

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjaness 30. janúar 2015 í máli nr. E-377/2014:

Toyota á Íslandi ehf.

(Helgi Jóhannesson hrl.)

gegn

Deloitte ehf.

(Marta Margrét Rúnarsdóttir hdl.)

Mál þetta, sem var höfðað 11. mars 2014, var dómtekið 12. janúar 2015. Stefnandi er Toyota á Íslandi ehf., Kaupþúni 6, Garðabæ. Stefndi er Deloitte ehf., Smáratorgi 3, Kópavogi.

Endanlegar dómkröfur stefnanda eru þær að stefnda verði gert að greiða stefnanda skaðabætur að fjárhæð 31.657.169 kr. ásamt dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 15. júní 2013 til greiðsludags. Þá krefst stefnandi þess að stefnda verði gert að greiða stefnanda málskostnað.

Stefndi krefst aðallega sýknu af kröfum stefnanda en til vara að kröfur stefnanda verði lækkaðar verulega. Í báðum tilvikum gerir stefndi kröfu um málskostnað.

I.

Málsatvik eru þau að hinn 7. desember 2005 var einkahlutafélagið Bergey stofnað og var hlutaféð 500.000 krónur. Í sama mánuði mun eini eigandi hlutafjárins hafa selt það allt Smáey ehf., en það félag var í eigu sama manns, Magnúsar Kristinssonar, og eiginkonu hans. Hinn 21. sama mánaðar tók Bergey ehf. lán samkvæmt tveimur lánsamningum hjá Landsbanka Íslands hf., samtals að fjárhæð 3.250.000.000 króna. Hluthafafundur var haldinn í Bergey ehf. 31. desember 2005 og ákvað eini hluthafinn, Smáey ehf., að hækka hlutafé félagsins um 2.599.500.000 krónur með áskrift nýrra hluta þannig að það yrði alls 2.600.000.000 króna. Í fundargerð var þess getið að allt nýtt hlutafé hafi þegar verið greitt til félagsins.

Í desember 2005 keypti Bergey ehf. allt hlutafé í P. Samúelssyni hf. fyrir 5.600.000.000 krónur. Síðar var nafninu P. Samúelsson hf. breytt í Toyota á Íslandi hf. Kaupverðið var greitt fyrri hluthöfum annars vegar með 2.350.000.000 króna af eigin fé Bergeyjar ehf., og hins vegar með öllu andvirði áður nefndra lána hjá Landsbanka Íslands hf. að fjárhæð 3.250.000.000 króna. Í sama mánuði var hafinn undirbúningur að sameiningu þessara tveggja félaga, Bergeyjar ehf. og P. Samúelssonar hf., sbr. 122. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög.

Stefnandi segir að við samrunann hafi félögin notið aðstoðar stefnda. Stefndi segir hins vegar að engin skattaleg ráðgjöf hafi verið veitt í tengslum við kaupin sjálf af hálfu stefnda eða ráðgjöf veitt af hálfu stefnda varðandi uppbyggingu kaupanna. Atvik hafi verið þau að þegar ljóst hafi verið hvernig standa ætti að fjármögnun vegna kaupanna hafi stefndi, að beiðni Smáeyjar ehf., útbúið þau skjöl sem hafi verið nauðsynleg til að samruninn gengi í gegn að lögum.

Samruninn varð með þeim hætti að móðurfélagið, Bergey ehf., var skilgreint sem yfirtekna félagið, en hið keypta félag, P. Samúelsson hf., skyldi vera yfirtöku félagið. Hið sameinaða félag fékk nafn síðarnefnda félagsins og kennitölu þess. Samruninn miðaðist við 1. september 2005. Samruninn hefur verið nefndur öfugur samruni eða skuldsett yfirtaka. Með þessu yfirtók stefnandi það sem eftir var af eigin fé Bergeyjar ehf. og skuld félagsins við Landsbanka Íslands hf. samkvæmt áður nefndum lánessamningum.

Þann 27. febrúar 2008 var stefnanda sent fyrirspurnarbréf frá ríkisskattstjóra (hér eftir RSK) varðandi framangreindar ráðstafanir. Í bréfinu kom m.a. fram sú skoðun RSK að vextir af láni því sem Bergey tók til kaupa á hlutafé í P. Samúelssyni hf. ættu almennt ekki að veita skattalegan frádrátt samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003. Var því lagt fyrir stefnanda að upplýsa hvort vextir af láninu, sem fluttist frá Bergey til stefnanda við samrunann, hafi verið gjaldfærðir hjá stefnanda í skattskilum félagsins og hver hafi þá verið fjárhæð þeirra vaxta sem gjaldfærðir voru á rekstrarárunum 2005 og 2006.

Stefnda, sem hafði verið endurskoðandi stefnanda frá því árið 2006, sbr. ráðningarbréf sem var undirritað 30. ágúst 2007, var falið að svara bréfi RSK. Var m.a. staðfest að á árunum 2005 og 2006 hafi vextir af umræddu láni verið gjaldfærðir í skattskilum stefnanda.

Með bréfi 20. ágúst 2010 boðaði RSK endurákvörðun á skattskilum stefnanda á gjaldárunum 2006 og 2007 og með úrskurði ríkisskattstjóra 17. nóvember 2010 var stefnanda talið óheimilt að gjaldfæra vexti af umræddum láninu til frádráttar tekjum í skattframtölum sínum 2006 og 2007 vegna tekjuáranna 2005 og 2006. Var tekjuskattstofn stefnanda hækkaður til samræmis við það vegna gjaldáranna 2006 og 2007 með 25% álagi. Hækkunin sundurliðaðist svo eftir árum:

Gjaldárið 2006: Stofn til tekjuskatts hækkaði um 17.647.006 kr. án álags. Hækkun á tekjuskattstofni að viðbættu 25% álagi sem nam 4.411.752 kr. varð 22.058.758 kr. Stofn til tekjuskatts sem var 1.197.614.558 kr. varð 1.219.673.316 kr. með álagi. Tekjuskattur sem nam 215.570.620 kr. hækkaði um 3.970.577 kr. og varð 219.541.197 kr.

Gjaldárið 2007: Stofn til tekjuskatts hækkaði um 399.129.089 kr. án álags. Hækkun á tekjuskattstofni að viðbættu 25% álagi sem nam 99.782.272 kr. varð 498.911.361 kr. Stofn til tekjuskatts sem var 289.819.178 kr. varð 788.730.539 kr. með álagi. Tekjuskattur sem nam 52.167.452 kr. hækkaði um 89.804.045 kr. og varð 141.971.497 kr.

Stefnandi greiddi þessa viðbótarálagningu í tvennu lagi með fyrirvara um endur greiðslu. Í framhaldinu höfðaði stefnandi mál gegn íslenska ríkinu fyrir

Héraðsdómi Reykjavíkur, með stefnu birtri 30. nóvember 2011. Stefnandi krafðist þess að úrskurður ríkisskattstjóra frá 17. nóvember 2010 yrði felldur úr gildi og að íslenska ríkið yrði dæmt til þess að endurgreiða stefnanda 93.883.196 krónur, auk vaxta. Til vara var þess krafist að felld yrði niður 25% álag á hækkun tekjuskattsstofna samkvæmt úrskurðinum. Héraðsdómur sýknaði íslenska ríkið af kröfum stefnanda. Stefnandi skaut málinu til Hæstaréttar, en með dómi réttarins 28. febrúar 2013, í máli nr. 555/2012, komst Hæstiréttur að sömu niðurstöðu.

Stefnandi taldi stefnda hafa valdið sér tjóni vegna ráðgjafar sem stefndi hefði veitt í tengslum við öfugan samruna P. Samúelssonar ehf., nú Toyota á Íslandi, og Bergeyjar ehf. Með bréfi 15. maí 2013 setti stefnandi fram kröfu á hendur stefnda, að fjárhæð 105.952.204 kr. Stefndi hafnaði hins vegar skaðabótaskyldu og á hluthafafundi stefnanda 28. febrúar 2014 var samþykkt að höfða mál þetta á hendur stefnda.

