hins vegar verið breytt með lögum nr. 78/1989, þannig, að í núgildandi löggjöf um staðgreiðslu opinberra gjalda séu engin ákvæði, sem veiti kröfum af þessu tagi forgang. Með lögum nr. 32/1974, um breyting á lögum nr. 3/1878 um skipti á dánarbúum og félagsbúum, o. fl., hafi verið felld niður sú regla, að opinber gjöld væru forgangskröfur í þrotabúi.

Skattskuldir njóti því nú stöðu almennra krafna, sbr. 113. gr. gjaldþrotalaga. Það fari því í bága við þá reglu, framangreinda réttarþróun, vilja löggjafans og tilgreindar meginreglur, að stefndi geti með skuldajöfnuði nálgast kröfur sínar og skipað réttindum sínum framar öllum öðrum, þegar löggjafinn hafi kosið að skipa málum með allt öðrum hætti. Stefnandi telur þessi sjónarmið leiða til þess, að taka beri kröfur sínar til greina og hafna skuldajöfnuði.

Stefnandi kveður reglur laga um gjaldþrotaskipti bjóða upp á skuldajöfnuð í sérstökum tilvikum. Telur hann þau tilvik tæmandi talin í 100.–103. gr. gjaldþrotalaga og ljóst vera, að þau tilvik komi ekki til álita hér, enda hafi stefndi á engu stigi málsins reist skuldajöfnuð sinn á nefndum greinum gjaldþrotalaga.

Stefnandi lætur þess getið, að hinn umdeildi skuldajöfnuður stefnda virðist að mestu styðjast við túlkun fjármálaráðuneytis á tveimur dómum Hæstaréttar, frá 9. nóvember 1995 í máli nr. 186/1995 og frá 13. febrúar 1997 í máli nr. 156/1996. Fyrri dómurinn varði skuldajöfnuð á greiðslustöðvunartíma og hinn síðari skuldajöfnuð við nauðasamninga. Telur stefnandi, að stefndi hafi dregið allt of víðtækar ályktanir af nefndum dómum.

Þá vísar stefnandi til þeirrar meginreglu kröfuréttar, að til þess að skuldajöfnuður geti orðið, þurfi kröfur að vera gagnkvæmar. Skilyrði skuldajafnaðar komi því aðeins til greina, að skuldari annarrar kröfunnar sé jafnframt kröfuhafi hinnar. Þrotabúið sem lögaðili hafi ekki stofnað til skulda við ríkissjóð vegna opinberra gjalda, en eigi hins vegar rétt á innskatti, sem stofnaðist eftir gjaldþrotaskiptaúrskurð. Gagnkvæmnisskilyrði kröfuréttarins sé því ekki heldur til að dreifa í þessu tilviki.

Loks heldur stefnandi því fram, að með synjun tollstjórans í Reykjavík við útgreiðslu innskattsins hafi verið brotin jafnræðisregla stjórnisýsluréttar. Um synjun við útgreiðslu, telur stefnandi, að í framkvæmd hafi gagnstæð regla gilt, en fyrirmæli þau, sem fjármálaráðuneytið hafi sent innheimtuumönnum ríkissjóðs um æskilega framtíðarskipan þessara mála, hafi komið til, eftir að skuldajöfnuði hafði verið beitt.

Málsástæður stefnda.

Stefndi tekur fram, að mismun á útskatti og innskatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu fyrir viðkomandi tímabil hafi verið ráðstafað upp í greiðslu á vangreiddum virðisaukaskatti auk dráttarvaxta, álags og kostnaðar, sem gjaldfallið hafi árið 1993. Stefndi telur ráðstafanir innheimtumanns ríkissjóðs hafa verið í fullu samræmi við lög og mótmælir málatilbúnaði stefnanda og kröfum á honum reistum.

