Fimmtudaginn 18. nóvember 1999.

Nr. 131/1999. **Hekla hf.**
(Jón Steinar Gunnlaugsson hrl.)
gegn
íslenska ríkinu
(Jón G. Tómasson hrl.)

Virðisaukaskattur. Dráttarvextir. Málskostnaður. Endurgreiðsla ofgreidds fjár.

H hafði greitt Í virðisaukaskatt vegna ábyrgðarviðgerða auk álags samkvæmt úrskurði skattstjóra. Eftir að yfirskattanefnd hafði komist að þeirri niðurstöðu að skatturinn hefði verið ranglega á lagður fékk H hann endurgreiddan. Ágreiningur reis með H og Í, meðal annars um hvaða vexti endurgreiðslukrafa H bæri. Talið var að krafan bæri dráttarvexti samkvæmt meginreglu um kröfur um ofgreitt fé. Ekki var fallist á kröfu H um greiðslu lögmannskostnaðar úr hendi Í vegna meðferðar málsins hjá skattyfirvöldum.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Garðar Gíslason, Arnljótur Björnsson og Markús Sigurbjörnsson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 19. mars 1999. Hann krefst þess að stefndi verði dæmdur til að greiða sér aðallega 3.362.734 krónur, en til vara 1.759.975 krónur, með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 1. nóvember 1995 til greiðsludags. Þá krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

I.

Samkvæmt gögnum málsins hefur áfrýjandi um árabil fengist meðal annars við innflutning bifreiða og vinnuvéla ásamt því að annast viðgerð þeirra. Með bréfi 12. mars 1993 kynnti ríkisskattstjóri áfrýjanda skýrslu eftirlitsskrifstofu sinnar um athugun á virðisaukaskattsskilum hans á tímabilinu frá ársbyrjun 1990 til loka október 1992. Vísað var til þess að í skýrslunni hafi verið komist að þeirri niðurstöðu að virð-

isaukaskatti virðist ekki hafa verið skilað af greiðslum úr hendi erlendra framleiðenda bifreiða og vinnuvéla vegna svokallaðra ábyrgðarviðgerða á fyrrnefndu tímabili. Var áfrýjanda gefinn kostur á að tjá sig um þetta, sem hann færði sér í nyt með bréfi 22. mars 1993, þar sem færð voru fram rökstudd mótmæli gegn skyldu hans til greiðslu virðisaukaskatts af nefndum tekjum. Með bréfi 5. maí 1993 leitaði ríkisskattstjóri frekari upplýsinga hjá áfrýjanda, sem veitti þær 12. sama mánaðar. Ríkisskattstjóri tilkynnti síðan áfrýjanda með bréfi 21. janúar 1994 ákvörðun sína um að gera honum að greiða viðbót á virðisaukaskatt af þessum ástæðum, samtals 39.407.846 krónur, auk álags að fjárhæð 7.965.792 krónur. Hinn 17. febrúar 1994 kærði áfrýjandi þessa ákvörðun til ríkisskattstjóra, sem staðfesti hana með úrskurði 21. september sama árs. Þann úrskurð kærði áfrýjandi til yfirskattanefndar 3. október 1994.

Með bréfi 9. nóvember 1994 beindi tollstjórinn í Reykjavík því til áfrýjanda að samkvæmt skrám embættisins stæði hann í skuld vegna virðisaukaskatts frá árunum 1990 til 1992, sem næmi ásamt dráttarvöxtum samtals 70.002.014 krónum. Yrði krafist fjárnáms fyrir skuldinni að liðnum átta dögum ef hún yrði ekki greidd. Þá tilkynnti tollstjórinn áfrýjanda 16. nóvember 1994 að samkvæmt ákvörðun fjármálaráðuneytisins yrði hætt að veita honum greiðslufrest í tolli 21. sama mánaðar vegna vanskila á fyrrnefndum gjöldum. Leitaði áfrýjandi þá eftir því við skattstjórann í Reykjavík að fjórum nánar tilteknum erlendum framleiðendum bifreiða og vinnuvéla yrði endurgreiddur virðisaukaskattur af greiðslum til áfrýjanda vegna ábyrgðarviðgerða. Skattstjórinn varð við þeirri málaleitan 24. nóvember 1994 og mælti svo fyrir að greiða skyldi áfrýjanda fyrir hönd erlendu framleiðendanna samtals 39.387.070 krónur. Áfrýjandi framseldi þessa greiðslu tollstjóranum í Reykjavík 30. nóvember 1994 og gerði í bréfi af því tilefni meðal annars svofelldan fyrirvara: „Haldið er fast við öll mótmæli við skattlagningu þessari sbr. sjónarmið af hálfu fyrirtækisins í kærumáli fyrir yfirskattanefnd, þar sem deilt er um lögmæti hennar.“ Þá sendi áfrýjandi tollstjóranum bréf 5. desember 1994 ásamt greiðslu að fjárhæð 30.614.944 krónur til uppgjörs á umkröfðu álagi og dráttarvöxtum af umræddum virðisaukaskatti. Var gerður sami fyrirvari um greiðsluna og áður segir.