II.

Stefnandi byggir á því að stefndi hafi valdið stefnanda tjóni með saknæmum og ólögnum hætti og beri því ábyrgð á tjóninu á grundvelli sérfræðiábyrgðar og ábyrgðarreglu 108. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög.

Stefnandi telur að þrátt fyrir að ákvörðun um samruna félaganna tveggja hafi verið framkvæmd með þeim hætti sem gert var á ábyrgð stjórnna félaganna þá hafi félögin notið sérfræðiaðstoðar stefnda við val á aðferð við samrunann, sem greinilega hafi reynst röng. Þá hafi stefndi séð um skattskil stefnanda á þeim tíma sem ríkisskattstjóri tók þau til skoðunar. Með því að færa vexti af lánsfénu ranglega til frádráttar tekjum stefnanda í skattframtali hafi stefnandi orðið fyrir tjóni vegna þess álags sem lagt var á stefnanda við endurákvörðunina.

Stefnandi telur ljóst að komast hefði mátt hjá því álagi sem lagt var á stefnanda, og staðfest var með dómi Hæstaréttar nr. 555/2012, hefði ráðgjöf stefnda verið önnur en raun bar vitni og hefði skattframtal stefnanda verið unnið með réttum hætti.

Vegna þessa hafi stefnandi ekki einungis orðið fyrir tjóni er nemur framangreindu álagi á skattgreiðslur heldur hafi hann einnig orðið fyrir verulegu tjóni vegna kostnaðar í tengslum við kaup á sérfræðiþjónustu í sambandi við ágreininginn við ríkisskattstjóra. Ljóst sé að hefði stefndi skilað fullnægjandi verki fyrir stefnanda við gerð skattframtala hefði stefnandi ekki þurft að greiða álag það sem ríkisskattstjóri lagði á vantalin tekjuskattstofn og ekki þurft að leggja út í þann kostnað sem fylgdi í kjölfarið í formi lögfræði- og endurskoðunarþjónustu.

Upphafleg dómkrafa stefnanda sundurliðaðist þannig:

25% álag vegna ársins 2006	kr.	794.115
25% álag vegna ársins 2007	kr.	17.960.809
Kaup á endurskoðunarþjónustu	kr.	4.811.482

Kaup á lögfræðiþjónustu	kr. <u>8.884.878</u>
Samtals	kr. <u>32.451.374</u>

Við upphaf aðalmeðferðar lagði stefnandi fram breytta kröfugerð, þ.e. lækkaða, þannig að fallið var frá 25% álagi vegna ársins 2006, 794.115 kr. Breyting frá upphaflegri kröfugerð var vegna þess að KPMG sá um skattframtalið fyrir árið 2006.

Stefnandi byggir á því að samkvæmt skýru ákvæði 108. gr. laga um einkahlutafélög séu endurskoðendur skyldir að bæta félaginu það tjón er þeir hafi valdið því í störfum sínum hvort sem er af ásetningi eða gáleysi. Þá byggir stefnandi á því að stefndi sé sérfræðingur í skilningi skaðabótaréttar en sérfræðingar beri skaðabóta ábyrgð á því tjóni sem þeir valda í störfum sínum með saknæmum og ólögnum hætti. Sérfræðiábyrgð sé reist á því að gera megi ríkari kröfur til vandaðri vinnubragða og aðgæslu hjá sérfræðingum. Þá segi í 8. gr. laga nr. 79/2008 um endurskoðendur að endurskoðendur skuli rækja störf sín af kostgæfni og samviskusemi í hvívetna og fylgja ákvæðum þeirra laga og reglna sem gildi um störf þeirra. Af öllu framangreindu sé ljóst að stefndi beri ábyrgð á því tjóni sem stefnandi hafi orðið fyrir sökum þess að stefndi færði vaxtakostnað sem frádráttarbæran kostnað í rekstri stefnanda.

Varðandi málsástæður vísar stefnandi einnig til röksemdafærslu Hæstaréttar í máli nr. 555/2012.

Um lagarök er varðar grundvöll skaðabótaábyrgðar stefndu er vísað til almennra ólögfesta reglna íslensks réttar um skaðabætur, þ.e. almennu skaðabótareglunnar og sér í lagi regluna um sérfræðiábyrgð. Auk þess er vísað til 108. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög nr. 138/1994. Þá er vísað til laga um endurskoðendur nr. 79/2008, einkum 8. gr. Vaxtakröfur eru studdar við ákvæði laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Krafa um málskostnað er byggð á 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Varðandi varnarþing er vísað til 33. gr. laga nr. 91/1991. Þá er vísað til laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

III.

Aðalkrafa stefnda um sýknu er byggð á því að meint skaðabótakrafa stefnanda á hendur stefnda sé niður fallin vegna fyrningar. Nánar tiltekið að umsaminn fyrningarfrestur í ráðningarbréfi leiði til þess að krafa stefnanda sé fallin niður.

Stefnda þykir ljóst að um meinta ábyrgð hans fari eftir reglum um sammingsábyrgð. Samkvæmt ráðningarbréfi stefnda og Bergeyjar frá 30. ágúst 2007, gr. 2.1.3, hafi stefndi tekið að sér gerð og skil á árlegum skattframtölum félaganna, í fyrsta sinn vegna rekstrarársins 2006. Aðilar hafi verið ásáttir um efni þess og takmarkanir.

Í ráðningarbréfi aðila hafi verið að finna sérstakt ákvæði í 6. gr. um bótaábyrgð stefnda. Í ákvæðinu hafi sérstaklega verið samið um fyrningartíma mögulegra skaðabótakrafna vegna þjónustu stefnda við stefnanda á grundvelli ráðningarbréfsins. Þannig hafi stefnanda borið að gera kröfu um greiðslu skaðabóta innan eins árs frá því að honum hafi verið ljóst eða mátt vera ljóst um atvik sem leitt gætu til bótakröfu. Í öllu falli skyldi slík krafa ekki koma síðar fram en innan tveggja ára frá því niðurstöður voru afhentar verkkaupa.

Við ferli skoðunar RSK á stefnanda, sem hafi hafist með fyrirspurnarbréfi embættisins 27. febrúar 2008, og lokið með úrskurði RSK 17. nóvember 2010, hafi stefnanda verið ljóst, eða mátt vera ljóst, um þau atvik sem hann teldi að leitt gætu til bótakröfu á hendur stefnda. Stefnandi hafi hins vegar kosið að fara aðra leið en að krefja stefnda um bætur þá þegar. Þessu til stuðnings vísar stefndi til framlagðra tölvupóstsamskipta aðila, þar sem fram komi sá skilningur aðila á skilyrðinu í tilgreindu ákvæði, um að verkkaupa hefði „mátt vera ljóst“, að við það væri miðað að slíkt væri þegar skattstjóri hefði tekið ákvörðun.

Í samræmi við 6. gr. ráðningarbréfsins hafi meint krafa stefnanda verið fallin niður vegna fyrningar þegar á árinu 2009, enda þá liðin meira en tvö ár frá því að umrædd vinna stefnda í tengslum við skattframtal stefnanda á árinu 2007 fór fram og var afhent verkkaupa í skilningi ákvæðisins. Í öllu falli sé ljóst að meint bótakrafa á hendur stefnda hafi verið fallin niður vegna fyrningar ári eftir uppkvaðningu úrskurðar RSK, eða 17. nóvember 2011, enda stefnanda þá þegar ljós atvik sem leitt gætu til bótaskyldu. Stefnandi hafi látið hjá líða að gera kröfu um greiðslu skaðabóta vegna þessa. Á því beri stefnandi einn ábyrgð. Af þessu sé ljóst að dómkröfur stefnanda séu fyrndar, og beri þegar af þeirri ástæðu að fallast á sýknukröfu stefnda.