Stefndi bendir á, að samkvæmt 3. mgr. 25. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 skuli endurgreiða skattaðila mismun, ef innskattur er hærri en útskattur á einhverju uppgjörstímabili, enda hafi skattstjóri fallist á virðisaukaskattsskýrslu, þar sem slíkur mismunur komi fram, og samþykkt endurgreiðslu. Í ákvæðinu sé jafnframt mælt fyrir um, að kröfu um vangoldin gjöld skuli skuldajafna á móti endurgreiðslum samkvæmt lögnum, þ. á m. jákvæðum mismun innskatts og útskatts, sem myndast kunni á einhverju uppgjörstímabili. Í tilkynningu til stefnanda, dags. 3. mars 1997, um afgreiðslu á virðisaukaskattsskýrslu fyrir tímabilið nóv.–des. 1996 hafi verið tekið fram, að útborgun væri háð greiðslustöðu hjá innheimtumanni ríkissjóðs. Stefndi telur þá afdráttarlausu reglu felast í 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, að lögvarin krafa til endurgreiðslu á jákvæðum mismun innskatts og útskatts vegna einhverra uppgjörstímabila stofnist ekki, meðan til er að dreifa vangoldnum opinberum gjöldum og sköttum, verðbótum af þeim, álagi eða dráttarvöxtum.

Stefndi vísar til dóms Hæstaréttar Íslands frá 1995 á bls. 2582. Í dóminum hafi rétturinn komist að þeirri niðurstöðu, að löggjafinn hefði þurft að taka það skýrlega fram, að skuldajafnaðarregla, þá 3. mgr. 26. gr. laga nr. 50/1988, ætti að víkja á greiðslustöðvunartíma, en reglan yrði ekki talin til þvingunarúrræða í skilningi 3. mgr. 22. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti. Hliðstæð lögskýring hafi verið lögð til grundvallar, að því er varðaði beitingu reglu 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, eftir að nauðasamningur hefur verið staðfestur í dómi Hæstaréttar Íslands frá 13. febrúar 1997 í málinu nr. 156/1996.

Stefndi telur ljóst, að stefnandi sé þrotabú, sem sé sjálfstæður lögaðili og beri sjálfstæða skattskyldu, sbr. 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Stefndi telur, að skattskylda stefnanda samkvæmt þeim lögum hafi stofnast frá og með þeim degi, er úrskurður héraðsdóms um gjaldþrotaskipti gekk, 11. maí 1995. Stefndi telur það ekki hafa réttaráhrif um sakarefni þetta, að stefnandi skilaði virðisaukaskatti réttilega undir öðru virðisaukaskattsnúmeri en Hafverk hf. hafði áður, þar sem skráning virðisaukaskattsnúmers sé ekki réttarskapandi um skattskyldu.

Stefndi telur, að þrotabú verði skattaðili í stað þess aðila, sem tekinn er til gjaldþrotaskipta, en ekki sé um nýjan, óskyldan aðila að ræða. Skattskylda þrotabús kvikni í einu samhengi við skattskyldu þrotamanns og myndun innskatts hjá stefnanda óhjákvæmileg afleiðing virðisaukaskattskylds rekstrar hins gjaldþrota félags. Samkvæmt 2. mgr. 72. gr. laga nr. 21/1991 taki þrotabú við úrskurð um gjaldþrotaskipti við fjárhagslegum skyldum, sem hvílt hafi á þrotamanni. Verði því í raun aðilaskiptum á skattskyldu og skilyrðum um gagnkvæmni krafna miðað við almennar reglur kröfuréttar í sjálfu sér fullnægt. Stefndi telur stefnanda hafa tekið á sig þær skyldur Hafverks hf. að greiða vangoldin opinber gjöld og skatta, þ. á m. að gera skil á vangreiddum álögum, sem umræddur mismunur innskatts og útskatts gekk til greiðslu á 6. mars 1997. Endurgjaldskrafa hafi því ekki stofnast eftir 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, og beri því að sýkna stefnda af kröfum málsins. Réttur til endurgreiðslu samkvæmt ákvæðinu geti ekki orðið ríkari, þótt þrotabú hafi tekið við skattskyldu.

