

Fimmtudaginn 26. nóvember 1998.

Nr. 151/1998.

Íslenska ríkið

(Einar K. Hallvarðsson hrl.)

gegn

Þrotabúi Miklagarðs hf.

(Jóhann H. Níelsson hrl.,

Lilja Jónasdóttir hdl.)

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 2. apríl 1998 að fengnu áfrýjunarleyfi og krefst aðallega sýknu 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.

Nokkur ný skjöl hafa verið lögð fyrir Hæstarétt.

Málsatvikum er lýst í héraðsdómi. Í tilkynningu skattstjórans í Reykjavík til stefnda 20. júní 1997, sem lögð hefur verið fyrir Hæstarétt, kemur fram, að virðisaukaskattsskýrsla stefnda fyrir tímabilið mars – apríl 1997, sem sýndi inneign, að fjárhæð 323.454 krónur, hefði verið afgreidd, og væri inneignin til útborgunar hjá innheimtumanni ríkissjóðs, en væri háð greiðslustöðu hjá honum vegna annarra vangoldinna opinberra gjalda.

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 lögpersóna, 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 ofangreind inneign, sem áfrýjandi notaði til skuldajafnaðar á móti virðisaukaskattsskuld Miklagarðs hf., hafði myndast vegna ráðstafana stefnda eftir töku búsins 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, en ákvörðun hans um upphaf dráttarvaxta á sér stoð í 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988.

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 Miklagarðs hf., 125.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 15. janúar 1998.

I.

Mál þetta, sem höfðað var með stefnu, birtri 9. júní 1997, var tekið til dóms 18. desember sl.

Stefnandi er þrotabú Miklagarðs hf., kt. 601083-0869, Lágmúla 5, Reykjavík.

Stefndi er tollstjórinn í Reykjavík, kt. 650269-7649, Tryggvagötu 19, Reykjavík, og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, kt. 540269-6459.

Dómkröfur stefnanda eru þær, að stefndu verði dæmdir til þess að endur-

greiða stefnanda inneign virðisaukaskatts á virðisaukaskattsnúmer þrotabús Miklagarðs hf. nr. 38307 vegna virðisaukaskattstímabilsins mars/apríl 1997, alls 323.454 krónur.

Þá er krafist dráttarvaxta af tildæmdri fjárhæð frá gjalddaga til greiðsludags skv. ákvæðum III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987. Jafnframt er þess krafist, að dráttarvextir leggist við höfuðstól á tólf mánaða fresti, í fyrsta sinn 15. júní 1998, í samræmi við 12. gr. sömu laga. Þá verði stefndu dæmdir til þess að greiða stefnanda málskostnað að mati dómsins, og beri málskostnaðarfjárhæð dráttarvexti skv. III. kafla laga nr. 25/1987 frá 15. degi eftir dómsuppsögu til greiðsludags.

Dómkröfur stefndu eru þær aðallega, að stefndu verði sýknaðir af öllum kröfum stefnanda og stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað samkvæmt mati dómsins.

Til vara er þess krafist, að kröfur stefnanda verði lækkaðar og málskostnaður látinn niður falla.

II.

Málavextir.

Með úrskurði Héraðsdóms Reykjavíkur 15. júní 1993 var bú Miklagarðs hf. tekið til gjaldþrotaskipta. Innköllun skiptastjóra til kröfuhafa var birt í Lögbirtingablaði 9. júní 1993 og fyrsti skiptafundur haldinn 3. nóvember 1993. Samtals námu lýstar kröfur í búið 1.788.822.754,83 kr.

Með kröfulýsingu, dags. 26. júlí 1993, lýsti stefndi tollstjórinn í Reykjavík kröfu vegna ógreidds virðisaukaskatts, 297.234.000 kr., en það var m. a. ætluð skuld Miklagarðs hf. vegna ógreidds virðisaukaskatts. 16. desember 1994 sendi sami aðili endurunna kröfulýsingu í þrotabúið og krafan þar endanlega ákveðin 90.796.607 krónur vegna ógreidds virðisaukaskatts, álags og dráttarvaxta tímabilið mars til apríl og maí til júní 1993. Krafa þessi var tekin inn á kröfuskrá þrotabúsins og samþykkt sem almenn krafa.