Stefndi bendir jafnframt á að stefnandi, þ.e. þá- og núverandi stjórnendur stefnanda, hafi alfarið verið meðvitaðir um tilvist þessa ákvæðis í ráðningarbréfi aðila. Þannig hafi fjármálastjóri stefnanda, með vitneskju framkvæmdastjóra stefnanda, sérstaklega leitað eftir rýmkun á málshöfðunarfresti í ráðningarbréfinu. Hafi það verið áður en vinna stefnda hafi hafist við að skila framtali stefnanda fyrir gjaldárið 2006. Í kjölfarið hafi stefnandi fallist sérstaklega á að umrætt orðalag myndi halda sér og aðilar verið ásáttir um það. Það komi stefnda því á óvart að stefnandi hafi látið hjá líða að vísa til umsamins fyrningarfrests í tengslum við málshöfðun þessa. Ótvírætt hafi verið í hverju takmörkunin fólst og stefnanda alfarið verið ljóst að hverju hann gekk.

Einnig byggir stefndi á því að fyrningarfrestur samkvæmt þágildandi 136. gr. hlutafélagalaga (110. gr. núgildandi laga) leiði til þess að krafa stefnanda sé fallin niður. Stefnandi, sem nú sé einkahlutafélag samkvæmt lögum nr. 138/1994 um einkahlutafélög, byggir málatilbúnað sinn í stefnu á grundvelli ábyrgðarreglu 108. gr. laganna. Málsástæða stefnanda sé ekkert frekar skýrð og hún sé fyrnd samkvæmt fyrningarreglum þeirra laga. Í 108. gr. (134. gr. hlutafélagalaga) segi að

endurskoðendur einkahlutafélags séu skyldir til að bæta hlutafélagi það tjón sem þeir hafa valdið félaginu í störfum sínum hvort sem er af ásetningi eða gáleysi. Í samræmi við 109. gr. laga um einkahlutafélög (135. gr. hlutafélagalaga) skyldi þá taka ákvörðun um að félag hefði uppi skaðabótakröfu á grundvelli fyrrnefndar greinar á hluthafafundi.

Þegar atvik málsins sem hér skipta máli hafi átt sér stað hafi verið í gildi ákvæði um málshöfðunarfrest þegar framangreindum ákvæðum um bótaábyrgð endurskoðenda félaga var beitt, sbr. c-lið 1. mgr. þágildandi 110. gr. laga um einkahlutafélög (samhljóma ákvæði í 136. gr. hlutafélagalaga). Samkvæmt ákvæðinu skyldi þannig höfða skaðabótamál á grundvelli 108. gr., sbr. 109. gr., laga um einkahlutafélög (135. gr., sbr. 134. gr., hlutafélagalaga) „innan tveggja ára frá því endurskoðun lauk og endurskoðunarskýrsla eða yfirlýsing var lögð fram“.

Ákvæðið feli því í sér að mál til greiðslu skaðabóta á grundvelli ákvörðunar hlutafafundar þar um samkvæmt 109. gr. laga um einkahlutafélög (135. gr. hlutafélagalaga) skuli höfðað innan tveggja ára frá því að endurskoðandi félags innti af hendi þjónustu sína og meint skaðabótaskyld háttsemi átti sér stað. Í stefndu virðist stefnandi halda því fram að meint bótaskyld háttsemi stefnda hafi falist annars vegar í ráðgjöf á árinu 2005 og 2007 og byggir bótaskyldu á ákvæðum laga um einkahlutafélög. Þrátt fyrir að um málshöfðunarfrest sé að ræða hafi ákvæðunum í hlutafélagalögunum og lögum um einkahlutafélög verið beitt í framkvæmd sem sérstökum fyrningarfresti. Þar sem stefnandi, sem þá hafi verið hlutafélag, hafi ekki höfðað mál á hendur stefnda innan tilgreinds tíma sé ljóst að meint krafa hans sé fallin niður vegna fyrningar (og raunar verið fallin niður þegar hlutafélagalögunum og lögum um einkahlutafélög hafi verið breytt). Þegar af þeirri ástæðu beri að fallast á sýknukröfu stefnda í málinu.

Í þessu sambandi nefnir stefndi sérstaklega að 110. gr. laga um einkahlutafélög (136. gr. hluthafafélagalögunum) hafi verið felld brott með lögum nr. 68/2010. Þegar þau lög hafi tekið gildi í júní 2010 hafi meint krafa stefnanda á hendur stefnda þegar verið fyrnd. Ákvæði 31. gr. breytingarlaganna um afturvirkni brottfallsákvæðisins, með þeim hætti að það gildi um atvik þar sem málsóknarfrestur var þegar liðinn, sé að vettugi virðandi, enda í skýrri andstöðu við meginreglur íslensks réttar um afturvirkni laga, lagaskil og fyrningu, svo og ákvæði 72. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944 um vernd eignarréttinda. Þannig sé ljóst að krafa sem fallin er niður fyrir fyrningu verði ekki endurvakin með afturvirkri lagasetningu, enda myndi slík aðstaða leiða af sér óviðunandi réttaróvissu. Þá sé af dómaframkvæmd Hæstaréttar ljóst að framlenging á málshöfðunarfrestum, eða eftir atvikum sérstökum fyrningarfresti, með sérstökum breytingarlögum þess efnis, geti aðeins átt við um fresti sem ekki eru þegar liðnir við gildistöku slíkra laga.

Stefndi byggir einnig á því að fyrningarfrestur samkvæmt þágildandi fyrningarlögum leiði til þess að krafa stefnanda sé fallin niður. Skaðabótakrafa stofnist þegar hin bótaskylda háttsemi eigi sér stað. Í þessu tilviki sé um að ræða meinta vanefnd á þjónustusamningi aðila, með vinnu stefnda í þágu stefnanda sem hafi verið innt af hendi í september 2007. Í þágildandi fyrningarlögum nr. 14/1905, sem hafi gilt út árið 2007, sé í 1. mgr. 3. gr. mælt fyrir um að kröfur er tengist „hvers konar starfa, sem í té er látinn“ fyrnist á fjórum árum. Ljóst sé að þessari fyrningu hafi ekki verið slitið með málshöfðun á hendur stefnda. Þannig hafi meint krafa stefnanda fyrnst í síðasta lagi í september árið 2011. Þegar af þeirri ástæðu

beri að fallast á sýknuröfu stefnda í málinu.

Enn fremur byggir stefndi á því að skilyrði skaðabótaábyrgðar séu ekki uppfyllt. Enginn ábyrgðargrundvöllur sé fyrir hendi. Í stefnu haldi stefnandi því fram að meint ábyrgð stefnda hvíli „á grundvelli sérfræðiábyrgðar og ábyrgðarreglu 108. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög“. Stefndi telur að ekki sé nægjanlega tilgreint á hvaða ábyrgðargrundvelli sé byggt. Með „sérfræðiábyrgð“ sé bótagrundvelli ekki nægjanlega lýst í stefnu, þar sem ekki sé um að ræða sérstakan bótagrundvöll og sé málsástæða stefnanda um ætlaða sérfræðiábyrgð stefnda því vanreifuð. Það beri því að líta framhjá þessum málsástæðum stefnanda. Jafnframt sé vanreifað hvaða þýðingu skírskotanir í stefnu til laga um endurskoðendur nr. 79/2008 eigi að hafa í máli þessu.

Engin skilyrði skaðabótaábyrgðar séu uppfyllt. Stefndi hafi í engu sýnt af sér háttsemi sem sé saknæm í skilningi skaðabótaréttar. Önnur skilyrði skaðabótaábyrgðar séu heldur ekki uppfyllt í málinu. Þannig hafi stefnandi ekki orðið fyrir neinu tjóni, og skilyrði um orsakatengsl og sennilega afleiðingu séu ekki uppfyllt hvað varðar meint tjón stefnanda.