Stefndi mótmælir því, að reglur gjaldþrotalaga um skuldaröð og jafnræði kröfuhafa hafi staðið skuldajöfnuði innheimtumanns ríkissjóðs í vegi. Reglur gjaldþrotalaga um greiðslustöðvun, sem meðal annars leggi bann við greiðslu skulda, hafi ekki staðið beitingu 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 í vegi, og telur stefndi sama gilda um þá aðstöðu, þegar bú skattaðila hafi verið tekið til gjaldþrotaskipta.

Þeim skilningi er mótmælt, að skuldajafnaðarheimildir gagnvart þrotabúum séu tæmandi taldar í 100.–103. gr. gjaldþrotalaga með þeim áhrifum, að óheimilt hafi verið að skuldajafna samkvæmt 25. gr. laga nr. 50/1988. Stefndi heldur því fram, að í reglum gjaldþrotalaga um greiðslustöðvun og nauðasamninga sé beint og óbeint vísað um heimildir til skuldajafnaðar til þeirra reglna, sem fram koma í XVI. kafla laganna. Fyrirgreindir dómur Hæstaréttar hafi þrátt fyrir það ekki grundvallast á því, að skuldajafnaðarskylda samkvæmt lögum um virðisaukaskatt ætti að víkja á greiðslustöðvunartíma eða eftir að nauðasamningur er staðfestur.

Stefndi kveður Hæstarétt Íslands hafa skýrt ákvæði 25. gr. laga nr. 50/1988 þannig, að sé ekki sérstaklega mælt um í lögum, að hún skuli víkja við tiltekna aðstæður og réttur til endurgreiðslu verði þá ríkari, stofnist endurgreiðsluréttur ekki. Í lögum um gjaldþrotaskipti sé ekki að finna ákvæði, sem hafi víðtækari áhrif, að því er varðar þrotabú, en í þeim ákvæðum laganna, sem fjalli um greiðslustöðvun og réttaráhrif nauðasamninga. Beri því að skýra ákvæðið svo, að stefnandi hafi ekki átt lögvarða kröfu til endurgreiðslu á mismuni innskatts og útskatts vegna þeirra tímabila, sem um ræðir. Því telur stefndi, að sýkna beri sig af öllum kröfum stefnanda.

Stefndi telur einnig, að líta verði svo á, að vanskil virðisaukaskatts falli eðli sínu samkvæmt ekki undir 113. gr. gjaldþrotalaga sem almenn krafa, heldur eigi þessi skil að vera utan skuldaraðar, sbr. 109. gr. laganna, enda um vörsluskatt að ræða, með því að á skattaðilum hvíli skylda til að innheimta hann og standa skil á honum í ríkissjóð samkvæmt 3. gr. laga nr. 50/1988.

Stefndi mótmælir því, að brotin hafi verið á stefnanda jafnræðisregla stjórnisýsluréttar, þar sem stefnanda hafi ekki verið mismunað miðað við aðra, sem voru í sambærilegri stöðu. Mótmælt er sem þýðingarlausum ályktunum, er stefnandi dragi af 5. mgr. 40. gr. laga nr. 50/1988, en ákvæðið varði ábyrgð á brotum á lögnum.

Varakrafa stefnda lýtur að dráttarvaxtakröfu stefnanda. Telur stefndi enga lagaheimild standa til þess að dæma stefnanda dráttarvexti, þar sem málsúrslit í samræmi við kröfur stefnanda hefðu ekki önnur áhrif en þau, að virðisaukaskattur, dráttarvextir af honum, álag og kostnaður, sem greiddur var samkvæmt 25. gr. laga nr. 50/1988, héldi áfram að vera í van-skilum. Verði ekki á það fallist, telur stefndi, að upphaf dráttarvaxta verði aðeins miðað við 23. apríl 1997, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda.