Yfirskattanefnd kvað upp úrskurð 29. júní 1995 og féllst þar á kæru

áfrýjanda. Í kjölfarið var áðurnefnd greiðsla áfrýjanda frá 30. nóvember 1994, að fjárhæð 39.387.070 krónur, felld niður ásamt ákvörðun skattstjóra 24. sama mánaðar um endurgreiðslu virðisaukaskatts til erlendu framleiðendanna. Með bréfi 17. júlí 1995 krafði áfrýjandi stefnda um endurgreiðslu á fyrrnefndum 30.614.944 krónum. Var jafnframt krafist dráttarvaxta af þeirri fjárhæð frá 5. desember 1994 til 20. júlí 1995, alls 2.657.547 krónur, og greiðslu kostnaðar vegna málflutnings af hálfu áfrýjanda fyrir skattyfirvöldum, 3.205.518 krónur. Höfuðstóll kröfunnar var greiddur áfrýjanda 17. júlí 1995. Í bréfi fjármálaráðuneytisins 10. ágúst 1995 var kröfum áfrýjanda um dráttarvexti og málskostnað hins vegar hafnað, en tekið fram að með vísan til 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt hefðu tollstjóranum í Reykjavík verið gefin fyrirmæli um að greiða áfrýjanda vexti af höfuðstól kröfunnar, sem væru jafnháir vöxtum af almennum sparisjóðsinnistæðum í Landsbanka Íslands.

Til uppgjörs á vöxtum greiddi tollstjórinn í Reykjavík áfrýjanda 655.492 krónur 16. ágúst 1995 og síðan 1.844.839 krónur 13. október sama árs, eða samtals 2.500.331 krónu. Áfrýjandi tók við þessum greiðslum með fyrirvara um útreikning vaxta. Í bréfi ríkisbókhalds til tollstjóra 5. desember 1995 var vakin athygli á að vextir þessir hafi verið ranglega reiknaðir út, því hann hefði miðað við að greiða ætti vextina frá gjalddaga hvers virðisaukaskattstímabils á árunum 1990 til 1992, sem hér komi við sögu, í stað þess að miða við raunverulegan greiðsludag 5. desember 1994. Hefðu vextirnir með réttu átt að nema 254.977 krónum og áfrýjanda því verið ofgreiddar 2.245.354 krónur. Afrit af bréfinu var sent til áfrýjanda, sem gerði athugasemdir í bréfi til ríkisbókhalds 18. desember 1995 og áréttaði fyrri kröfur sínar um dráttarvexti og kostnað af rekstri málsins fyrir stjórnvöldum.

Af gögnum málsins verður ekki ráðið að stefndi hafi leitað endurgreiðslu þess, sem hann taldi sig hafa ofgreitt áfrýjanda samkvæmt framansögðu, fyrr en mál þetta var höfðað 25. júní 1998, en eins og greinir í hinum áfrýjaða dómi krafðist stefndi þess í héraði að áfrýjanda yrði gert að greiða sér fyrrnefndar 2.245.354 krónur. Í gagnsök, sem áfrýjandi höfðaði í héraði 23. júlí 1998, krafðist hann greiðslu mismunarins á því, sem stefndi hafði þegar innt af hendi vegna vaxta, og þeirrar fjárhæðar, sem áfrýjandi krafðist vegna dráttarvaxta í bréfi sínu

17. júlí 1995, eða 157.216 krónur. Að auki krafðist áfrýjandi greiðslu vegna kostnaðar af rekstri málsins fyrir skattyfirvöldum, aðallega 3.205.518 krónur, en til vara 1.602.759 krónur. Í hinum áfrýjaða dómi er greint frá málsástæðum aðilanna. Féllst héraðsdómari á kröfu stefnda í aðalsök, en hafnaði kröfum áfrýjanda í gagnsök.

II.

Við endurheimtu ofgreidds fjár er almennt heimilt að krefjast dráttarvaxta samkvæmt 3. mgr. 9. gr. vaxtalaga, sbr. 4. gr. laga nr. 67/1989, frá þeim tíma, sem mánuður er liðinn eftir að krafa hefur sannanlega verið gerð um endurgreiðslu. Frá þessari meginreglu verður því aðeins vikið að til þess standi viðhlítandi heimild að lögum.

Lög nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda tóku gildi 1. janúar 1996. Verður ákvæðum þeirra því ekki beitt um skipti málsaðilanna. Í lögum nr. 50/1988 er ekki mælt sérstaklega fyrir um vexti af fé, sem stefndi fær í hendur vegna ofgreidds virðisaukaskatts. Í 5. mgr. 49. gr. laganna, sbr. 13. gr. laga nr. 119/1989, segir þó að um þau atriði, sem ekki eru sérstök fyrirmæli um í fyrrnefndu lögunum, fari samkvæmt lögum nr. 75/1981 „eftir því sem við á“. Stefndi heldur fram að vegna þessa fari um rétt áfrýjanda til vaxta eftir 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, eins og hún hljóðaði fyrir breytingu með 2. gr. laga nr. 31/1995, sem tók gildi 1. janúar 1996. Að því leyti, sem hér skiptir máli, var 2. mgr. 112. gr. á þeim tíma svohljóðandi: „Nú verður ljóst þegar álagningu skatta, annarra en tekjuskatts manna, lýkur eða við endurákvörðun þessara sömu skatta að gjaldandi hefur greitt meira en endanlega álögðum sköttum nemur og skal þá endurgreiða það sem ofgreitt var ásamt vöxtum fyrir það tímabil sem féð var í vörslu ríkissjóðs. Skulu vextir þessir jafnháir vöxtum sem greiddir eru af almennum sparisjóðsinnstæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma.“