Samkvæmt því, sem fram kemur í stefnu, starfaði þrotabú Miklagarðs hf. frá 15. júní 1993. Þrotabúið fékk virðisaukaskattsnúmer (38307), og var starfsemi þess fyrstu mánuðina aðallega fólgin í því að selja vörubirgðir þrotabúsins og rekstrareiningar búsins auk almennrar skiptastjórnunar. Var virðisaukaskattur vegna þessa greiddur af þrotabúinu.

Eftir að hinum eiginlega rekstri þrotabúsins lauk, endurgreiddi stefndi tollstjórinn í Reykjavík virðisaukaskattsinneign þrotabúsins, sem til stofnaðist, m. a. vegna vinnu skiptastjóra, vinnu endurskoðenda auk annarrar aðkeyprtrar vinnu, vöru og þjónustu. Þessi inneign fékkst greidd fram til árs-

ins 1997. Inneign virðisaukaskatts þrotabúsins vegna ársins 1997 var því reiknuð sem eign þrotabúsins við lokauppgjör þess, er tekið var tillit til við lokaúthlutun búsins.

Með bréfi stefnda, tollstjórans í Reykjavík, dags. 9. maí 1997, var skiptastjóra tilkynnt, að fjármálaráðuneytið hefði sent innheimtumönnum ríkissjóðs bréf um túlkun sína á 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Í bréfinu kom fram, að ráðuneytið teldi, að þrotabú eignaðist ekki lögvarða kröfu um greiðslu á innskatti, á meðan þrotabú skuldaði opinber gjöld, og að í því máli skipti engu, þótt gjöldin hefðu orðið til vegna starfsemi þrotamanns. Protabúið hefði tekið við skyldu til greiðslu þeirra, og því væri skuldajöfnun heimil, eins og fram kom í bréfinu.

29. apríl 1997 var haldinn skiptafundur vegna lokaúthlutunar stefnanda, og var þar ákveðið að greiða 11,1929% upp í almennar kröfur. Samkvæmt þeirri úthlutun hefði stefndi tollstjórinn í Reykjavík átt að fá 10.162.791 krónu, en þar sem stefndi skuldaði stefnanda á þeim tíma inneign virðisaukaskatts samkvæmt bréfi, dags. 18. apríl 1997, alls 179.228 krónur, vegna tímabilsins janúar/febrúar 1997, var sú fjárhæð dregin frá lokaúthlutun stefnda. Var því stefnda send greiðsla, að fjárhæð 9.982.563 krónur, sbr. bréf stefnanda, dags. 5. maí 1997. Áður, 15. maí 1995, hafði stefndi tollstjórinn í Reykjavík fengið hlutaúthlutun upp í almenna kröfu sína vegna vangreidds virðisaukaskatts, 10%, 9.097.661 krónu. Alls hefur stefndi tollstjórinn í Reykjavík því fengið greitt upp í kröfu sína vegna vangreidds virðisaukaskatts, álags, dráttarvaxta o. fl. 21,129%, 19.063.224 krónur.

Skiptum á búi stefnanda er lokið, en á skiptafundi 29. apríl 1997 tóku skiptastjórar stefnanda ákvörðun um að höfða þetta mál skv. 2. mgr. 157. gbl., sbr. afrit fundargerðar frá skiptafundi 29. apríl 1997.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi heldur því fram, að stefndi tollstjórinn í Reykjavík hafi með þeim hætti að skuldajafna virðisaukaskattsinneign (innskatti) þrotabúsins við almenna kröfu sína í protabúið fengið aukna og betri stöðu en aðrir almennir kröfuhafar þrotabúsins. Í gjaldþrotalögum sé að finna sérstakar reglur um kröfuröðun og það, hvernig fjármunum þrotabús skuli varið til greiðslu skulda. Krafa stefndu um greiðslu á virðisaukaskatti flokkist sem almenn krafa eftir 113. gr. gjaldþrotalaga, og eigi stefndu því einungis rétt á greiðslu á 21,19% af kröfu sinni til samræmis við úthlutun til annarra almennra kröfuhafa stefnanda.

