

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur mánudaginn 18. maí 2015 í máli nr. E-3526/2014:

**Vörðuholt ehf.**

*(Ólafur Karl Eyjólfsson hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Soffía Jónsdóttir hrl.)*

Mál þetta, sem var dómtekið 20. apríl sl., var höfðað 24. september 2014.

Stefnandi er Vörðuholt ehf., Vesturbergi 1 í Reykjavík.

Stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli í Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að stefnda verði gert að þola ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar nr. 70/2014 og ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra, dags. 16. september 2013, og að viðurkennt verði að stefnanda sé heimilt að innskatta reikninga fyrir tímabilin janúar til febrúar 2011 að fjárhæð 886.713 krónur, mars til apríl 2011 að fjárhæð 1.357.734 krónur, maí til júní 2011 að fjárhæð 1.046.393 krónur, júlí til ágúst 2011 að fjárhæð 1.530.663 krónur, september til október 2011 að fjárhæð 1.594.438 krónur og nóvember til desember 2011 að fjárhæð 1.970.053 krónur. Stefnandi krefst þess einnig að innborgun, dags. 16. júní 2014, að fjárhæð 2.500.000 krónur, verði endurgreidd, auk dráttarvaxta skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 16. júní 2014 til greiðsludags. Stefnandi krefst þess jafnframt að skuldajafnanir, dags. 1. nóvember 2013, að fjárhæð 26.936 krónur, 44.914 krónur, 45.188 krónur, 45.328 krónur, 45.604 krónur, 45.459 krónur, 45.052 krónur, 44.776 krónur og 359 krónur verði endurgreiddar, auk dráttarvaxta skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá 1. nóvember 2013 til greiðsludags. Til vara krefst stefnandi þess að álag, sem honum var gert að greiða með framangreindum úrskurðum yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra, verði fellt niður. Þá krefst stefnandi þess að stefndi verði dæmdur til að greiða honum málskostnað.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar.

Stefnandi er einkahlutafélag sem starfrækir og veitir öryggisþjónustu. Á árinu 2011 keypti stefnandi þjónustu af félaginu Gott mál ehf. Félagið gaf út reikninga til stefnanda vegna þjónustunnar og innheimti virðisaukaskatt af henni. Stefnandi nýtti sér þennan virðisaukaskatt til innsköttunar.

Með bréfi, dags. 15. maí 2013, óskaði ríkisskattstjóri eftir rökstuðningi stefnanda fyrir forsendum innsköttunar samkvæmt reikningum frá Góðu máli ehf., en fram kom að það félag hefði ekki verið með opið virðisaukaskattsnúmer á því tímabili sem reikningarnir hefðu verið gjaldfærðir í rekstri stefnanda. Þá óskaði ríkisskattstjóri eftir því að stefnandi legði fram afrit af reikningunum sem nýttir voru til innsköttunar. Í svari stefnanda, dags. 31. maí 2013, gerði hann grein fyrir grundvelli innsköttunar umræddra reikninga og greiðslum á þeim. Kom þar fram að virðisaukaskattsuppgjör hans byggðist á 1. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

Ríkisskattstjóri tilkynnti stefnanda með bréfi, dags. 13. júní 2013, að fyrirhugað væri að endurákværða áður álagðan virðisaukaskatt stefnanda fyrir uppgjörstímabilin janúar til febrúar, mars til apríl, maí til júní, júlí til ágúst, september til október og nóvember til desember árið 2011. Einnig væri fyrirhugað að bæta álagi á hækkun virðisaukaskatts, sbr. 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988. Fram kom að ákvörðunin byggðist á því að Gott mál ehf. hefði ekki verið með opið virðisaukaskattsnúmer þegar stefnandi hefði innskattað reikningana. Vísað var til 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988, sbr. breytingar með lögum nr. 163/2010 sem tóku gildi 1. janúar 2011. Þá kom þar fram að á upplýsingavef ríkisskattstjóra, rsk.is, væri með einföldum hætti hægt að fá upplýsingar um það hverjir hefðu virðisaukaskattsnúmer. Stefnanda var veittur 16 daga frestur til að koma að skriflegum andmælum, athugasemdum og gögnum. Stefnandi andmælti fyrirhugaðri endurákvörðun með bréfi, dags. 5. júlí 2013. Kom þar fram að hann teldi sig hafa farið að lögum og reglum um virðisaukaskatt og hann teldi endurákvörðun ríkisskattstjóra því ranga.