Svo sem áður var lýst stóð áfrýjandi í öndverðu skil á virðisaukaskatti áranna 1990, 1991 og 1992, eins og hann taldi skattinn réttilega eiga að vera. Við það mat hans undu skattyfirvöld þar til þau tóku virðisaukaskattinn af sjálfsdáðum til endurákvörðunar 21. janúar 1994. Lagaði áfrýjandi sig að þeirri ákvörðun með fyrrnefndum greiðslum í nóvember og desember sama árs, en með ítrekuðum mótmælum gegn henni. Enn var ákvörðun virðisaukaskattsins breytt með úrskurði yfirskattanefndar 29. júní 1995 og þá til upphaflegs horfs. Framangreint

orðalag 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 tekur ekki skýrlega til atvika þegar ofgreiðsla gjalda, sem þau lög fjalla beinlínis um, verður rakin til endurtekinna ákvarðana yfirvalda, sem að endingu færa gjöldin í upphaflegt horf. Er og vandséð að rökin, sem virðast hafa búið að baki ákvæðinu, geti átt við þegar atvik verða með þessum hætti. Fyrrnefnd 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988 leiðir ekki til þess að öllum ákvæðum laga nr. 75/1981, sem ekki eru andstæð reglum fyrrnefndu laganna, verði sjálfkrafa beitt um virðisaukaskatt. Þegar alls þessa er gætt er ekki unnt að líta svo á að umrædd 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 veiti viðunandi stoð fyrir því að vikið skuli til hliðar, hvað varðar rétt áfrýjanda, áðurnefndri meginreglu um rétt til vaxta af ofgreiddu fé.

Stefndi hefur ekki hreyft mótmælum gegn útreikningi áfrýjanda á kröfu um vexti eða tímabilinu, sem þar er tekið mið af. Verður því tekin til greina krafa áfrýjanda um greiðslu á 157.216 krónum, en af þessu leiðir að ekki þarf að fjalla sérstaklega um ágreining aðilanna í aðalsök í héraði.

III.

Ekki eru efni til að fallast á með áfrýjanda að hann geti sótt úr hendi stefnda skaðabætur vegna kostnaðar af rekstri máls þeirra fyrir stjórnvöldum á grundvelli sakar starfsmanna stefnda á tjóni hans, enda er ekki sýnt að þeir hafi valdið honum því af ásetningi eða gáleysi.

Í XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála eru heimildir til að dæma aðila að dómsmáli til að bæta öðrum aðila kostnað hans af rekstri þess að öllu eða nokkru leyti. Heimildir þessar eru ekki háðar því að sá, sem er dæmdur til greiðslu málskostnaðar, hafi með saknæmum hætti bakað gagnaðila sínum tjón vegna kostnaðar hans af máli. Umræddar reglur laga nr. 91/1991 leiða þannig til ábyrgðar án sakar. Þeirri skipan hefur verið komið á með ákvörðun löggjafans. Í því ljósi verður ekki fallist á með áfrýjanda að krafa hans um bætur fyrir kostnað af rekstri málsins fyrir stjórnvöldum geti sótt stoð í lögjöfnun frá reglum XXI. kafla laga nr. 91/1991, enda er svið þeirra reglna ekki svo sambærilegt málarekstri aðilanna fyrir skattyfirvöldum að slík lögjöfnun geti átt við.

Samkvæmt þessu verður hafnað kröfu áfrýjanda um greiðslu úr hendi stefnda vegna kostnaðar af rekstri málsins fyrir skattyfirvöldum.

IV.

Krafa áfrýjanda um dráttarvexti hefur ekki sætt andmælum. Verður stefndi þannig dæmdur til að greiða honum 157.216 krónur með vöxtum því til samræmis. Þá verður stefndi einnig dæmdur til greiðslu málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti, sem er ákveðinn í einu lagi eins og í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, greiði áfrýjanda, Heklu hf., 157.216 krónur með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga nr. 25/1987 frá 1. nóvember 1995 til greiðsludags.

Stefndi greiði áfrýjanda samtals 400.000 krónur í málskostnað í héraði og fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 1. mars 1999.

Mál þetta, sem dómtekið var 3. febrúar sl., er höfðað með stefnu útgefinni 25. júní sl. og birtri samdægurs. Stefndi höfðaði gagnsakarmál með gagnstefnu útgefinni 23. júlí sl. og birtri samdægurs.

Aðalstefnandi er Geir H. Haarde fjármálaráðherra, kt. 080451-4749, fyrir hönd íslenska ríkisins, Arnarhváli, Reykjavík.

Aðalstefndi er Hekla hf., kt. 600169-5153, Laugavegi 170-174, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær í aðalsök að stefnda verði gert að greiða stefnanda kr. 2.245.354 með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá 1. ágúst 1998 til greiðsludags. Þá er þess krafist að stefnda verði gert að greiða stefnanda hæfilegan málskostnað að mati dómsins.