Stefndu hafi með skuldajöfnun á virðisaukaskattsinneign stefnanda við almenna kröfu stefndu þvingað fram greiðslu á almennri kröfu sinni með

ólögmætum hætti og þannig fengið hærri hundraðshluta upp í kröfu sína en allir aðrir almennir kröfuhafar búsins. Hvergi sé í gjaldþrotalögum gert ráð fyrir slíkri mismunun kröfuhafa við gjaldþrotaskipti, enda gangi hún beint gegn jafnræðisreglu gjaldþrotalaga og þeirri reglu, að kröfuhafar innan hvers flokks, sem standa saman í kröfuröð, eigi að standa jafnt að vígi við úthlutun eigna búsins.

Þá telur stefnandi, að sérstökum skilyrðum skuldajöfnunar við gjaldþrot samkvæmt 100. gr. gjaldþrotalaga sé ekki fullnægt. Skilyrði skuldajöfnunar samkvæmt því ákvæði séu m. a. þau, að lánardrottinn hafi eignast kröfu á hendur þrotamanni, áður en þrír mánuðir voru til frestdags, og jafnframt, að krafa þrotabúsins á hendur kröfuhafa hafi orðið til fyrir frestdag. Skilyrði skuldajöfnunar samkvæmt þessu ákvæði komi því skýrt fram í greininni, en þeim skilyrðum sé ekki fullnægt í þessu máli. Í málinu liggi fyrir, að krafa stefndu hafi stofnast á hendur þrotamanni, en ekki á hendur stefnanda, og auk þess stofnaðist ekki til kröfu þrotabúsins á hendur stefndu fyrr en eftir frestdag.

Stefnandi vísar enn fremur til þess, að skuldajöfnun sé ekki heimil, þar sem almenn skilyrði hennar komi ekki til greina, þar eð kröfur séu ekki gagnkvæmar. Í þeirri reglu felist, að um skilyrði skuldajafnaðar sé því aðeins að ræða, að skuldari annarrar kröfunnar sé jafnframt kröfuhafi hinnar og þurfi að fullnægja þessu skilyrði um gagnkvæmni fyrir skuldajöfnuði, þegar skuldajöfnuði sé lýst yfir. Í máli þessu hafi stefndu lýst yfir skuldajöfnuði á skuld þrotamannsins Miklagarðs hf. við kröfu þrotabús Miklagarðs hf. um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Hér sé hins vegar um að ræða tvær sjálfstæðar lögpersónur og því ljóst, að ekki sé um sama lögaðila að ræða, þar sem við úrskurð héraðsdómara stofnaðist ný lögpersóna, sem bæri sjálfstæð réttindi og skyldur, þ. á m. sjálfstæðar skattskyldur. Í þessu sambandi beri að gæta þess, að skattskylda gjaldþrotabús stofnast við uppkvaðningu úrskurðar um töku bús til gjaldþrotaskipta samkvæmt 72. gr. laga nr. 21/1991 um gjaldþrotaskipti, og lýkur skattskyldunni við skiptalok samkvæmt XXII. kafla þeirra laga.

Í 2. mgr. 72. gr. gpl. komi fram, að þrotabú taki við öllum fjárhagslegum skyldum þrotamanns, nema réttarreglur eða löggerningur kveði á um annað eða það leiði af eðli skyldnanna.

Stefnandi miðar við, að ákvæði 2. mgr. 72. gr. gjaldþrotaskiptalaga verði ekki skilin á þann veg, að þrotabúinu beri að greiða almenna kröfu stefnda umfram kröfur annarra almennra kröfuhafa.