Stefndi bendir á, að 45.920 kr. af innskattskröfu stefnanda hafi verið skuldajafnað á móti kostnaði, sem á eldri virðisaukaskattskröfu hafi verið fallinn. Fallist dómurinn ekki á, að nægjanleg lagaheimild hafi verið fyrir slíkum skuldajöfnuði, er gerð sú varakrafa, að stefndi verði aðeins dæmdur til að greiða 45.920 kr.

V.

Niðurstaða.

Ákvæði 3. mgr. 25. gr. virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 um skuldajöfnuð eldri opinberra gjalda á móti endurgreiðslukröfu vegna innskatts er svohljóðandi eftir breytingar, sem gerðar voru á lögnum með lögum nr. 149/1996:

„Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærri en útskattur, skal skattstjóri rannsaka skýrslu sérstaklega. Fallist skattstjóri á skýrsluna, tilkynnir hann aðila og innheimtumanni ríkissjóðs um samþykki sitt til endurgreiðslu. Innheimtumaður ríkissjóðs skal endurgreiða aðila mismuninn. Kröfu um vangoldin opinber gjöld og skatta til ríkissjóðs ásamt verðbótum, álagi og dráttarvöxtum skal skuldajafna á móti endurgreiðslum samkvæmt lögum þessum.“

Ákvæði virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 um skuldajöfnuð var í fyrstu í 3. mgr. 26. gr. laganna og tók upphaflega aðeins til vangreidds virðisauka-

skatts. Áður en lögin tóku gildi, var ákvæðinu breytt með 10. gr. laga nr. 119/1989, sbr. 23. gr. laga nr. 22/1993, þannig, að skuldajöfnuður tekur til allra opinberra gjalda og skatta til ríkissjóðs svo og verðbóta, álags og dráttarvaxta.

Í dreifibréfi fjármálaráðuneytisins frá 8. apríl 1997 til innheimtumanna ríkissjóðs var m. a. vísað til dóma Hæstaréttar Íslands 1995, 2582, og 1997, 591, til stuðnings þeirri túlkun á 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, sem um er deilt í máli þessu. Í kjölfar dreifibréfsins var fyrri framkvæmd breytt og byrjað að skuldajafna innskatti, sem myndast, eftir að hlutafélag hefur verið tekið til gjaldþrotaskipta, á móti vangreiddum opinberum gjöldum, sem urðu til, áður en félagið var tekið til skipta.

Bú Hafverks hf. var, sem fyrr segir, tekið til gjaldþrotaskipta 11. maí 1995, og var frestdagur við skiptin 11. janúar 1995. Með bréfi skattstjórans í Reykjavík, dags. 3. mars 1997, var tilkynnt, að inneign samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu fyrir tímabilið nóv.–des. 1996, 1.569.990 kr., hefði verið samþykkt og inneignin væri til útborgunar hjá innheimtumanni ríkissjóðs. Sá fyrirvari var þó gerður, að útborgun væri háð greiðslustöðu Hafverks hf. hjá innheimtumanni ríkissjóðs vegna annarra opinberra gjalda. Í stað þess að greiða þrotabúinu inneignina ákvað tollstjórinn í Reykjavík að láta hana mæta skattskuldum Hafverks hf. frá árinu 1993, og var sú niðurstaða staðfest af fjármálaráðuneytinu. Fyrir liggur því, að skattstjóri féllst á virðisaukaskattsskýrsluna og að það eitt stóð í vegi endurgreiðslu á innskatti, að Hafverk hf. skuldaði opinber gjöld.