Dómkröfur stefnda eru þær í aðalsök að hann verði sýknaður af öllum kröfum stefnanda og honum tildæmdur málskostnaður að skaðlausu úr hans hendi samkvæmt reikningi.

Endanlegar dómkröfur gagnstefnanda eru þær að gagnstefndi verði dæmdur til að greiða honum aðallega kr. 3.362.734, en til vara kr. 1.759.975, í báðum tilvikum með dráttarvöxtum skv. III. kafla vaxtalaga frá 1. nóvember 1995 til greiðsludags auk málskostnaðar að skaðlausu samkvæmt reikningi.

Dómkröfur gagnstefnda í gagnsök eru þær að hann verði sýknaður af öllum kröfum gagnstefnanda og tildæmdur verði málskostnaður úr hans hendi í gagnsök eftir mati dómsins.

Málavextir.

Málavextir eru þeir að eftirlitsskrifstofa ríkisskattstjóra tók til athugunar virðisaukaskattsskil gagnstefnanda árin 1990, 1991 og mánuðina janúar til október

1992. Gagnstefnandi flytur inn til landsins og selur nýjar bifreiðar, stórvirkar vinnuvélar og ýmis önnur tæki. Þá rekur hann einnig varahlutasölu og viðgerðarverkstæði. Við sölu á nýjum erlendum bifreiðum og vinnuvélum hér innanlands hefur gagnstefnandi ábyrgst kaupendum kosti þeirra. Þegar gagnstefnandi hefur orðið fyrir útgjöldum vegna viðgerða sem falla undir ábyrgðina, hefur hann eignast kröfu á hendur erlenda framleiðandanum, sem hefur gengist undir sams konar ábyrgð gagnvart honum. Samkvæmt skýrslu eftirlitsskrifstofunnar, sem dagsett er 9. mars 1993, var talið að við ábyrgðarviðgerðir á bifreiðum væri gagnstefnandi að veita hinum erlendu framleiðendum þjónustu. Bæri honum því að innheimta virðisaukaskatt ofan á kröfur hans á hendur hinum erlendu aðilum vegna ábyrgðarviðgerðanna, en gagnstefnandi hafði engan slíkan skatt innheimt af hinum erlendu aðilum. Á grundvelli þessarar skýrslu ákvarðaði ríkisskattstjóri 21. janúar 1994 viðbótarvirðisaukaskatt á hendur gagnstefnanda fyrir ofangreind tímabil, kr. 39.407.846, auk 20% álags kr. 7.881.570, eða samtals kr. 47.289.416.

Gagnstefnandi mótmælti skattlagningunni og skaut ákvörðuninni til ríkisskattstjóra sem með úrskurði upp kveðnum 21. september 1994 synjaði kröfu gagnstefnanda um niðurfellingu virðisaukaskattsins. Sá úrskurður var kærður til yfirskattanefndar og fór fram munnlegur málflutningur fyrir nefndinni 2. júní 1995. Úrskurður yfirskattanefndar var kveðinn upp 29. júní 1995 og var þar fallist á þau sjónarmið gagnstefnanda að skilyrði hafi brostið til að leggja á hinn umdeilda virðisaukaskatt.

Eftir að úrskurður ríkisskattstjóra var kveðinn upp haustið 1994 var gagnstefnandi knúinn til að greiða hinn álagða virðisaukaskatt auk dráttarvaxta og álags. Greiðsla mun hafa farið fram með þeim hætti að 1. desember 1994 greiddi gagnstefnandi tollstjóranum í Reykjavík virðisaukaskattinn sjálfan með kr. 39.387.070, en með þeirri greiðslu var ráðstafað endurgreiðslu skattstjórans í Reykjavík á skattinum sama dag með sömu fjárhæð til hinna erlendu viðskiptaaðila gagnstefnanda. Gagnstefnandi greiddi síðan 5. desember sama ár kr. 30.614.944 sem voru dráttarvextir og viðurlög á hinn umdeilda virðisaukaskatt.

Eftir að niðurstaða yfirskattanefndar lá fyrir var skatturinn sjálfur, kr. 39.387.070, endurgreiddur með einfaldri millifærslu þar sem skatturinn hafði verið greiddur með endurgreiðslukröfu erlendu framleiðendanna. Með bréfi til fjármálaráðherra dagsettu 17. júlí 1995 krafðist lögmaður gagnstefnanda endurgreiðslu á kr. 30.614.944 auk dráttarvaxta tímabilið 5. desember 1994 til 20. júlí 1995, kr. 2.657.547. Að auki var gerð krafa um að gagnstefndi greiddi gagnstefnanda þann kostnað sem hann hefði haft af rekstri málsins fyrir skattyfirvöldum, þ.e. lögmannsþóknun að fjárhæð kr. 3.205.518. Ríkissjóður endurgreiddi hinn ofgreidda skatt, kr. 30.614.944, 17. júlí 1995, en taldi lagaheimild skorta til að greiða dráttarvexti af fénu það tímabil sem það var í vörslum ríkissjóðs. Þess í stað mætti greiða vexti sem væru jafnháir vöxtum sem greiddir

væru af almennum sparisjóðsinnistæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma. Vísaði gagnstefndi til 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988. Þá var lagaheimild talin skorta til að ákvarða málskostnað og var þeirri kröfu því hafnað.