Nánar um þá málsástæðu stefnda að skilyrði skaðabótaábyrgðar um saknæma háttsemi séu ekki uppfyllt segir stefndi að stefnandi hafi hvorki tilgreint þá meintu saknæmu háttsemi með neinni nákvæmni, né lagt fram nein gögn til stuðnings málatilbúnaði sínum hvað þetta varðar. Stefndi gerir þannig athugasemdir við þessa vanreifuðu málsástæðu stefnanda, um ætlaða sérfræðilega ráðgjöf stefnda, enda hvergi lýst í hverju hin meinta ráðgjöf fólst. Ýmist sé vísað til ætlaðrar ráðgjafar stefnda við samruna félaganna, sem hafi raunar aldrei verið veitt, eða til ráðgjafar sem virðist eiga að hafa verið veitt sérstaklega í tengslum við skil stefnda á skattframtölum stefnanda. Nauðsynlegt sé að greina á milli þessarar meintu ráðgjafar svo að samhengi málsástæðna sé ljóst, sbr. áskilnað e-liðar 1. mgr. 80. gr. einkamálalaga nr. 91/1991. Leiði þetta þá þegar til sýknu stefnda.

Stefndi hafi ekki veitt stefnanda ráðgjöf og í máli stefnanda gegn íslenska ríkinu, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 555/2012, sé því hvergi haldið fram af hálfu stefnanda að stefndi hafi sýnt af sér saknæma háttsemi. Raunar sé hvergi minnst á neina þá ráðgjöf sem stefnandi haldi nú fram að stefndi hafi veitt sér. Stefnandi hafi ekki bent nákvæmlega á það í stefnu í hverju ráðgjöf stefnda vegna samruna félaganna á að hafa falist né hvað hafi verið rangt við slíka meinta ráðgjöf.

Hið rétta sé að stefndi hafi ekki innt neina skattalega ráðgjöf af hendi til stefnanda í tengslum við samrunann, svo sem byggt er á í stefnu. Það sé því rangt að félögin hafi „notið sérfræðiráðgjafar stefnda við val á aðferð við samrunann“. Aðkoma stefnda á þessu stigi hafi einvörðungu snúið að framkvæmd samrunans sem slíks, s.s. gerð samrunaársreiknings og yfirlýsingar matsmanna. Forsvarsmenn kaupanda stefndu hafi sjálfir staðið að því að sameina félögin með þeim hætti sem gert var, enda hefði fjármögnun ekki fengist með öðrum hætti, svo sem sjá megi af ákvæðum lánsamninganna við Landsbankann. Þessi aðferð hafi verið forsenda fjármögnunar kaupanna. Stefndi hafi hvergi komið nálægt þeirri ákvörðun Landsbankans og/eða kaupanda, en aðferðin hafi almennt verið viðurkennd á þessum tíma. Ábyrgð vegna þessa sé því alfarið á hendi annarra en stefnda.

Stefndi telur mikilvægt að benda á þetta í ljósi rangra staðhæfinga í stefnu, en stefnandi virðist þó ekki byggja á að framangreind meint ráðgjöf hafi leitt til meints tjóns af völdum stefnda. Þannig virðist mál þetta einangrast við meinta saknæma háttsemi stefnda vegna aðkomu að gerð og skilum skattframtala fyrir hönd stefnanda. Engin eiginleg ráðgjöf um skattalega meðferð vaxtagjalda hafi hins vegar farið fram við framtalsgerð stefnda á árinu 2007. Ef slík ráðgjöf hefur verið veitt hafi það líklega verið á fyrri stigum og þá af hendi annarra en stefnda.

Stefnandi sé að hluta til að krefja stefnda um bætur fyrir tjón vegna skattframtals stefnanda fyrir gjaldárið 2006 (tekjuárið 2005). Stefndi hafi ekki komið að gerð þess framtals. Raunar hafi stefndi bent stefnanda ítrekað á þennan misskilning þegar viðræður milli aðila hafi átt sér stað áður en mál þetta var höfðað. KPMG Endurskoðun hf. hafi séð um vinnu fyrir stefnanda hvað varðaði skil umrædds skattframtals. Það sé því alrangt hjá stefnanda að stefndi hafi séð um skattskil stefnanda á því tímabili sem RSK tók þau til skoðunar til grundvallar úrskurðar síns um endurálagningu.

Stefnandi krefji stefnda um bætur vegna tjóns sem varðar skattframtal þess árs. Ekki stoði fyrir stefnanda að krefja stefnda um bætur vegna þjónustu sem stefnandi hafi þegið frá öðrum aðila en stefnda, enda enginn bótagrundvöllur fyrir hendi. Beri þegar af þeirri ástæðu að líta framhjá fyrsta hluta (tjónslið) kröfugerðar stefnanda.

Stefndi hafi komið að skattframtalsgerð stefnanda frá og með gjaldárinu 2007 (tekjuárinu 2006). Stefndi byggir á því að í skattframtalsgerð stefnda fyrir stefnanda hafi ekki falist nein „skattaleg ráðgjöf“. Sjáist það best á því hversu fáa tíma samið hafi verið um fyrirfram að stefndi myndi verja til verksins og hversu lága þóknun stefndi myndi þiggja fyrir. Það gefi auga leið að nokkurra klukkutíma vinna og lág árleg þóknun fyrir gerð og skil skattframtala fyrir stefnanda gefi tæpast rúm fyrir eiginlega og efnislega skattalega ráðgjöf um flókin úrlausnarefni. Enn síður þegar litið sé til þeirrar staðreyndar að inni í þessum tölum hafi einnig verið framtalsskil fyrir dótturfélög stefnanda, félagin M. Kristinsson ehf. og Toppbíla ehf.

Við gerð skattframtala sé almennt stuðst við gögn í bókhaldi viðkomandi félags. Þá sé einnig stuðst við ársreikning sem saminn er af stjórn og framkvæmdastjóra stefnanda og á þeirra ábyrgð, sbr. 3. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Reikningsskil sérhvers fyrirtækis innihaldi viðhorf stjórnenda þess til skattskila, enda sé tekjuskattur þegar reiknaður í ársreikningi. Þegar unnið er í framtalsgerð sé í raun verið að færa inn liði sem þegar sé búið að meta af hálfu stjórnenda viðkomandi félags. Við gerð skattframtala séu tilteknir bókhaldslyklar flokkaðir í viðeigandi reiti á rafrænu formi. Hefðbundin vinna við gerð og skil á skattframtölum almennt feli ekki í sér nákvæma skoðun og sundurliðun hvers einasta bókhaldslykils og útgjaldaliðar. Til að svo væri þyrfti að semja sérstaklega um það fyrirfram og þóknun að endurspegla það, enda fullljóst að miklu meiri tími og kostnaður færi þá í að vinna verkið. Raunin sé sú að bókhaldslyklar í bókhaldi félags séu færðir í sambærilega reiti í skattframtalinu. Þannig séu til dæmis laun færð í sérstakan launareit, rekstrartekjur í sérstakan rekstrartekjureit og vaxtagjöld í sérstakan vaxtagjaldareit. Því sé svo við þetta að bæta að þegar þjónustuaðilar á borð við stefnda skili inn skattframtölum fyrir hönd viðskiptamanna, sé það grundvallaratriði að gögnin sem fást frá viðskiptamanninum séu fullnægjandi.

Þannig grundvallist vinna þjónustuaðilans alfarið á gögnum frá viðskiptamanni. Það myndi því skjóta skökku við ef aðilar gætu firrt sig ábyrgð á skattframtali sínu með því að láta fagaðila um að skila því inn. Ábyrgð á skattframtali sé því og verði í höndum skattaðilans sjálfs. Ábyrgð þjónustuaðila í skattskilum sé að ganga frá framtali á því formi sem RSK óskar og það sé í samræmi við bókhald skattaðila sem og ársreikning skattaðilans sem sé lagður fram af stjórn og framkvæmdastjóra.

Stefndi leggur áherslu á í þessu sambandi að í ársreikningi stjórnenda stefnanda fyrir árið 2006 hafi þegar verið búið að reikna tekjuskattsskuldbindingu, en gjaldfærður tekjuskattur í rekstrarreikningi hafi tekið mið af því að fjármagns kostnaður umræddra lána væri frádráttarbær kostnaður, og skattframtal stefnanda alfarið í samræmi við upplýsingar úr bókhaldi og ársreikningi. Ef stjórn og stjórnendur hefðu metið vaxtakostnað lánanna ófrádráttarbæran hefði það viðhorf haft áhrif á bókhald og ársreikning félagsins, þar sem tekjuskattur í rekstrarreikningi og ógreiddur tekjuskattur meðal skulda í efnahagsreikningi hefði verið annar og tekið mið af viðhorfi stjórnenda til frádráttarbærni vaxtagjaldanna.