Með bréfi, dags. 16. september 2013, var boðuð endurákvörðun ríkisskattstjóra staðfest með úrskurði. Samkvæmt úrskurðinum hækkaði virðisaukaskattur stefnanda um 886.713 krónur uppgjörstímabilið janúar til febrúar 2011, um 1.357.734 krónur uppgjörstímabilið mars til apríl 2011, um 1.046.393 krónur uppgjörstímabilið maí til júní 2011, um 1.530.663 krónur uppgjörstímabilið júlí til ágúst 2011, um 1.594.438 krónur uppgjörstímabilið september til október 2011 og um 1.970.053 krónur uppgjörstímabilið nóvember til desember 2011, að viðbættu álagi samkvæmt 1. og 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988. Í úrskurðinum kom fram að ríkisskattstjóri túlki ákvæði 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 samkvæmt almennri lögskýringu eða samkvæmt orðanna hljóðan og byggi endurákvörðun sína á því að seljanda þjónustunnar, samkvæmt útgefnum reikningum, hefði borið að vera skráður á virðisaukaskattsskrá þegar viðskiptin hafi átt sér stað til þess að unnt hefði verið að telja virðisaukaskattinn á þeim til innskatts. Virðisaukaskattsnúmer seljanda á reikningunum hafi verið lokað á því tímamarki sem viðskiptin hafi átt sér stað og seljandi þjónustunnar því ekki skráður á virðisaukaskattsskrá. Reikningarnir hafi því ekki verið í samræmi við ákvæði 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 og því ekki innskattshæfir.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dags. 14. nóvember 2013. Stefnandi krafðist þess að úrskurðurinn yrði felldur úr gildi og innskattur á framangreindum uppgjörstímabilum hækkaður, vegna bæði form- og efnisannmarka. Þá krafðist stefnandi þess til vara að álag yrði fellt niður. Yfirskattanefnd hafnaði öllum kröfum stefnanda með úrskurði 2. apríl 2014 í málinu nr. 70/2014.

## II

Stefnandi reisir kröfur sínar á því að ógilda beri úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar þar sem niðurstöður þeirra byggja ekki á lögum. Skattlagning verði að byggjast á lögum í þrengri merkingu, þ.e. settum lögum af Alþingi, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Ákvarðanir um skattskyldu manna verði að hafa skýra lagastoð og megi ekki ganga í berhögg við lög.

Í úrskurði yfirskattanefndar segi að ákvörðun ríkisskattstjóra um að fella niður frádrátt virðisaukaskatts vegna keyprar þjónustu af Góðu máli ehf. byggja á því að félagið hafi verið með lokað virðisaukaskattsnúmer á því ári. Síðan segi að skilja verði forsendur ríkisskattstjóra svo að umræddur aðili hafi verið „felldur af grunnskrá virðisaukaskatts“ og því ekki verið skráður samkvæmt lögum á þeim tíma þegar hann hafi selt kæranda þjónustu samkvæmt fyrirbyggjandi sölureikningum frá árinu 2011. Ekkert hafi komið fram í málinu sem hnekki þessari forsendu ríkisskattstjóra. Ákvæði 2. málsliðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 þyki vera ótvírætt um það að við þessar aðstæður hafi frádráttur tilgreinds virðisaukaskatts vegna þessa viðskipta ekki verið heimill.