Samkvæmt 72. gr. laga nr. 21/1991 verður til við úrskurð um töku búis til gjaldþrotaskipta sjálfstæð lögpersóna, sem nýtur hæfis til að eiga og öðlast réttindi og hæfi til þess að bera og baka sér skyldur. Þrotabúið tekur við öllum fjárhagslegum réttindum, sem þrotamaður átti, og öllum fjárhagslegum skyldum, sem hvíldu á þrotamanni, nema réttarreglur, löggerningar eða eðli réttinda eða skyldna leiði til annars. Skiptastjóri stýrir gjaldþrotaskiptunum í samráði við kröfuhafa og í þeirra þágu. Störf hans miða að því að koma eignum búisins í verð og skipta andvirði þeirra milli kröfuhafa í samræmi við ákvæði gjaldþrotalaga.

Samkvæmt 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 eru þrotabú talin meðal þeirra lögáðila, sem er skylt að greiða tekju- og eignarskatt, og teljast þau sjálfstæðir skattaðilar. Þá fær þrotabú nýtt virðisaukaskattsnúmer.

Af framangreindu þykir ljóst, að slíkur eðlismunur er á stöðu þrotabús annars vegar og hins vegar aðila, sem fengið hefur heimild til greiðslustöðvunar eða fengið staðfestan nauðasamning, að framangreindir dómur Hæstaréttar hafa ekki fordæmisgildi í þessu máli.

Ákvæði 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 um skuldajöfnuð er afdráttarlaust, en í athugasemdum með frumvarpi að lögunum og breytingarlögum eða öðrum lögskýringargögnum er þó ekki vikið að skuldajöfnuði á móti endurgreiðslukröfu vegna innskatts, sem myndast hefur eftir uppkvaðningu úrskurðar um gjaldþrotaskipti.

Lög um gjaldþrotaskipti o. fl. nr. 21/1991 miða m. a. að því að tryggja jafnræði kröfuhafa við skiptin með ákvæðum um réttshæð krafna á hendur þrotabúi, riftunarreglum og reglum um skuldajöfnuð. Löggjafarstefna síðustu áratuga hefur miðað að því að afnema þann forgang, sem kröfur ríkisins á hendur hinum gjaldþrota aðila nutu lengst af. Með lögum nr. 32/1974, sem breyttu skiptalögum nr. 3/1878, voru skattkröfur ríkissjóðs gerðar að almennum kröfum í þrotabúi. Í athugasemdum með frumvarpi því, sem varð að lögum nr. 32/1974, segir svo orðrétt:

„Eins og fyrr segir, felst í tillögunni um hina nýju 84. gr., að felld er niður núgildandi regla um, að skattkröfur séu forgangskröfur. Er þetta í samræmi við þær tillögur, sem nú nýlega eru fram komnar í Danmörku og Noregi. Um langt skeið þótti sjálfsagt að tryggja kröfur konungs og annarra opinberra aðila sem best og að veita þeim forréttindi umfram aðra kröfuhafa. Það er vart lengur almennt viðhorf, að kröfur opinberra aðila eigi að njóta sérréttinda. Að auki er þess að gæta, að slíkar kröfur, fyrst og fremst skattkröfur, eru nú oft svo háar, að forgangsréttindi þeirra rýra möguleika annarra kröfuhafa til að fá greiðslu upp í kröfur sínar. Má ætla, að skattkröfurnar séu nú tiltölulega hærri í búum en áður var. Það getur vart skipt ríkissjóð eða aðra opinbera aðila meginmáli, hvort skattkröfur eru forgangskröfur. Aðrir kröfuhafar geta hins vegar, eins og fyrr segir, beðið lítt þolanlegt tjón af því að þurfa að standa að baki skattheimtumönnum. Er þetta ástæðan til þeirrar tillögugerðar, sem í frumvarpinu felst um þetta atriði.“

Frá þessari löggjafarstefnu var vikið tímabundið með setningu laga um staðgreiðslu skatta nr. 45/1987 og laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Með lögum nr. 78/1989, sem breyttu 2. mgr. 29. gr. laga nr. 45/1987 og 2. mgr. 28. gr. laga nr. 50/1988, var þó horfið aftur til þeirrar löggjafarstefnu að afnema forgang ríkisins við gjaldþrotaskipti. Fyrirnefndar athugasemdir í frumvarpi til laga nr. 32/1974 voru teknar upp orðréttar í greinargerð með frumvarpi til laga nr. 78/1989, en þar sagði enn fremur:

„Er breyting þessi í anda löggjafarstefnu, sem gætt hefur víðast hvar á Vesturlöndum og hefur í auknum mæli tekið tillit til sjónarmiða um jafnræði kröfuhafa, einkum með fækkun forgangskrafna. Þessi rök eru að sjálf-sögðu enn í fullu gildi. Verður að ætla, að þau hafi gleymst þegar for-

gangsréttarákvæðin „gengu aftur“ í lögum þeim, sem hér er lögð til breyting á. . . . Hér er því um mikið réttlætismál að ræða, m. a. hvað varðar grundvöll kröfuréttinda almennt og réttarstöðu aðila í viðskiptum.“

Samkvæmt því, sem að framan hefur verið lýst, er ákvæði 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 ósamrýmanlegt ákvæðum 100.–103. gr. laga nr. 21/1991, og taka greinargerðir með frumvörpum að þessum lögum eða önnur lögskýringargögn ekki af tvímæli um, hvor lögin skuli ganga framár í því tilviki, sem hér um ræðir.

Á þrotabú getur fallið ýmis kostnaður, t. d. vegna skiptastjórnar, bókhaldsrannsóknar, eignaumsýslu og tímabundins rekstrar atvinnustarfsemi, og kemur þessi kostnaður til frádráttar þeim eignum, sem til skipta koma. Á sama hátt geta þrotabú með tímabundnum atvinnurekstri aflað tekna kröfuhöfum til hagsbóta. Á kostnað þrotabús og tekjur leggst virðisauka-skattur eftir almennum reglum þar um.

Fyrir liggur, að sú krafa stefnanda, sem um er fjallað í þessu máli, stafar eingöngu af neikvæðum mismun á útskatti og innskatti vegna starfrækslu þrotabús Hafverks hf., eftir að félagið var lýst gjaldþrota. Verði búið af endurgreiðslu innskattsins, bætist skatturinn við kostnað búsins og rýrir þar með eignir þess á kostnað kröfuhafa. Fyrir liggur, að kröfum þeim, sem stefndi fékk greiddar með skuldajöfnuði á móti kröfu um endurgreiðslu innskatts, hafði verið lýst í þrotabú Hafverks hf. sem almennum kröfum.

Sú túlkun á skuldajafnaðarákvæði 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, sem fram kemur í dreifibréfi fjármálaráðuneytisins frá 8. apríl 1997 til innheimtumanna ríkissjóðs, felur í sér ríkari skuldajafnaðarrétt ríkissjóðs við gjaldþrot en aðrir kröfuhafar njóta og tryggir þannig forgang ríkissjóðs við gjaldþrotaskipti á kostnað annarra kröfuhafa, sem lýst hafa almennum kröfum í þrotabúið. Samkvæmt því er túlkun fjármálaráðuneytisins í beinni andstöðu við framangreinda löggjafarstefnu.

Rétt þykir að víkja sérstaklega að þeim rökum stefnda, að þar sem þrotabúið hafi tekið á sig skuldbindingu um greiðslu á vangreiddum gjöldum þrotamanns samkvæmt 72. gr. laga nr. 75/1981, geti það ekki eignast lögvarða kröfu til greiðslu á innskatti, meðan þrotabúið skuldi opinber gjöld. Telja verður, að ákvæði 72. gr. laga nr. 75/1981 um viðtöku þrotabús á skuldum þrotamanns hafi ekki önnur áhrif í þessu samhengi en þau, að kröfum á hendur búinu er raðað í skuldaröð í samræmi við ákvæði gjaldþrotalaga og þær greiddar eftir því, sem eignir búsins hrökkva til. Ákvæðið getur því ekki veitt stefnda betri rétt til skuldajafnaðar en öðrum kröfuhöfum. Við hina sameiginlegu fullnustugerð kröfuhafa verður, sem fyrr segir, til ný lögpersóna, þrotabú, sem er sjálfstæður skattaðili samkvæmt skatta-

lögum. Telur dómurinn, að búið geti öðlast lögvarða kröfu til endurgreiðslu á innskatti, sem myndast vegna greiðslu búisins á virðisaukaskatti af kostnaði, er á það fellur vegna skiptanna, án tillits til eldri vangreiddra opinberra gjalda.