Við úrskurð um gjaldþrotaskipti verði til sjálfstæð persóna að lögum, sem er þrotabú, er kennt er við félagið, og þessi lögpersóna tekur í aðal-

atriðum bæði við réttindum og skyldum skuldara og nýtur hæfis til að öðlast réttindi og baka sér skyldur, meðan hún er til, fram að endanlegum lokum gjaldþrotaskipta. Stefndandi vísar því til þeirrar staðreyndar, að hann hafi tekið við þeirri fjárhagslegu skyldu til greiðslu á skuld Miklagarðs hf. við stefndu. Hins vegar verði ekki litið fram hjá þeirri staðreynd, að í gjaldþrotalögum eru ákveðnar reglur um það, hvernig skuldir þrotabús verði greiddar, en það eru reglur um úthlutun þrotabúa, sem eru miðaðar við ákveðna kröfuflokka og gert ráð fyrir jafnræði kröfuhafa innan hvers flokks. Væri skattkrafa þess eðlis, að hana ætti að greiða umfram aðrar almennar kröfur í þrotabúi, hefði löggjafinn sett skattkröfur frammar í kröfuröð þrotabúa, en það hefur hins vegar ekki verið gert.

Stefndu hafa athugasemdalaust frá árinu 1993 greitt stefnanda inneign virðisaukaskatts samkvæmt virðisaukaskattsskýrslum hverju sinni. Allan þann tíma hefur ekki verið gerð athugasemd við þessa framkvæmd af hálfu stefndu, og með vísan til þessa hafi verið gert ráð fyrir inneign þrotabúsins á virðisaukaskatti við úthlutun til kröfuhafa stefnanda. Stefndandi skírskotar til þess, að yfirlýsing um skuldajöfnun sé of seint fram komin og stefndu geti því ekki borið fyrir sig þessa málsástæðu lengur. Stefndu hafi því með tómlæti firrt sig rétti til skuldajöfnunar.

Þá bendir stefndandi að lokum á þá meginreglu íslensks kröfuréttar, að þeim, sem með ólögmætum hætti ráðstafar fé annars manns, beri að bæta honum slíkar ráðstafanir að fullu, og því beri stefndu að endurgreiða honum virðisaukaskattsinneignina að fullu með áföllnum dráttarvöxtum frá gjalddaga til greiðsludags.

Málsástæður stefndu.

Stefndu telja ráðstafanir innheimtumanns ríkissjóðs hafa verið í fullu samræmi við lög og mótmæla málsástæðum stefnanda og kröfum, sem á þeim séu reistar.

Samkvæmt 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt 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 lögunum, þ. á m. jákvæðum mismun innskatts og útskatts, sem myndast kann á einhverju uppgjörstímabili. Í ákvæði 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 (áður 1. og 3. mgr. 26. gr. laganna) felist sú afdráttarlausa regla, að lögvarin krafa til endurgreiðslu á jákvæðum mismun innskatts og útskatts vegna einhverra uppgjörstímabila stofnist ekki, meðan

til sé að dreifa vangoldnum opinberum gjöldum og sköttum, verðbótum af þeim, álagi eða dráttarvöxtum, sbr. Hrd. 1995, bls. 2582. Í dóminum hafi einnig verið tekin afstaða til þess, hvort réttur til endurgreiðslu yrði ríkari við það, að skattaðili hefði fengið heimild til greiðslustöðvunar. Hafi Hæstiréttur talið, að löggjafinn þyrfti 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 hafði verið staðfestur, sbr. hrd. 13. febrúar 1997 í málinu nr. 156/1996.