Gagnstefnandi og lögmaður hans munu hafa komist að samkomulagi um að gagnstefnandi greiddi lögmanninum helming þóknunarinnar, þ.e. kr. 1.602.759 auk virðisaukaskatts kr. 392.676, eða samtals kr. 1.995.435. Skyldi þessi greiðsla skoðast sem innborgun á þóknun lögmannsins og skyldi hún greiðast að fullu yrði gagnstefndi dæmdur til greiðslu þess kostnaðar. Gagnstefnandi mun hafa 1. nóvember 1995 greitt til lögmanns síns kr. 1.615.087, en hafði áður greitt í janúar 1995 kr. 305.500 auk virðisaukaskatts kr. 74.848, eða samtals kr. 380.348.

Aðalstefnandi greiddi aðalstefnda vexti 16. ágúst 1995, kr. 655.492, og 13. október 1995, kr. 1.844.839, eða samtals kr. 2.500.331. Segir aðalstefnandi að fyrir mistök hafi almennir sparisjóðsvextir verið reiknaðir frá gjalddaga viðkomandi greiðslutímabila virðisaukaskatts í stað þess að miða við raunverulegan greiðsludag. Hafi einungis átt að greiða aðalstefnda kr. 254.977. Mismunurinn nemur stefnukröfu í aðalsök. Við móttöku vaxtagreiðslunnar gerði aðalstefndi fyrirvara um leiðréttingu á útreikningi vaxta.

Málsástæður og lagarök.

Aðalsök.

Aðalstefnandi telur einsýnt að miða beri endurgreiðslu vaxtanna við raunverulegan greiðsludag virðisaukaskattsins, þ.e. 5. desember 1994, en ekki við gjalddaga einstakra virðisaukaskattstímabila á árunum 1990 – 1992, þ.e. miða beri við þann tíma sem greiðslan var í vörslu ríkissjóðs. Greiða beri vexti sem séu jafnháir vöxtum sem greiddir eru af almennum sparisjóðsinnistæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma. Vísar aðalstefnandi til 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988. Um hafi verið að ræða augljós mistök sem aðalstefnda hljóti að hafa verið ljós strax við móttöku greiðslunnar. Til stuðnings kröfum um endurgreiðslu vísar aðalstefnandi til meginreglu kröfuréttar um endurgreiðslu ofgreidds fjár. Vísað er um vexti til III. kafla vaxtalaga og um málskostnað til XXI. kafla laga nr. 91/1991.

Samkvæmt greinargerð aðalstefnda kannaðist hann ekki við að hafa fengið greiðsluna 16. ágúst 1995, kr. 655.492, en undir rekstri málsins upplýstist með hvaða hætti aðalstefndi fékk þessa greiðslu og var þá fallið frá mótmælum að því er hana varðaði.

Aðalstefndi byggir á því að aðalstefnandi hafi ekki sýnt fram á það að skilyrði fyrir endurgreiðslu ofgreidds fjár séu fyrir hendi. Aðalstefndi telur sig eiga gagnkröfur á hendur aðalstefnanda sem séu hærri en stefnukrafan. Nema þessar

kröfur samtals kr. 5.863.065 og felast í dráttarvöxtum af kr. 30.614.944 tímabilið 5. desember 1994 til 20. júlí 1995 að fjárhæð kr. 2.657.547 og kostnaði aðalstefnda af málflutningi fyrir skattyfirvöldum. Með vísan til 1. mgr. 28. gr. laga nr. 91/1991 hefur aðalstefndi kröfurnar uppi til skuldajafnaðar svo langt sem þarf ef dómurinn telur aðalstefnanda á annað borð eiga kröfur á hendur aðalstefnda. Aðalstefndi vísar jafnframt um frekari rökstuðning til gagnsakar.

Gagnsök.

Gagnstefnandi byggir kröfu um greiðslu dráttarvaxta af endurgreiðslufénu á III. kafla vaxtalaga. Handhafar ríkisvalds hafi lagt skatt á gjaldanda að ólögum og beitt hann þvingunum til að knýja á um greiðslu. Gjaldandinn, sem frá upphafi mótmælti greiðsluskyldu sinni, neyddist til að greiða og gerði þá fyrirvara vegna ólögmætis kröfunnar. Í því hafi falist krafa um endurgreiðslu frá upphafi. Upphafstími dráttarvaxta miðist við 5. desember 1994, sbr. 9. gr. vaxtalaga.

Gagnstefnandi mótmælir því að 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981 eigi við um vexti af endurkröfunni. Þar sé um að ræða vexti af ofgreiddum sköttum þegar mistök hafa valdið of hárri skattkröfu í upphafi. Geti þar t.d. verið um að ræða mistök gjaldanda. Þegar mál sé þannig vaxið að hin ranga skattkrafa byggist á endurákvörðun skattyfirvalda sem reynist vera ólögmæt, hljóti ríkið að bera á því fulla vanskilaábyrgð að hafa knúið fram greiðslu slíkrar kröfu með valdi. Önnur niðurstaða væri afar ósanngjörn, enda ná vextir samkvæmt 2. mgr. 112. gr. því ekki að verðbæta kröfuna.