Stefnandi geti ekki fallist á þessa niðurstöðu og túlkun á 2. málslið 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Í ákvæðinu segi orðrétt: „Skilyrði innskattsfrádráttar er að seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað.“ Félagið Gott mál ehf. hafi fyrst verið skráð á virðisaukaskattsskrá 3. janúar 1993 og sé enn skráð þar. Félagið hafi því verið skráð á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskiptin hafi átt sér stað á árinu 2011. Stefnanda hafi því verið heimilt að draga tilgreindan virðisaukaskatt frá í sínum skattskilum. Yfirskattanefnd byggja á því í úrskurði sínum, og taki með því undir sjónarmið í úrskurði ríkisskattstjóra, að ef virðisaukaskattsnúmer sé lokað jafnast það á við að viðkomandi sé ekki skráður á virðisaukaskattsskrá. Á þessi sjónarmið og túlkun sé ekki hægt að fallast. Grundvallarmunur sé á því annars vegar að vera skráður á virðisaukaskattsskrá og hins vegar að vera með opið virðisaukaskattsnúmer. Það geti farið saman að vera skráður á virðisaukaskattsskrá og vera með opið virðisaukaskattsnúmer, en þurfi það ekki. Allir þeir sem skráðir séu á virðisaukaskattsskrá séu annað hvort með opið eða lokað virðisaukaskattsnúmer. Það sé því með engu móti hægt að rökstyðja þá niðurstöðu að það sé það sama að vera skráður á virðisaukaskattsskrá og að vera með opið virðisaukaskattsnúmer og að sá sem er með lokað virðisaukaskattsnúmer sé ekki skráður á virðisaukaskattsskrá. Þetta megi sjá þegar virðisaukaskattsskrá ríkisskattstjóra sé skoðuð. Í 2. málslið 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 segi ekkert um hvort virðisaukaskattsnúmer þurfi að vera opið eða lokað hjá þeim sem skráður er á virðisaukaskattsskrá. Túlkun ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar á 2. málslið 1.

mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 sé því rýmri en orðalag ákvæðisins gefi til kynna. Stefnandi telji þessa túlkun í andstöðu við 1. málslíð 40. gr. stjórnarskrárinnar um að engan skatt megi leggja á, breyta eða taka af nema með lögum og 77. gr. hennar sem segi: „Skattamálum skal skipað með lögum. Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.“ Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar séu því án lagastoðar, enda samræmist túlkun þeirra á 2. málslíð 1. mgr. 16. gr. ekki orðalagi ákvæðisins, athugasemdum við það eða tilgangi þess.

Stefnandi hafi farið eftir öllum gildandi lögum og reglum um virðisaukaskattskil samkvæmt lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, meginreglum laga um virðisaukaskatt, reglugerð nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila og reglugerð nr. 192/1993 um innskatt. Þá hafi hann farið að hefðbundnu verklagi við virðisaukaskattsskil og uppgjör. Honum sé því heimilt að innskatta umrædda reikninga. Í 1. málslíð 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 kom fram meginregla um innsköttun á virðisaukaskatti, en þar segi: „Til innskatts á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr., skal telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu.“ Stefnandi hafi hagað innsköttun í bókhaldi sínu í samræmi við meginregluna, 2. málslíður 1. mgr. 16. gr. laganna sé undantekning frá meginreglunni. Stefnandi hafi uppfyllt skilyrði ákvæðisins í rekstri sínum með því að kanna við móttöku og innsköttun reikninga frá Góðu máli ehf. hvort á reikningunum kæmi fram virðisaukaskattsnúmer, en þeir sem ekki séu skráðir á virðisaukaskattsskrá hafi ekki virðisaukaskattsnúmer. Stefnandi hafi þannig uppfyllt skyldu sína samkvæmt ákvæðinu. Í lögum nr. 50/1988 komi ekki fram hvernig ganga eigi úr skugga um hvort viðkomandi viðskiptavinur sé skráður á virðisaukaskattsskrá. Því sé engin lögbundin aðferð til að uppfylla áskilnað ákvæðisins. Stefnandi hafi verið í góðri trú um að með því að kanna hvort seljandi þjónustu væri með virðisaukaskattsnúmer á reikningum sínum væri hann að uppfylla áskilnað 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988.

Stefnandi telji vissan ómöguleika vera í rökstuðningi í niðurstöðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar og það sé ógildingarannmarki á úrskurðunum. Í rökstuðningi í greinargerð ríkisskattstjóra vegna kæru stefnanda til yfirskattanefndar segi m.a. „Rétt er að ítreka að mál kæranda snýr að heimild kæranda til innskattsfrádráttar vegna tiltekinna reikninga frá Gott mál ehf. Á vef ríkisskattstjóra er unnt að fletta upp hvort tilteknir aðilar séu skráðir á virðisaukaskattsskrá, þ.e. hvort þeir hafi opið virðisaukaskattsnúmer og eru því umræddar upplýsingar miðlaðar með opinberum hætti til allra skattaðila. Á skattaðilum, s.s. kæranda hvílir m.a. sú skylda að kanna hvort viðskiptamenn þeirra uppfylli þau skilyrði sem sett eru í 2. málslíð 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 fyrir innskattsfrádrætti.“ Stefnandi telji fullyrðingar ríkisskattstjóra ekki vera í samræmi við ákvæði 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988, athugasemdir við það eða tilgang. Það sé hlutverk skattýfirvalda að halda uppi skatteftirliti en ekki gjaldenda sem stundi virðisaukaskattsskyld viðskipti. Ómögulegt sé fyrir fyrirtækin í landinu að stunda viðskipti þurfi þau í hvert sinn sem þau kaupi vörur eða þjónustu að fletta viðkomandi viðsemjanda upp í fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra til að kanna hvort heimilt sé að innskatta reikninga frá viðkomandi. Slík kvöð væri svo íþyngjandi fyrir gjaldendur að hún væri ómöguleg í framkvæmd. Sú aðferð sem ríkisskattstjóri vilji beita sé án lagatílvísana eða annarra tílvísana sem kunni að hafa lagaígildi.