Ljóst sé, að stefnandi var þrotabú og með því sjálfstæður lögaðili og bar sjálfstæða skattskyldu, sbr. 5. tölulið 1. mgr. 2. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Stefndu telja, að skattskylda stefnanda samkvæmt þeim lögum hafi stofnast frá og með þeim degi, er úrskurður um gjaldþrotaskipti hafi gengið. Þá sé óumdeilt, að stefnandi hafi verið skráður virðisaukaskattsskyldur og skilað virðisaukaskatti undir öðru virðisaukaskattsnúmeri en Mikligarður hf. hafði áður. Þá skráningu telur stefndi ekki hafa réttaráhrif um sakarefni þetta, enda sé skráning virðisaukaskattsnúmers ekki réttarskapandi um skattskyldu. Verði þrotabú skattaðili í stað þess aðila, sem tekinn sé til gjaldþrotaskipta, kvikni skattskylda þrotabús í beinu samhengi við skattskyldu þrotamanns og myndun innskatts hjá stefnanda óhjákvæmileg afleiðing af virðisaukaskattsskyldum rekstri hins gjaldþrota félags. Samkvæmt 2. mgr. 72. gr. laga nr. 21/1991 taki þrotabú við fjárhagslegum skyldum, sem hvíldu á þrotamanni við úrskurð um gjaldþrotaskipti. Verði því í raun aðilaskiptum á skattskyldu og skilyrðum um gagnkvæmni krafna miðað við almennar reglur kröfuréttar í sjálfu sér fullnægt. Stefnandi hafi tekið á sig þær skyldur Miklagarðs 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. Þar sem endurgreiðslukrafa hafi ekki stofnast eftir 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988, beri að sýkna af kröfum málsins. Réttur til endurgreiðslu samkvæmt ákvæðinu verður ekki ríkari, þótt þrotabú hafi tekið við skattskyldu.

Stefndu mótmæla þeirri fullyrðingu stefnanda, að reglur gjaldþrotaskiptalaga um skuldaröð og jafnræði kröfuhafa í bú hafi staðið skuldajöfnun innheimtumanns ríkissjóðs í vegi. Með sama hætti og reglur gjaldþrotaskiptalaga um greiðslustöðvun, sem meðal annars leggi bann við greiðslu skulda, hafi ekki staðið beitingu 3. mgr. 25. gr. laga nr. 50/1988 í vegi, telur stefndi sama gilda um þá aðstöðu, þegar bú skattaðila hefur verið tekið til

gjaldþrotaskipta. Í reglum laganna um greiðslustöðvun og nauðasamninga sé auk þess beint og óbeint vísað um heimildir til skuldajafnaðar til þeirra reglna, sem fram koma í XVI. kafla laganna. Óumdeilt sé hins vegar, að ákvæði 100. gr. gjaldþrotaskiptalaga áttu ekki við í þessu máli, og telja stefndu það ekki koma í veg fyrir hinn umþrætta skuldajöfnuð. Fyrrgreindir dómar Hæstaréttar hafi ekki grundvallast á, að skuldajafnaðarskylda samkvæmt lögum um virðisaukaskatt ætti að víkja á greiðslustöðvunartíma eða eftir að nauðasamningur er staðfestur.

Hæstiréttur hafi skýrt ákvæði 25. gr. laga nr. 50/1988 þannig, að sé ekki sérstaklega mælt um í lögum, að hún skuli víkja við tilteknar 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 fjalla 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 telja stefndu, að sýkna beri sig af öllum kröfum stefnanda. Einnig verði að líta svo á, að vanskil virðisaukaskatts falli eðli sínu samkvæmt ekki undir 113. gr. gjaldþrotaskiptalaga 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 hvílir skylda til að innheimta hann og standa skil á honum í ríkissjóð samkvæmt 3. gr. laga nr. 50/1988.

Stefndu mótmæla því, að þeir hafi með tómlæti firrt sig rétti til skuldajafnaðar. Stjórnvöldum, þ. á m. innheimtumönnum ríkissjóðs, sé öðrum fremur skylt að virða lögmætisreglu stjórnsluréttar og taka mið af þeim skýringum laga, er fordæmi Hæstaréttar gefa tilefni til og hér eiga við um 25. gr. laga nr. 50/1988.

Varakrafa stefndu lýtur að dráttarvaxtakröfu stefnanda, sem er mótmælt. Telja stefndu enga lagaheimild standa til þess að dæma stefnanda dráttarvexti, þar sem málsúrslit hefðu ekki önnur áhrif en þau, að skattur, sem greiddur var samkvæmt 235. gr. laga nr. 50/1988, héldi áfram að vera í vanskilum. Verði ekki á það fallist, telja stefndu, að um dráttarvexti verði aðeins miðað við þingfestingardag í samræmi við 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda.