Gagnstefnandi rökstyður kröfu um greiðslu lögmannskostnaðar þannig að gagnstefnanda hafi verið rétt og nauðsynlegt að ráða sér lögmann til þess að verjast aðför skattyfirvalda, sem hafi tekið það upp hjá sjálfum sér að leggja viðbótarskatt á gagnstefnanda sem nam tugum milljóna króna. Lögmaðurinn hafi flutt málið á öllum stigum skattameðferðar og loks hafi verið fallist á réttmæti málflutnings gagnstefnanda. Krafan sé byggð í fyrsta lagi á almennum reglum skaðabótaréttar. Um sé að ræða tjón hjá gagnstefnanda sem gagnstefndi beri ábyrgð á gagnvart honum. Í öðru lagi er krafan byggð á lögjöfnun frá ákvæðum XXI. kafla laga nr. 91/1991, einkum 1. tl. 130. gr. Gagnstefnandi segir fjárhæð kröfunnar byggða á gjaldskrá lögmannsstofu lögmanns gagnstefnanda og eigi hún stoð í 2. mgr. 2. gr. laga nr. 61/1942. Gagnstefnandi bendir á að þeir hagsmunir sem í húfi voru námu ekki einungis dráttarvöxtum og viðurlögum, heldur einnig viðbótarvirðisaukaskattinum sjálfum. Ef gagnstefnandi hefði tapað málinu hefði hann orðið að greiða hinum erlendu aðilum kr. 39.387.070. Hann hafi þannig tekið á sig áhættuna af þessu með því að nota endurgreiðslufé til að greiða skattkröfuna 1. desember 1994. Þá bendir gagnstefnandi á að einungis er krafist þóknunar fyrir einfaldan málflutning, enda þótt málið hafi bæði verið flutt fyrir ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd.

Gagnstefnandi sundurliðar kröfu sína í gagnsök þannig að dráttarvaxtakrafan nemur kr. 2.657.547, en frá henni dregst ágreiningslaus greiðsla gagnstefnda, kr. 2.500.331. Sé því ógreitt vegna vaxta kr. 157.216. Krafa gagnstefnanda um kostnað vegna málflutnings í skattkærumálum nemur kr. 3.205.518, en í varakröfu er krafist helmings þess kostnaðar, eða kr. 1.759.975.

Gagnstefnandi vísar til XXI. kafla laga nr. 91/1991 um málskostnað.

Gagnstefndi byggir á því að því er dráttarvaxtakröfuna varðar að það sé almenn regla á sviði skattaréttar að áfrýjun skattákvörðunar eða deila um skattskyldu fresti ekki eindaga skatta, sbr. 1. mgr. 111. gr. laga nr. 75/1981 og 7. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt skýrri reglu í 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, sem var í gildi þegar mál þetta kom upp, var skylt að endurgreiða ofgreidda skatta með vöxtum sem væru jafnháir vöxtum sem greiddir voru af almennum sparisjóðsbókum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma. Með 2. gr. laga nr. 31/1995, sbr. einnig 2. gr. laga nr. 29/1995, var þessu ákvæði breytt á þann veg að vextirnir skyldu vera jafnháir hæstu vöxtum óbundinna sparireikninga á hverjum tíma. Þessi lagaákvæði tóku gildi 1. janúar 1996.

Í lögum um virðisaukaskatt sé ekki að finna ákvæði um greiðslu dráttarvaxta vegna ofgreiddra skatta, en engin efnisrök standi til þess að útreikningi vaxta af slíkum endurgreiðslum verði háttað á annan veg en samkvæmt lögum um tekju- og eignarskatt, sbr. 5. mgr. 49. gr. laga nr. 50/1988. Gagnstefnanda hafi því verið greiddir vextir í samræmi við ákvæði 2. mgr. 112. gr. laga nr. 75/1981, en að vísu ranglega reiknaðir frá gjalddaga viðkomandi virðisaukaskattstímabila í stað greiðsludags, sbr. aðalsök.

Gagnstefndi byggir á því að breytingin, sem gerð var á ákvæði 2. mgr. 112. gr. laga um tekju- og eignarskatt með lögum nr. 31/1995, styðji þá niðurstöðu að lagaheimild hafi skort til að greiða dráttarvexti. Þessu sjónarmiði til stuðnings séu ákvæði laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. þeirra laga skulu vextir af endurgreiddum ofteknum sköttum og gjöldum vera jafnháir hæstu vöxtum óbundinna sparireikninga á hverjum tíma af því fé sem oftekið var frá þeim tíma er greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðsla fer fram. Samkvæmt 2. mgr. 2. gr. skal þó greiða dráttarvexti frá þeim tíma er gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta eða gjalda. Þótt krafa sé greidd með fyrirvara sé það ekki ígildi kröfu um endurgreiðslu, enda geti slík krafa ekki stofnast eða verið sett fram fyrr en endanleg ákvörðun skattanna eða gjaldanna hefur farið fram.