Ekki sé hægt að finna leiðbeiningar frá skattyfirvöldum varðandi þessa ráðstöfun í virðisaukaskattsskyldum viðskiptum á Íslandi. Þannig sé sú aðferð sem ríkisskattstjóri fullyrði að sé rétt í virðisaukaskattsskyldum viðskiptum á Íslandi útilokuð í framkvæmd og án lagastoðar, og þar með ólögmæt og ógild.

Stefnandi byggir á því að hann hafi þegar greitt þann skatt sem honum sé nú gert að greiða í ríkissjóð. Krafa stefnda sé því í andstöðu við 65. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem honum sé mismunað umfram aðra í sambærilegri stöðu, með því að vera gert að greiða sama skattinn tvisvar. Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar gangi þannig í berhöggi við 65. gr. stjórnarskrárinnar sem mæli fyrir um að allir skuli vera jafnir fyrir lögum og njóta mannréttinda án tillits til kynferðis, trúarbragða, skoðana, þjóðernisuppruna, kynþáttar, litarháttar, efnahags, ætternis og stöðu að öðru leyti. Stefnandi telur túlkun ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar á 2. málsliði 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 ekki standast jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar þar sem honum sé mismunað gagnvart öðrum sem séu í sambærilegri stöðu og hann, þ.e. öðrum þeim sem séu í virðisaukaskattsskyldri starfsemi.

Í 1. málsliði 1. mgr. 15. laga nr. 50/1988 komi fram meginregla laga nr. 50/1988 varðandi uppgjör á virðisaukaskatti, en þar segi: „Skattskyldir aðilar skv. 3. gr. skulu greiða í ríkissjóð mismun útskatts og innskatts hvers uppgjörstímabils, sbr. 24. gr.“ Regla þessi gildi um alla sem séu í virðisaukaskattsskyldri starfsemi, þar með talið Gott mál ehf., sem hafi borið að skila í ríkissjóð mismun innskatts og útskatts hvers uppgjörstímabils. Stefnandi hafi borið að krefja Gott mál ehf. um þann virðisaukaskatt sem stefnandi sé krafinn um greiðslu á samkvæmt úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar. Þessi niðurstaða skattyfirvalda sé í andstöðu við jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar og setji stefnandi á óviðunandi stöðu. Það sé meginregla í skattframkvæmd að ríkinu beri að leiðrétta það þegar gjaldendur ofgreiði virðisaukaskatt, en það sé ekki á ábyrgð gjaldendanna sjálfra sín á milli að leiðrétta slíkar ofgreiðslur.

Stefnandi byggir einnig á því að honum sé með ólögmætum hætti gert að greiða skatt í ríkissjóð sem öðrum skattgreiðanda hafi borið að greiða. Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar séu því í andstöðu við 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar þar sem stefnandi sé skyldaður til að láta af hendi eign sína án lagafyrirmæla. Stefnandi telur túlkun ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar án lagastoðar. Hann sé því sviptur eign sinni án lögmætra lagafyrirmæla vegna vanskila annars ótengds skattgreiðanda.