III.

Niðurstaða.

Ákvæði 3. mgr. 25. gr. virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 um skuldajöfnuð eldri opinberra gjalda á móti endurgreiðslukröfu vegna innskatts er svo-

hljóðandi eftir breytingar, sem gerðar voru á lögunum 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 virðisaukaskatts. 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, dags. 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. Með bréfi stefnda tollstjórans í Reykjavík, dags. 9. maí 1997, til skiptastjóra stefnanda er vísað til framangreinds dreifibréfs. Stefnandi skilaði inn virðisaukaskattsskýrslu, dags. 29. maí 1997, vegna tímabilsins mars/apríl 1997. Samkvæmt henni átti stefnandi inneign, sem nam stefnufjárhæð málsins. Óumdeilt er, að skattstjóri féllst á virðisaukaskattsskýrsluna og að það eitt stóð í vegi endurgreiðslu á innskatti, að Mikligarður hf. skuldaði virðisaukaskatt.

Samkvæmt 72. gr. laga nr. 21/1991 verður til við úrskurð um töku bús til gjaldþrotaskipta sjálfstæð lögpersóna, sem nýtur hæfis til að eiga og öðlast réttindi og hæfi til þess að bera og baka sér skyldur. Protabúið tekur við öllum fjárhagslegum réttindum, sem þrotamaður átti, og öllum fjárhagslegum skyldum, sem hvíldu á þrotamanni, nema réttarreglur, löggæringar 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 búsins í verð og skipta andvirði þeirra milli kröfuhafa í samræmi við ákvæði gjaldþrotaskiptalaga.

Samkvæmt 5. tl. 1. mgr. 2. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 eru þrotabú talin meðal þeirra lögaðila, 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 staðfestan nauðasamning, að framangreindir dómar 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 réttthæð 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 orðrét:

„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-sögu enn í fullu gildi. Verður að ætla, að þau hafi gleymst, þegar forgangsréttarákvæðin „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 Miklagarðs 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 Miklagarðs 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, og bréfi stefnda tollstjórans í Reykjavík, dags. 9. maí 1997, til skiptastjóra stefnanda, 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 skattalögum. Telur dómurinn, að búið geti öðlast lögvarða kröfu til endurgreiðslu á innskatti, sem myndast vegna greiðslu búsins á virðisaukaskatti af kostnaði, er á það fellur vegna skiptanna, án tillits til eldri vangreiddra opinberra gjalda.

Þeim rökum stefnda, að vanskil virðisaukaskatts falli eðli sínu samkvæmt ekki undir 113. gr. laga nr. 21/1991, heldur eigi þessi skil að vera utan skuldaðar 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 víkja 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. 21/1991.

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 Miklagarð hf. 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 Miklagarðs hf. Ber því að taka til greina kröfu stefnanda í máli þessu, en ekki er deilt um fjárhæðir.

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 Miklagarðs hf. hafði það í för með sér, að búið varð af lögmætri endurgreiðslu virðisaukaskatts. Má

jafna þessari ákvörðun við oftöku skatta í skilningi laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Þykir því rétt, að stefndi greiði stefnanda dráttarvexti skv. III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 af kröfunni frá höfðun málsins 9. júní 1997 til greiðsludags.

Stefndu greiði stefnanda málskostnað, 125.000 krónur.

Valtýr Sigurðsson héraðsdómari dæmdi mál þetta ásamt meðdómsmönnum Péttri Guðgeirssyni héraðsdómara og Sigurði T. Magnússyni héraðsdómara.

D ó m s o r ð:

Stefndu, tollstjórinn í Reykjavík og fjármálaráðherra f. h. ríkissjóðs, greiði stefnanda, þrotabúi Miklagarðs hf., 323.454 krónur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 9. júní 1997 til greiðsludags og 125.000 krónur í málskostnað.