KPMG Endurskoðun hf. hafi séð um endurskoðun ársreiknings 2005 og framtalsgerðina fyrir rekstrarárið 2005, þegar samruninn átti sér stað. Í þessu sambandi sé sérstaklega mikilvægt að benda á að framtalsskil gjaldársins 2006 (tekjuárið 2005) hafi verið þau fyrstu sem innihéldu vaxtagjöldin sem urðu að endingu andlag úrskurðar RSK haustið 2010.

Skattaleg meðferð umræddra vaxtagjalda í framtali gjaldársins 2007 (tekjuár 2006), sem stefndi vann að fyrir hönd stefnanda, hafi verið nákvæmlega hin sama og verið hafði árið áður. Stefndi hafi því unnið vinnu sína í fullu samræmi við það sem hafi áður verið gert í skattskilum stefnanda. Skattframtölin hafi ekki verið ranglega unnin á þeim tíma sem þau voru gerð, heldur hafi þau verið unnin í fullu samræmi við þær aðstæður, venjur og þau gögn sem fyrir lágu. Engin eiginleg „ráðgjöf“ hafi átt sér stað af hálfu stefnda.

Með úrskurði RSK frá 17. nóvember 2010, og síðar dómi Hæstaréttar í máli nr. 555/2012, hafi því verið slegið föstu að tilgreining vaxtakostnaðar sem frádráttarbærs kostnaðar með þeim hætti sem gert var hafi verið í andstöðu við lög um tekjuskatt. Í ljósi dómsins verði þannig að telja að niðurstaða hafi fengist í það ágreiningsefni hvort umrædd tilgreining vaxta hins yfirtekna félags í kjölfar öfugs samruna hafi verið ólöglegt.

Til þess að skaðabótaábyrgð sé fyrir hendi sé þó ekki nægilegt að ólögsmæti eitt og sér sé til staðar, heldur verði tjónvaldur að hafa sýnt af sér saknæma háttsemi. Það skilyrði sé ekki uppfyllt hvað varðar stefnda, þar sem tilgreining stefnda á umræddum vaxtagjöldum í skattframtölum stefnanda sé ekki saknæm háttsemi í skilningi skaðabótaréttar. Það sé grundvallaratriði í skaðabótarétti að þegar saknæmi tiltekinnar háttsemi sé metið, þá skuli matið miðast við það tímamark og aðstæður sem voru fyrir hendi þegar viðkomandi háttsemi var viðhöfð. Saknæmi verði þannig aldrei metin með baksýnisþegi, þ.e. í ljósi síðari tíma vitneskju um ólögsmæti umræddrar aðferðar, þvert á almenna og venjubundna framkvæmd í atvinnulífi á Íslandi.

Í framangreindu máli nr. 555/2012 hafi stefnandi einmitt sjálfur haldið fram og lýst því fyrir dómi með bindandi hætti, hvað varðaði álag RSK, að um faglegan

ágreining hefði verið að ræða um færslu vaxtakostnaðar sem frádráttarbærar kostnaðar. Þannig sé ljóst að ekki sé um að ræða saknæma háttsemi stefnda. Stefnandi sé bundinn af slíkri yfirlýsingu og beri þá þegar að sýkna stefnda.

Stefndi heldur því fram að á þeim tíma sem atvik máls þessa áttu sér stað hafi það verið hefðbundin framkvæmd í íslensku viðskiptalífi að færa sambærilegan vaxtakostnað sem frádráttarbæran kostnað í skattframtölum. Fjöldinn allur af fyrirtækjum hafi viðhaft sams konar gjaldfærslu og RSK upplýst um að svo hafi verið.

Í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 128/2009 var lagt sérstaklega til að kveðið yrði á um að færsla sambærilegra vaxta og um ræðir í þessu máli, til frádráttar tekjum, væri ekki heimil. Ákvæði þetta hafi verið að finna í 8. gr. frumvarpsins og í athugasemdum í greinargerð sem fylgdi frumvarpinu hafi m.a. komið fram að þó að þetta væri í samræmi við afstöðu skattyfirvalda hafi því á hinn bóginn oft verið lýst yfir að slík færsla væri heimil. Segir svo í kjölfarið að „í ljósi þessa þyki rétt að taka af öll tvímæli“. Umrædd grein frumvarpsins hafi hins vegar verið felld brott í 2. umræðu um frumvarpið að tillögu meirihluta efnahags- og skattanefndar Alþingis, þar sem skattyfirvöld hafi þá verið byrjuð að aðhafast í málum af þessu tagi og það þótt eðlilegra að viðeigandi úrskurðaraðilar myndu „skera úr þessu“. Þetta sé enn frekar til marks um það hversu eðlileg og venjubundin háttsemi það hafi verið að haga meðferð vaxtakostnaðar með þeim hætti sem stefnandi (og fjöldi annarra fyrirtækja) gerði. Umsagnir þriggja stærstu endurskoðunarfyrirtækja Íslands um þessa grein frumvarpsins sýni einnig hvert viðtekið viðhorf endurskoðendastéttarinnar hafi verið hér á landi á árinu 2008.

Sem dæmi í þessu sambandi bendir stefndi á að á núverandi löggjafarþingi hafi verið upplýst af hálfu ráðherra að 27 fyrirtæki og félag hafi fengið endurálagðan tekjuskatt á árabílinu 2008-2013 og endurálagningin numið samtals yfir 4 milljörðum króna. Stefnandi sé þar meðtalin. Jafnframt komi fram í svari ráðherra að eftir rannsókn RSK á um 300 málum (mun fleiri hafi ekki verið rannsökuð, eða 1500 samrunar) hafi verið talin ástæða til að fara lengra með um 80 þeirra. Í um 30 málum hafi frekari úrvinnslu verið þörf. Sjá megi af þessu að stefnandi hafi síður en svo verið einn um að haga skattframtali sínu með umræddum hætti. Þá megi nefna að KPMG endurskoðun ehf. hafi fært umrædd vaxtagjöld með nákvæmlega sama hætti 2005 og gert hafi verið af hálfu stefnda ári síðar fyrir tekjuárið 2006.

Framangreint sýni vel hversu útbreidd og algeng framkvæmd það hafi verið í íslensku viðskiptalífi að vaxtakostnaður, sem féll til vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna, væri færður sem frádráttarbær kostnaður í skattframtölum félaga. Þá sýni það viðtekinn skilning manna á ákvæðum 1. mgr. 31. gr. og 1. mgr. 51. gr. skattalaga. Þótt síðar hafi komið á daginn að slík framkvæmd hafi strítt gegn ákvæðum laga um tekjuskatt geti stefndi alls ekki fallist á að um saknæma háttsemi sé að ræða í skilningi skaðabótaréttar. Stefndi hafi ekki sýnt af sér gáleysi eða ásetning í vinnu sinni við skattframtalsgerð stefnanda gjaldárið 2007 (tekjuárið 2006) og hafi stefnandi hvorki fært sönnur á né leitt yfirhöfuð líkur að því að háttsemi stefnda hafi verið saknæm. Alls ekki sé unnt að halda því fram að mat stefnda hafi verið augljóslega rangt, eða stefndi hafi vanrækt að kynna sér mikilvæg gögn eða málefni áður en framtal var fært og skilað með þeim hætti sem gert var. Þannig hafi stefndi starfað hlutlægt séð þannig að störf hans hafi fyllilega staðist kröfur um fagleg og vönduð vinnubrögð. Þar sem skilyrði skaðabótaábyrgðar um

saknæmi sé ekki uppfyllt beri að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

Þá telur stefndi að álag RSK sé ekki vísbending um saknæma háttsemi. Það sé ekki skilyrði 2. mgr. 108. gr. laga um tekjuskatt fyrir beitingu 25% álags að saknæm háttsemi hafi verið viðhöfð við vinnslu skattframtals. Stefnandi byggir einnig á þeirri málsástæðu að bótaábyrgð stefnda sé til komin þar sem stefndi hafi tilgreint umrædd vaxtagjöld sem frádráttarbæran kostnað í skattskilum stefnanda. Stefnandi byggir þannig í stefnu á því að tilgreining hafi verið röng og af þeirri ástæðu hafi endurálagning RSK komið til með 25% álagi á vantalda skattstofna, sem sé tjón stefnanda vegna vinnu stefnda. Segir stefnandi orðrétt í lok málsástæðukafla í stefnu: „... stefndi ber ábyrgð á því tjóni sem stefnandi hefur orðið fyrir sökum þess að stefndi færði vaxtakostnað sem frádráttarbæran kostnað í rekstri stefnanda“.