Gagnstefndi mótmælir kröfu um greiðslu lögmannskostnaðar með þeim rökum að einstaklingar og lögaðilar þurfi oft að leita sérfræðiaðstoðar á ýmsum sviðum í samskiptum við hin ýmsu stjórnsýslusvið opinberra aðila, jafnt ríkis og sveitarfélaga. Samskipti skattgreiðenda við skattyfirvöld séu eitt dæmi þessa. Sú almenna regla gildi að þeir sem aðstoðar leiti verði sjálfir að bera kostnað

sem af því hlýst. Verði ekki beitt lögjöfnun frá sérreglum XXI. kafla laga nr. 91/1991. Þá bendir gagnstefndi á að vafi virðist hafa leikið á réttarsambandinu milli kaupenda bifreiða af gagnstefnanda og erlendra framleiðenda þeirra og að orðalag í ábyrgðaryfirlýsingum hafi ekki verið í fullu samræmi við þær staðhæfingar gagnstefnanda sem yfirskattanefnd byggði síðan á. Sé því fjarri lagi að halda því fram að ákvörðun ríkisskattstjóra hafi verið ástæðulaus með öllu eins og gagnstefnandi gefur í skyn. Meðferð á máli hans hafi að því leyti ekki verið frábrugðin fjölda annarra mála sem eru til meðferðar hjá skattyfirvöldum á hverjum tíma.

Gagnstefndi hafnar því að sakarregla skaðabótaréttarins geti átt við um greiðslu lögmannsaðstoðar, enda órökstutt í gagnstefnu að skilyrði sakarreglunnar séu fyrir hendi. Þá bendir gagnstefndi á að samkvæmt yfirlýsingu í gagnstefnu hafi gagnstefnandi ekki reitt fram þá fjárhæð í lögmannsþóknun sem krafa er gerð um greiðslu á samkvæmt sakarreglunni.

Samkvæmt reikningi sé lögmannsþóknunin miðuð við kr. 70.002.014, en viðbótarskatturinn hafi numið kr. 39.407.846. Ágreiningur hafi ekki verið um fjárhæðir álags og dráttarvaxta sem gagnstefnandi greiddi 5. desember 1995 og komu þær fjárhæðir til endurgreiðslu strax og viðbótarskatturinn var felldur niður. Verði ekki séð rök fyrir því að miða lögmannsþóknun við ofangreinda fjárhæð og þá standi dómvenja ekki til þess að dæma málskostnað sem ákveðið hlutfall af fjárhæð umdeildrar eða dæmdrar kröfu.

Forsendur og niðurstaða.

Aðalsök.

Ágreiningur aðila í aðalsök snýst um það hvort aðalstefnandi eigi rétt á endurgreiðslu vaxta að fjárhæð kr. 2.245.354 en greiðsla þessi var innt af höndum til aðalstefnda með greiðslum 16. ágúst 1995 og 13. október sama ár. Ekki er ágreiningur með aðilum um að endurgreiðslu vaxta beri að miða við raunverulegan greiðsludag virðisaukaskatts, þ.e. 5. desember 1994, en ekki við gjalddaga einstakra virðisaukaskattstímabila á árunum 1990 – 1992. Aðila greinir hins vegar á um það hvort reikna beri dráttarvexti af fénu þann tíma sem það var í vörslu ríkissjóðs, en leyst verður úr þeim ágreiningi í gagnsök í máli þessu. Í aðalsök verður því einungis fjallað um það hvort reglur kröfuréttar um endurgreiðslu ofgreidds fjár leiði til þess að aðalstefnandi eigi rétt á endurgreiðslu. Ekki er tölulegur ágreiningur með aðilum í málinu.

Aðalstefnandi segir að þau mistök hafi verið gerð við útreikning vaxta að miðað hafi verið við gjalddaga viðkomandi greiðslutímabila virðisaukaskatts í stað þess að miða við raunverulegan greiðsludag. Greiddir hafi verið vextir sem voru jafnháir vöxtum sem greiddir eru af almennum sparisjóðsinnistæðum í Landsbanka Íslands á hverjum tíma. Upplýst er í málinu að lögmaður aðal-

stefnda krafði fjármálaráðuneytið ítrekað um að dráttarvextir yrðu reiknaðir af innistæðunni en með bréfi dagsettu 10. ágúst 1995 hafnaði ráðuneytið þeirri kröfu lögmannsins og taldi lagaheimild skorta til þess. Í lok bréfsins segir að tilkynning um greiðslu almennra vaxta vegna kr. 30.614.944 fyrir tímabilið 5. desember 1994 til 17. júlí 1995 hafi verið send tollstjóranum í Reykjavík.

Af framansögðu er ljóst að aðalstefnda var fyllilega ljós sú afstaða aðalstefnanda að hann taldi sér ekki skylt að greiða dráttarvexti af innistæðunni. Þá mátti aðalstefnda vera ljóst við móttöku vaxtagreiðslunnar að mistök höfðu verið gerð af hálfu aðalstefnanda við útreikning vaxta. Við þessar aðstæður bar aðalstefnda að beina þeirri fyrirspurn til aðalstefnanda hvort honum hefði snúist hugur og endurgreiða honum ella. Þetta gerði aðalstefndi ekki og verða kröfur aðalstefnanda í aðalsök því teknar til greina.

Gagnsök.