Stefnandi telur jafnframt að ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafi brotið stjórnarsýslulög nr. 37/1993 við meðferð málsins hans, einkum rannsóknarreglu 10. gr., jafnræðisreglu 11. gr., meðalhófsreglu 12. gr. og reglu um efni rökstuðnings í 22. gr. Af þeim sökum beri að ógilda úrskurði þeirra. Stefnandi telur að hægt hefði verið að ná markmiði laganna með vægara úrræði en gert hafi verið. Ríkisskattstjóri hafi borið, á grundvelli eftirlitsskyldu sinnar, að láta stefnanda vita af því að hann væri í viðskiptum við aðila sem væri með lokað virðisaukaskattsnúmer. Þá hafi honum borið að krefja Gott mál ehf. um greiðslu virðisaukaskattsins og reyna þá innheimtu að fullu, áður stefnandi væri krafinn um hann. Með því að fella innskattsheimildina niður og krefjast greiðslu skattsins sé stefnandi mismunað samanborið við Gott mál ehf. sem sannanlega hafi fengið skattinn greiddan. Það hefði staðið ríkisskattstjóra nær að krefja Gott mál ehf. um

skattinn í stað stefnanda.

Um lagarök vísi stefnandi einkum til laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 og meginreglna laganna, reglugerðar nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattskyldra aðila, reglugerðar nr. 192/1993 um innskatt og almenns verklags við virðisaukaskattsskil. Stefnandi vísi jafnframt til stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, meginreglna stjórnarsýsluréttarins og stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Um varnarþing vísi stefnandi til 3. töluliðar 33. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála og um málskostnað til XXI. kafla sömu laga, einkum 129. og 130. gr.

### III

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda. Hann bendir jafnframt á að ágalla sé að finna á stefnu sem hann telji leiða til frávísunar án kröfu. Stefnandi geri meðal annars kröfu um að stefnda verði gert að þola ógildingu úrskurða ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar. Hann krefjist jafnframt viðurkenningar á því að honum sé heimilt að innskatta reikninga árið 2011. Stefndi telji óþarft að gera slíka viðurkenningarkröfu, þegar af þeirri ástæðu að féllist dómur á ógildingar- og endurgreiðslukröfu stefnanda fæli sú niðurstaða í sér að stefnda væri skylt að heimila stefnanda þá innsköttun sem um sé deilt í málinu. Stefndi telji jafnframt að dómstóla bresti vald til að leggja dóm á þessa viðurkenningarkröfu stefnanda og beri því að vísa þessum kröfulið frá dómi án kröfu í samræmi við 1. mgr. 24. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Þá sé í stefnunni að finna orðréttan skriflegan málflutning stefnanda fyrir yfirsattanefnd. Hann hefjist um miðja bls. 2 í stefnu og ljúki efst á bls. 11. Stefnan uppfylli því hvorki skilyrði e-liðar 1. mgr. 80. gr. laga nr. 91/1991 um gagnorða lýsingu málsástæðna og annarra atvika, né meginreglu einkamálaréttarfars um munnlegan málflutning, sbr. 1. mgr. 101. gr. sömu laga.

Stefndi byggi sýknukröfu sína á því að úrskurður ríkisskattstjóra í málinu, sem og úrskurður yfirsattanefndar, hafi í einu og öllu verið að lögum. Engum þeim form- eða efnisannmörkum sé til að dreifa á úrskurðunum er geti að lögum leitt til þess að þeir verði felldir úr gildi í heild sinni eða að hluta.

Stefndi taki undir röksemdir yfirsattanefndar og geri þær að sínum. Sjórnarmið stefnanda fái ekki staðist um túlkun á 2. málslíð 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, eins og þeim hafi verið breytt með lögum nr. 163/2010.

Engar málsmeðferðarreglur stjórnarsýsluréttarins hafi verið brotnar við meðferð máls stefnanda hjá ríkisskattstjóra og yfirsattanefnd. Fjallað sé um málsmeðferð vegna endurákvörðunar virðisaukaskatts í 26. gr. laga nr. 50/1988. Í 1. mgr. ákvæðisins sé mælt fyrir um að ríkisskattstjóri skuli skora á aðila að láta í té skriflegar skýringar og gögn telji hann að virðisaukaskattsskil skattaðila þarfnist skýringa. Þá segi í 3. mgr. 26. gr. að við ákvörðun eða endurákvörðun virðisaukaskatts, sbr. 1. og 2. mgr. greinarinnar, skuli ríkisskattstjóri tilkynna aðila skriflega um fyrirhugaðar breytingar og af hvaða ástæðum þær séu gerðar.