Ljóst sé af dómafordæmum Hæstaréttar að álag það sem lagt var á vantalda skattstofna í skattframtölum stefnanda sé ekki til komið af þeirri ástæðu að vextirnir voru færðir sem frádráttarbær kostnaður. Sú túlkun stefnanda fái ekki staðist. Í forsendum héraðsdóms í úrlausn um varakröfu stefnanda í máli stefnanda gegn ríkinu, sem Hæstiréttur staðfesti síðar með vísan til forsendna í máli nr. 555/2012, segi að ef ágreiningsefnin hefðu verið tilgreind í framtölum stefnanda ættu við þau sjónarmið sem hann studdi varakröfuna við. Þau sjónarmið stefnanda hafi einmitt verið að um hafi verið að ræða faglegan ágreining og óvissu um túlkun laga um tekjuskatt. Það hafi því ekki verið svo að 25% álagið á vantalda skattstofna hafi verið lagt á þegar af þeirri ástæðu að endurálagning hafi átt sér stað. Hvað þetta varðar ítrekar stefndi að hann hafi ekki sýnt af sér neina saknæma háttsemi. Hann hafi ekki staðið ranglega að skattframtalinu miðað við þær aðstæður sem voru þegar atvik máls áttu sér stað.

Annað og nýrra dómafordæmi Hæstaréttar renni einnig stoðum undir röksemdir stefnda í þessa átt. Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 529/2013 (Samherji gegn íslenska ríkinu) hafi að hluta til verið sambærilegt álitaeftni til umfjöllunar og í máli nr. 555/2012. Skattyfirvöld hafi endurálagt skattgreiðslur Samherja með 25% álagi á vantalda skattstofna, en Samherji hafi fært vaxtakostnað vegna skuldsettrar yfirtöku og öfugs samruna sem frádráttarbæran kostnað í skattskilum sínum, á sama hátt og stefnandi og tugir annarra félaga. Samherji hafi mótmælt álaginu og sagt að ekki væru skilyrði fyrir hendi til að beita því. Héraðsdómur hafi ekki fallist á þau rök og sagt rangfærslur hafa verið í skattskilum Samherja. Hæstiréttur hafi staðfest niðurstöðu héraðsdóms um að RSK hefði verið rétt að beita 25% álagi, en tekið sérstaklega fram að þrátt fyrir það yrði ekki „að réttu lagi tekið svo til orða, svo sem gert er í héraðsdómi, að rangfærslur hafi verið í skattframtölum áfrýjanda“. Hæstiréttur segi hér skýrt að þrátt fyrir að vaxtakostnaður af skuldsettri yfirtöku sé færður sem frádráttarbær kostnaður í hinu sameinaða félagi í kjölfar öfugs samruna, sé það ekki það sama og að rangfærsla hafi verið í skattframtali.

Í báðum framangreindum dómum sé það meginniðurstaða Hæstaréttar að skattyfirvöldum hafi verið rétt að beita 25% álagi á vantalda skattstofna, enda hafi skilyrði þess efnis verið til staðar. Rétturinn segi hvergi að staðið hafi verið að framtalsskilunum með þeim hætti sem jafna megi við saknæma háttsemi í skilningi skaðabótaréttar. Þvert á móti gefi orðalag Hæstaréttar til kynna hið gagnstæða, að ekki hafi verið um að ræða saknæma háttsemi. Allt að einu þá sé unnt að draga þá ályktun af dómunum að RSK sé unnt að beita álagi á vantalda skattstofna þrátt fyrir að engin saknæm háttsemi hafi verið viðhöfð við skattskilin sjálf.

Stefndi mótmælir því að stefnandi hafi orðið fyrir nokkru tjóni auk þess sem meint tjón verði ekki rekið til meintrar saknæmrar háttsemi stefnda. Í stefnu sundurliði stefnandi fjárkröfu sína í fjóra tjónsliði: 1. kröfuliður, 794.115 krónur, 25% álag vegna endurálagningar gjaldársins 2006 (tekjuárið 2005). Stefndi hafi ekki komið að gerð umrædds skattframtals. Þannig sé hvorki skilyrðið um saknæma háttsemi né um orsakatengsl og sennilega afleiðingu uppfyllt hvað þennan tjónslið varðar. 2. kröfuliður, 17.960.809 krónur, vegna 25% álags vegna endurálagningar gjaldársins 2007 (tekjuárið 2006). Stefndi hafi ekki innt af hendi neina saknæma ráðgjöf vegna þessa. Þá sé skilyrði um orsakatengsl og sennilega afleiðingu ekki uppfyllt hvað þennan tjónslið varðar. 3. kröfuliður, ætlað tjón stefnanda vegna kaupa á endurskoðunarþjónustu, samtals 4.811.482 krónur. Stefndi hafnar því alfarið að hann beri ábyrgð á tjónsliðnum, sem stefndi kveður sprottinn af kostnaði sem fylgdi í kjölfar úrskurðar RSK. Kostnaður þessi verði hvorki rakinn til né geti talist sennileg afleiðing ætlaðrar saknæmrar háttsemi stefnda við aðkomu að gerð skattframtals stefnanda gjaldárið 2007. 4. kröfuliður, ætlað tjón stefnanda vegna kaupa á lögfræðiþjónustu, samtals 8.884.878 krónur. Stefndi hafnar því alfarið að hann beri ábyrgð á tjónsliðnum, sem stefnandi kveður sprottinn af kostnaði sem fylgdi í kjölfar úrskurðar RSK. Stefndi hafi sjálfur tekið ákvörðun um málshöfðun á hendur íslenska ríkinu og á eigin ábyrgð. Hann beri því sjálfur áhættuna sem fylgdi málarekstrinum. Tjón þetta verði því ekki rakið til og sé ekki sennileg afleiðing ætlaðrar saknæmrar háttsemi stefnda. Sérstaklega beri að geta þess að mun meira hafi verið undir í máli stefnanda gegn ríkinu heldur en hið umprætta 25% álag sem lagt var á vantalda skattstofna og gerð sé krafa um í máli þessu. Þá byggir stefndi einnig á því að stefnandi hafi ekki lagt sjálfur út fyrir öllum þeim kostnaði sem fylgdi málarekstrinum. Önnur félög, sem sjálf höfðu hagsmuni af því að fá niðurstöðu Hæstaréttar í máli stefnanda gegn ríkinu, hafi þannig einnig tekið þátt í greiðslu málskostnaðar. Um hafi verið að ræða mál sem fyrirséð var að myndi verða fordæmisgefandi fyrir þau fjölmörgu fyrirtæki sem hefðu staðið sambærilega að tilgreiningu vaxtagjalda í skattskilum sínum.