Peim rökum stefnda, að vanskil virðisaukaskatts falli eðli sínu samkvæmt ekki undir 113. gr. laga nr. 21/1991, heldur eigi þessi skil að vera utan skuldaraðar samkvæmt 109. gr. laganna, verður að hafna, þar sem hvorki gjaldþrotaskiptalög né virðisaukaskattslög ætla slíkum kröfum forgang við gjaldþrotaskipti, samanber það, sem að framan er rakið um breytingu þá, sem gerð var á 2. mgr. 28. gr. síðargreindra laga með lögum nr. 78/1989. Þá var virðisaukaskattskröfu ríkissjóðs í þrotabúið, er endurgreiðslukröfu þrotabúsins var skuldajafnað á móti, lýst í búið sem almennri kröfu.

Með vísan til þess, sem að framan er rakið, telur dómurinn einsýnt, að skuldajafnaðarákvæði 3. mgr. 25. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 eigi að vikja fyrir ákvæðum gjaldþrotalaga um skuldajöfnuð í því tilviki, sem hér um ræðir. Ræðst því niðurstaða málsins einvörðungu af því, hvort ákvörðun stefnda um skuldajöfnuð var í samræmi við ákvæði 100.–103. gr. laga nr. 21/1921.

Eins og áður er getið, varð krafa þrotabúsins vegna innskatts að öllu leyti til vegna greiðslu fyrir virðisaukaskattsskylda vöru og þjónustu vegna starfsemi þrotabúsins eftir upphaf gjaldþrotaskipta, en gagnkrafan hins vegar skattakrafa, sem lögð var á Hafverk hf. árið 1993. Skortir því bæði það almenna skilyrði skuldajafnaðar, að um gagnkvæmni sé að ræða, og eins það skilyrði 100. gr. laga nr. 21/1991, að krafa þrotabúsins hafi orðið til fyrir frestdag. Samkvæmt því verður niðurstaða málsins sú, að stefnda hafi verið óheimilt að ráðstafa inneign stefnanda vegna endurgreiðslu á virðisaukaskatti til greiðslu inn á eldri skattskuldir Hafverks hf. Ber því að taka til greina kröfu stefnanda um, að stefndi greiði þrotabúinu 1.569.990 kr.

Ekki verður fallist á þau rök stefnda, að engin lagaheimild standi til þess að dæma stefnanda dráttarvexti af kröfunni. Sú ákvörðun stefnda að ráðstafa inneign stefnanda til greiðslu á eldri skuldum Hafverks hf. hafði það í för með sér, að búið varð af lögmati endurgreiðslu virðisaukaskatts. Má jafna þessari ákvörðun við öftöku skatta í skilningi laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Pykir því rétt, að stefndi greiði stefnanda dráttarvexti af kröfunni í samræmi við 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 frá 23. apríl 1997, þegar skiptastjóri þrotabúsins fór fram á rökstuðning frá tollstjóranum í Reykjavík fyrir synjun um endurgreiðslu.

Mál þetta dæmdu héraðsdómararnir Sigurður T. Magnússon, sem var dómsformaður, Pétur Guðgeirsson og Valtýr Sigurðsson.

3856

D ó m s o r ð:

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, þrotabúi Hafverks hf., 1.569.990 krónur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 23. apríl 1997 til greiðsludags og 200.000 krónur í málskostnað.