Ríkisskattstjóri hafi sent stefnanda fyrirspurnarbréf, vegna frádráttar virðisaukaskatts á grundvelli sölureikninga frá Góðu máli ehf., fyrst 15. maí 2013 og síðan aftur 21. maí 2013. Þeim bréfum hafi umboðsmaður stefnanda svarað með bréfi, dags. 31. maí 2013, og bréfinu hafi fylgt umbeðin gögn. Með bréfi, dags. 13. júní 2013, hafi ríkisskattstjóri boðað endurákvörðun virðisaukaskatts stefnanda árið 2011 og veitt honum 16 daga frest til þess að koma að andmælum. Andmæli stefnanda hafi borist með bréfi, dags. 5. júlí 2013. Tekin hafi verið afstaða til þeirra í úrskurði ríkisskattstjóra, sem kveðinn hafi verið upp 16. september 2013. Stefnandi hafi komið öllum sjónarmiðum sínum á framfæri áður en ríkisskattstjóri hafi úrskurðað um endurálagningu virðisaukaskatts. Andmælaréttar stefnanda hafi verið gætt og atvik málsins upplýst. Mál stefnanda hafi verið fullrannsakað áður en úrskurður hafi verið kveðinn upp í málinu. Í úrskurðinum hafi komið ótvírætt fram að ófrávíkjanlegt lagaskilyrði 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 fyrir frádrætti innskatts væri ekki fyrir hendi. Ákvæða 10. gr. stjórnarsýslulaga hafi verið gætt. Þá séu engir þeir annmarkar á rökstuðningi ríkisskattstjóra eða yfirskattanefndar sem brjóti gegn fyrimælum 22. gr. stjórnarsýslulaga. Því beri að sýkna stefnda af ógildingarkröfum stefnanda sem byggist á því að ekki hafi verið gætt að formaskilyrðum stjórnarsýslulaga.

Efnislegur ágreiningur málsins lúti að túlkun 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Deilt sé um hvort stefnanda hafi verið heimilt að færa virðisaukaskatt að fjárhæð 8.385.994 krónur, vegna keyptrar þjónustu af Góðu máli ehf., sem innskatt við uppgjör virðisaukaskatts árið 2011, en óumdeilt sé að á sölureikningum þess aðila hafi verið skilgreind fjárhæð sem samsvaraði virðisaukaskatti.

Virðisaukaskattur sé almennur neysluskattur. Hann sé í flokki óbeinna skatta sem þýði að kaupendur vöru og þjónustu greiði skattinn ekki beint í ríkissjóð, heldur óbeint með neyslu sinni. Virðisaukaskattur sé vörsluskattur í þeim skilningi að seljendum vöru og þjónustu sé skylt að innheimta hann og standa skil á honum í ríkissjóð, að frádrögnum þeim virðisaukaskatti sem falli til vegna kaupa á aðföngum til sömu starfsemi, sbr. 15. gr. laga nr. 50/1988. Um heimildir til frádráttar á virðisaukaskatti í formi innskatts sé einkum fjallað í 15. gr., 16. gr. og 7. mgr. 20. gr. laganna. Innskattsfærslur verði að uppfylla öll skilyrði laganna hvað varði form og efni. Í 3. mgr. 15. gr. sé innskattur skilgreindur sem sá virðisaukaskattur sem falli á kaup skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum á tímabilinu, sbr. þó 16. gr. Að auki verði innskattsfærsla almennt að uppfylla nokkur lagaskilyrði. Heimildin til færslu innskatts takmarkist við þann virðisaukaskatt sem hafi fallið til vegna kaupa á aðföngum á viðkomandi virðisaukaskattstímabili, sbr. 4. mgr. 15. gr. laganna. Í því ákvæði sé það skilyrði sett fyrir færslu innskatts að skatturinn komi fram á reikningum þeirra sem selt hafi hinum skráða aðila á tímabilinu. Reglan sé nánar útfærð í 7. mgr. 20. gr. laganna og í reglugerð nr. 192/1993 um innskatt. Með lögum nr. 163/2010 var bætt við því skilyrði til frádráttar innskatts að seljandi vöru og þjónustu verði að vera skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki sem viðskiptin eigi sér stað. Ekki sé heimilt að færa virðisaukaskatt vegna þeirra aðfanga sem rakin séu í 3. mgr. 15. gr. laganna til innskatts. Þá gildi sérreglur varðandi heimildir til færslu innskatts skv. virðisaukaskattslögum á ýmsum afmörkuðum sviðum, en þær eigi ekki við í þessu máli.