Stefndi telur ætlað tjón stefnanda alfarið ósannað og hafi það verið til staðar hafi það þegar fengist bætt. Stefndi hafi verið endurskipulagður fjárhagslega af hálfu Landsbankans eftir að lán þess féllu í vanskil og Landsbankinn tekið félagið yfir. Í kjölfar endurskipulagningar hafi félagið verið selt núverandi eigendum með samkomulagi á milli aðila. Leynd ríki yfir kaupverðinu og fjármögnun þeirra. Stefndi byggir á því að kaupsamningur aðila og þá kaupverðið endurspegli þá staðreynd að RSK hafði kveðið upp úrskurð um endurálagningu með 25% álagi á vantalda skattstofna. Þannig hafi stefnandi í raun fengið tjónið bætt við endurskipulagninguna og bankinn hafi tekið á sig ætlað tjón. Hafi verið um tjón að ræða hafi stefnanda því þegar verið bætt það tjón af hálfu Landsbankans. Beri því að sýkna stefnda þá þegar af kröfum stefnanda.

Stefndi telur það óumdeilanlegt að á þeim tíma sem atvik málsins áttu sér stað hafi það ávallt verið ætlun stjórnenda stefnanda að renna félögunum saman og færa umrædd vaxtagjöld sem frádráttarbæran rekstrarkostnað. Það hafi jafnframt verið eðlilegt í ljósi þeirra aðstæðna og viðskiptavenja sem þá hafi verið við lýði. Þá hafi það verið á vitorði allra þeirra sem aðkomu áttu að fyrirtækjakaupum á þessum tíma að lánastofnanir hafi almennt sett það sem skilyrði fyrir fjármögnun að samruni ætti sér stað. Það hafi verið eins í þessu tilviki, sbr. ákvæði 9.1 (m) í lánsamningunum við Landsbankann. Stefndi byggir þannig á því að við mat á

bótaábyrgð stefnda beri að líta til eigin sakar stefnanda og forsvarsmanna hans í þessu tilliti og áhættutöku þeirra.

Jafnframt bendir stefndi á að framkvæmdastjóri stefnanda, sem hafi frá þeim tíma sem um ræðir og fram til þessa dags gegnt starfi framkvæmdastjóra, hafi háskólamenntun á sviði viðskipta og langa reynslu að baki í viðskiptum og fjármögnunum, m.a. í stjórn Brúar fjárfestingar hf., fjárfestingafélags sem hafi veitt ráðgjöf um skuldsettar yfirtökur. Sem sérfræðingur á því sviði hafi hann þar af leiðandi, fyrir hönd stefnanda, tekið sjálfstæðar ákvarðanir við gerð ársreikninga stefnanda og skattskil á grundvelli þeirra. Beri af framangreindum sökum að sýkna stefnda af kröfum stefnanda.

Komi til þess að stefndi verði talinn ábyrgur fyrir ætluðu tjóni stefnanda gerir stefndi þá varakröfu að dómkröfur verði lækkaðar verulega.

Stefndi vísar sérstaklega til þeirra röksemda sem færðar hafa verið að framan varðandi 1., 2. og 4. hluta í sundurliðun stefnanda á fjárkröfunni. Telur stefndi ljóst að hann geti ekki verið skaðabótaskyldur vegna þessara þátta.

Í ársreikningi stefnanda fyrir árið 2006 hafi gjaldfærður tekjuskattur í rekstrar reikningi þannig tekið mið af því að fjármagnskostnaður vegna lánsamninganna við Landsbankann væri frádráttarbær. Þannig hafi það verið mat stjórnanda að umrædd vaxtagjöld væru frádráttarbær.

Að auki byggir stefndi á því að stefnandi hafi sjálfur borið ábyrgð á skattskilum sínum, enda hafi alltaf staðið til af hans hálfu að standa að skattskilunum með þessum hætti. Hafi það verið gert áður þegar annar aðili kom að gerð framtalsins. Vísar stefndi í þessu sambandi til fyrri umfjöllunar um að það hafi verið viðtekin venja í hinu íslenska viðskiptalífi.

Auk þess telur stefndi að stefnandi hafi vart takmarkað tjón sitt sem skyldi. Í því sambandi megi nefna gríðarlega háan kostnað vegna sérfræðipjónustu, bæði lögfræðikostnað og kostnað við endurskoðun, í kjölfar úrskurðar RSK og rekstur dómsmálsins gegn ríkinu.

Stefndi leggur áherslu á að lækka beri skaðabætur verulega með vísan til 3. mgr. 108. gr. laga um einkahlutafélög (3. mgr. 134. gr. hlutafélagalaga). Stefnandi byggir málshöfðunina á grundvelli 108. gr. laga um einkahlutafélög og beri því að taka þessa málsgrein til sérstakrar skoðunar ef komist verður að því að stefndi beri skaðabótaábyrgð í málinu. Ákvæðið segi: „Bótafjárhæð má færa niður með hæfilegu tilliti til þess hve mikil sökin var og tjónið, til efnahags tjónvalds og annarra atvika.“ Stefndi telur að færa eigi bótafjárhæð niður að öllu leyti. Verði fallist á að stefndi hafi viðhaft einhverja saknæma háttsemi hafi sökin ekki verið mikil og hún svo léttvæg í ljósi allra aðstæðna að ósanngjarnt sé að fella alla bótafjárhæðina á stefnda. Atvik málsins beri þess öll merki að stefndi hafi ekki sýnt af sér óvenjulega eða óeðlilega háttsemi, heldur þvert á móti þá háttsemi sem búast hefði mátt við af öllum aðilum í sömu stöðu. Háttsemin hafi verið í samræmi við fagleg vinnubrögð og venjur á þeim tíma. Samið hafi verið um að afar lítill tími færi í verkið og stefndi hafi fengið sérlega lága þóknun fyrir umræddan verkþátt. Óeðlilegt væri því ef stefnandi fengi alla kröfufjárhæðina bættu úr hendi stefnda þegar öll gögn benda til þess að stefndi sé ekki sá sem beri ábyrgð á meintu tjóni.

Að lokum mótmælir stefndi sérstaklega almennri skírskotun stefnanda í stefnu til dóms Hæstaréttar í máli nr. 555/2012 og þeirrar röksemdafærslu sem þar sé að finna. Stefnandi geti ekki vísað til röksemda Hæstaréttar með þessum hætti, þ.e. án nokkurrar sérgreiningar, og gert þær röksemdir allar að málsástæðum sínum. Verði að telja það brjóta gegn meginreglu einkamálaréttarfars um skýran og glöggan málatilbúnað þar sem málsástæður stefnanda verði að koma með skýrum hætti fram í stefnu, sbr. e-lið 1. mgr. 80. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Málatilbúnaður stefnanda hvað þetta varðar sé í slíkum búningi að stefnda sé fyrirmanað að henda reiður á hvaða málsástæðum stefnandi byggir á. Beri því að virða þennan hluta málsástæðukafla stefnanda að vettugi við úrlausn málsins.

Í þessu samhengi beri að áréttta að í dómi Hæstaréttar í máli nr. 555/2012 sé hvergi minnst á meinta saknæma háttsemi stefnda eða nokkra meinta ráðgjöf stefnda yfirleitt. Í málinu hafi stefnandi sjálfur haldið því fram að umrædd tilgreining gjalda væri lögmæt og til rökstuðnings varakröfu að um faglegan ágreining hefði verið að ræða um túlkun ákvæða skattalaga. Vart sé unnt að sjá að þessar málsástæður stefnanda fari saman við þær málsástæður sem hann hefur uppi í máli þessu.

Stefndi mótmælir dráttarvaxtakröfu stefnanda, samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 15. júní 2013 til greiðsludags. Engan rökstuðning fyrir bótaskyldu stefnda hafi verið að finna í bréfi stefnanda til stefnda 15. maí 2013 og engin gögn fylgt því bréfi til stuðnings meintri kröfu stefnanda. Stefnandi hafi þannig ekki lagt fram neinar þær upplýsingar sem þörf var á til að meta tjónsatvik og fjárhæð bóta, eins og áskilið sé í 2. mgr. 9. gr. vaxtalaga nr. 38/2001. Ljóst sé að um íþyngjandi ákvæði vaxtalaga sé að ræða og beri að gera ríkar kröfur til kröfuhafa hvað varðar upplýsingar og gögn. Þannig sé því mótmælt að upphafsdagur dráttarvaxta geti verið 15. júní 2013. Stefndi telur enga heimild að finna í vaxtalögum til þess að fallast á dráttarvaxtakröfu stefnanda fyrr en í fyrsta lagi við uppkvaðningu dóms í máli þessu, verði fallist á kröfur stefnanda að öðru leyti. Í öllu falli megi benda á að í 109. gr. laga um einkahlutafélög (sbr. einnig 135. gr. hlutafélagalaga) segi að ákvörðun um að hafa uppi skaðabótakröfu samkvæmt umræddum kafla laganna skuli tekin á hluthafafundi. Hluthafafundur stefnanda hafi ekki tekið slíka ákvörðun fyrr en 28. febrúar 2014. Þar af leiðandi geti stefnandi ekki krafist dráttarvaxta fyrr en í fyrsta lagi eftir það tímamark. Stefnandi hafi ekki haft heimild til þess að hafa uppi meinta kröfu fyrr en hluthafafundur tók þá ákvörðun.