Ágreiningur aðila í gagnsök snýst annars vegar um það hvort gagnstefnandi eigi rétt á því að reiknaðir verði dráttarvextir fyrir það tímabil sem féð var í vörslum ríkissjóðs og hins vegar hvort gagnstefnandi eigi rétt á greiðslu lögmannsþóknunar vegna reksturs málsins fyrir skattyfirvöldum.

Samkvæmt 7. mgr. 29. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt frestar áfrýjun eða deila um skattskyldu ekki gjalddaga skattsins né leysir undan neinum þeim viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans, en verði skattur lækkaður eftir úrskurði eða dómi skal endurgreiða það sem lækkuninni nemur. Sambærileg regla er í 1. mgr. 111. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt. Í lögum um virðisaukaskatt eru engin ákvæði um útreikning vaxta vegna ofgreiddra skatta en samkvæmt 5. mgr. 49. gr. laganna fer um þau atriði sem ekki eru sérstök ákvæði um samkvæmt lögum um tekju- og eignarskatt. Verður því ekki byggt á ákvæðum vaxtalaga nr. 25/1987 við úrlausn máls þessa, sbr. 3. gr. laganna. Eins og 2. mgr. 112. gr. laga um tekju- og eignarskatt hljóðaði áður en henni var breytt með lögum nr. 31/1995 skyldi endurgreiða ofgreidda skatta með vöxtum fyrir það tímabil sem féð var í vörslu ríkissjóðs og skyldu vextirnir jafnháir vöxtum sem greiddir eru af almennum sparisjóðsinnistæðum. Samkvæmt þessum skýru lagafyrirmælum brestur því lagaheimild til að reikna gagnstefnanda dráttarvexti fyrir það tímabil sem skattfé hans var í vörslu ríkissjóðs. Verður gagnstefndi því sýknaður af þessari kröfu gagnstefnanda í gagnsök.

Gagnstefnandi reisir kröfu um greiðslu vegna lögmannsaðstoðar annars vegar á því að um sé að ræða tjón hjá gagnstefnanda sem gagnstefndi beri ábyrgð á gagnvart honum og hins vegar á því að lögjafna beri frá ákvæðum í XXI. kafla laga nr. 91/1991.

Í lögum nr. 30/1992 um yfirskattanefnd voru á þeim tíma er mál þetta snýst um engin ákvæði um greiðslu málskostnaðar vegna meðferðar mála fyrir nefnd-

inni. Nú hefur 8. gr. laganna hins vegar verið breytt með lögum nr. 96/1998 á þann veg að falli úrskurður yfirskattanefndar skattaðila í hag, að hluta eða öllu leyti, geti yfirskattanefnd þá úrskurðað greiðslu málskostnaðar úr ríkissjóði, að hluta eða öllu leyti, enda hafi slík krafa verið höfð uppi við meðferð málsins, um sé að ræða kostnað sem eðlilegt var að hann stofnaði til vegna meðferðar málsins og ósanngjarnt væri að hann bæri þann kostnað sjálfur.

Þær aðgerðir skattyfirvalda sem leiddu til þess að gagnstefnanda var gert að greiða virðisaukaskatt af tiltekinni starfsemi sinni eiga rót að rekja til þeirra lögbundnu starfsskyldna ríkisskattstjóra að hafa eftirlit með störfum skattstjóra og sjá um að sem best samræmi sé í ákvörðunum um virðisaukaskatt á landinu. Þrátt fyrir að yfirskattanefnd hafi komist að þeirri niðurstöðu að virðisaukaskattsskylda hafi ekki verið fyrir hendi verður ekki fallist á að gagnstefndi hafi bakað sér bótaábyrgð gagnvart gagnstefnanda með ákvörðun sinni. Á gagnstefnandi því ekki rétt á greiðslu lögmannsþóknunar samkvæmt sakarreglu skaðabótaréttar.

Á þeim tíma sem gagnstefnandi flutti mál sitt fyrir skattyfirvöldum voru ekki í gildi lagareglur sem kváðu á um greiðslu málskostnaðar. Í XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála eru sérákvæði um hvernig fara skuli um málskostnað þegar leyst er úr ágreiningi aðila fyrir dómi. Málsmeðferð fyrir skattyfirvöldum er um margt ólík almennri meðferð einkamála fyrir dómi og verður ekki fallist á að um svo eðlislíka meðferð sé að ræða að reglum einkamálalaga um málskostnað verði beitt með lögjöfnun. Verður gagnstefndi því sýknaður af þessari kröfu gagnstefnanda í gagnsök.

Niðurstaða málsins verður því sú að krafa aðalstefnanda í aðalsök er tekin til greina með vöxtum eins og í dómsorði greinir, en gagnstefndi er sýkn af öllum kröfum gagnstefnanda í gagnsök.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Hjörtur O. Aðalsteinsson héraðsdómari kvað upp dóminn.

Dómsorð:

Aðalstefndi, Hekla hf., greiði aðalstefnanda, íslenska ríkinu, kr. 2.245.354 með dráttarvöxtum samkvæmt III. kafla vaxtalaga frá 1. ágúst 1998 til greiðsludags.

Gagnstefndi skal sýkn af öllum kröfum gagnstefnanda í gagnsök.

Málskostnaður fellur niður.