Um lagarök vísar stefndi til almennra reglna samningaréttar um að samninga beri að halda og meginreglna skaðabótaréttar, þ. á m. sakarreglunnar, til stuðnings kröfum sínum. Einnig vísar stefndi til 108. gr., 109. gr. og áðurgildandi ákvæðis 110. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, svo og 28. gr. og 31. gr. breytingarlaga nr. 68/2010, sbr. einnig 134. gr. - 136. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög. Stefndi vísar einnig til 72. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 um vernd eignarréttinda og til meginreglunnar um bann við afturvirkni íþyngjandi lagasetningar. Þá vísar stefndi til laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, einkum 31. gr., 51. gr., 96. gr. og 108. gr. laganna, sem og laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001. Jafnframt vísar stefndi til laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum 80. gr. og 129. gr. – 131. gr. laganna.

Í greinargerð stefnda er áskorun til stefnanda, með vísan til 67. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991, um að leggja fram annars vegar samkomulag/kaupsamning eigenda stefnanda og Landsbankans vegna kaupa eigenda stefnanda á hlutum í stefnanda, ásamt öllum fylgiskjölum hans, og hins vegar gögn og samskipti aðila varðandi fjárhagslega endurskipulagningu stefnanda er tengjast áhrifum álags vegna skattskila á fjárhagslega stöðu stefnanda. Verði ekki orðið við áskorun stefnda telur stefndi að líta verði svo á að gögnin séu þess efnis sem stefndi kveður þau vera. Þá sé ljóst að tjón stefnanda vegna umkrafins álags RSK hafi verið ekkert og því óumflýjanlegt að sýkna stefnda þá þegar vegna þess.

IV.

Í máli þessu heldur stefnandi því fram að stefndi hafi valdið stefnanda tjóni með saknæmum og ólögumætum hætti, vegna ráðgjafar við samruna Bergeyjar ehf. og P. Samúelssonar hf. og skattskila. Stefnandi byggir á svonefndri sérfræðiábyrgð, en í henni felst að sakarreglunni er beitt með strangari hætti en almennt gerist. Þá vísar stefnandi til 108. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög, en þar segir að stofnendur, stjórnarmenn, framkvæmdastjórar, endurskoðendur og skoðunarmenn einkahlutafélags, svo og rannsóknarmenn, séu skyldir að bæta félagi það tjón er þeir hafa valdið því í störfum sínum, hvort sem er af ásetningi eða gáleysi. Sama gildi þegar hluthafi eða aðrir verða fyrir tjóni vegna brota á ákvæðum laganna eða samþykktum félags.

Stefnandi heldur því fram að stefndi hafi veitt sérfræðiaðstoð við val á aðferð við samruna félaganna, þ.e. öfugan samruna eða skuldsetta yfirtöku. Þessu mótmælir stefndi og segir að forsvarsmenn félaganna hafi staðið að því að sameina félögin með þessum hætti og stefndi hafi aðeins komið að framkvæmd samrunans.

Undirbúningur að sameiningu Bergeyjar ehf. og P. Samúelssonar hf. hófst í desember 2005, með svonefndum öfugum samruna eða skuldsettri yfirtöku. Að mati dómsins má hins vegar færa rök fyrir því að samruninn hafi í reynd verið beinn en ekki öfugur, en ekki er ástæða til að rekja það hér enda hefur það ekki þýðingu fyrir sakarefni málsins. Með samrunanum tók síðarnefnda félagið yfir eigið fé þess fyrrnefnda og skuld þess félags samkvæmt tveimur lánessamningum við Landsbankann hf. Samruninn miðaðist við 1. september 2005 og fékk hið sameinaða félag nafn og kennitölu P. Samúelssonar hf.

KPMG Endurskoðun hf. sá um skattframtal P. Samúelssonar hf. árið 2006 og í því skattframtali voru gjaldfærðir vextir af framangreindum lánnum til frádráttar tekjum vegna tekjuársins 2005. Stefndi sá hins vegar um skattframtalið 2007, fyrir tekjuárið 2006, en þá hafði félagið fengið heitið Toyota á Íslandi. Í ljósi þess að það var ekki fyrr en á árinu 2007 sem stefndi tókst á hendur endurskoðunarþjónustu fyrir félagið hefur stefnandi ekki, gegn mótmælum stefnda, sýnt fram á að það hafi verið stefndi sem lagði til að samruninn yrði með þessum hætti en ekki öðrum.

Kemur þá til álita hvort stefndi hafi bakað sér skaðabótaskyldu vegna vinnu við skattskil 2007, vegna tekjuársins 2006. Það eitt að skattayfirvöld og dómstólar hafi síðar komist að þeirri niðurstöðu að vextir af skuldinni sem fylgdi Bergey ehf. við samrunann væru ekki frádráttarbærir, skv. 1. tölul. 31. gr. og 2. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, getur ekki leitt til skaðabótaskyldu stefnda og verður slíkt

ekki ráðið af dómi Hæstaréttar í máli nr. 555/2012. Þeim aðferðum sem voru notaðar við umræddan samruna hefur verið beitt um víða veröld. Ekki verður séð af stöðlum um gerð reikningsskila né í reikningsskilafræði eða fjármálafræði að efast hafi verið um þessa framkvæmd og af erlendri framkvæmd verður ekki séð að takmarkanir séu á frádráttarbærni vaxta af lánsfé við aðstæður sem þessar. Þannig hafði stefndi ekki ástæðu til að ætla að vextir á lánsfé væru ekki frádráttarbærir til skatts. Svonefndur öfugur samruni eða skuldsettar yfirtökur voru heimilar að lögum og vaxtafrádráttur hafði verið framkvæmdur hér á landi í mörg ár, án athugasemda skattayfirvalda, þegar samruni Bergeyjar ehf. og P. Samúelssonar hf. fór fram. Stefnandi byggði á því sjálfur í stefnu sinni á hendur íslenska ríkinu, sbr. dóm Hæstaréttar í máli nr. 555/2012, að löng framkvæmdavenja hefði tíðkast um slíkan samruna og vaxtafrádrátt í því sambandi.

Samkvæmt framansögðu er það niðurstaða dómsins að sú vinna sem stefndi innti af hendi hafi verið í fullu samræmi við viðurkenndar aðferðir, innlendar sem erlendar. Verður stefndi því sýknaður af kröfum stefnanda.

Eftir þessum úrslitum og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála verður stefnandi dæmdur til að greiða stefnda málskostnað. Málskostnaðarreikningur hefur ekki verið lagður fram eða tímaskýrsla. Þykir málskostnaður hæfilega ákveðinn 1.500.000 krónur.

Dóm þennan kveður upp Sandra Baldvinsdóttir héraðsdómari ásamt meðdómsmönnum Guðmundi Óskarssyni, löggiltum endurskoðanda, og Stefáni Svavarssyni, viðskiptafræðingi og löggiltum endurskoðanda.

D ó m s o r ð:

Stefndi, Deloitte ehf., er sýkn af kröfum stefnanda, Toyota á Íslandi ehf.

Stefnandi greiði stefnda 1.500.000 krónur í málskostnað.

Sandra Baldvinsdóttir

Guðmundur Óskarsson

Stefán Svavarsson