Samkvæmt 2. málslið 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 sé það skilyrði innskattsfrádráttar að „seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað“. Ákvæðið hafi verið lögtekið með 6. gr. laga nr. 163/2010 og hafi tekið gildi 1. janúar 2011. Löggin hafi verið birt í A deild stjórnartíðinda 30. desember 2010 og séu bindandi frá gildistökudegi, sbr. 2. mgr. 8. gr. laga nr. 15/2005 um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað. Skilyrði 40. og 77. gr. stjórnarskrár um lögbundna skattlagningarheimild séu því tvímælalaust fyrir hendi. Þá hafi að auki verið vakin athygli á lagabreytingunni í orðsendingu ríkisskattstjóra nr. 3/2011, sem hafi birst á vef hans.

Í lögskýringargögnum með 6. gr. laga nr. 163/2010 komi fram að ákvæðið hafi gagnert verið fest í lög til að stemma stigu við þeirri aðstöðu að skattaðili geti talið virðisaukaskatt til innskatts án þess að viðsemjandi hans sé með opið virðisaukaskattsnúmer, en þrátt fyrir það gefið út reikning með virðisaukaskattsnúmeri og ekki staðið skil á skattinum í ríkissjóð. Tilgangur lagasetningarinnar hafi verið sá að hvetja kaupendur vöru og þjónustu til þess að eiga eingöngu viðskipti við þá aðila sem skráðir séu á virðisaukaskattsskrá. Það sé skýrt af lögskýringargögnum að með hugtakinu „virðisaukaskattsskrá“ í 2. málslið 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988, sé átt við þá skrá um virðisaukaskattsskylda aðila (grunnskrá virðisaukaskatts) sem ríkisskattstjóri haldi samkvæmt 1. og 2. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 á grundvelli tilkynninga frá skráningarskyldum aðilum eða eigin ákvarðana embættisins samkvæmt 4. mgr. 5. gr. laganna.

Í dómaframkvæmd hafi löggjafinn verið talinn hafa víðtækt vald til þess að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu. Það vald nái einnig til þess að ákveða hvaða almennu skilyrði þurfi að vera fyrir hendi til að mega nýta lagaheimildir til innskattsfrádráttar. Með 6. gr. laga nr. 163/2010 hafi verið bætt við nýju lagaskilyrði í 1. mgr. 16. gr. laga nr. 88/2008 sem feli í sér skýra ákvörðun löggjafans um takmörkun á frádrætti innskatts eftir almennum efnislegum mælikvarða. Lagasetningin brjóti hvorki gegn 65. né 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Í úrskurði ríkisskattstjóra sé vísað til þess að viðsemjandi stefnanda, Gott mál ehf., hafi verið „með lokað virðisaukaskattsnúmer“ á árinu 2011 og skilyrði 2. málsliðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 því ekki verið uppfyllt fyrir frádrætti virðisaukaskatts samkvæmt sölureikningum þessa aðila. Þá komi fram að ríkisskattstjóri líti svo á að sé aðili „með lokað virðisaukaskattsnúmer“ teljist hann ekki vera skráður á virðisaukaskattsskrá í skilningi 2. málsliðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Yfirsattanefnd hafi komist að sömu niðurstöðu. Í skattframkvæmd hafi orðnotkunin „skráning á virðisaukaskattsskrá“ og „opin virðisaukaskattsnúmer“ verið notuð jöfnum höndum um sömu aðstæður aðila í rekstri. Enginn efnislegur eða lagalegur munur sé á þessari orðnotkun og sé öndverðri málsástæðu stefnanda mótmælt sem rangri og ósannaðri. Í lögskýringargögnum með frumvarpi sem orðið hafi að lögum nr. 163/2010 um breytingu á lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt geri löggjafinn ekki neinn greinarmun á orðnotkuninni „skráning á virðisaukaskattsskrá“ annars vegar og „opin virðisaukaskattsnúmer“ hins vegar.

Samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988 hvíli skylda til að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð á þeim sem í atvinnuskyni eða með sjálfstæðri starfsemi sinni selja eða afhenda vörur eða

verðmæti ellegar inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu. Almennt ákvæði um skráningarskyldu virðisaukaskattsskyldra aðila sé í 5. gr. laganna. Samkvæmt 1. mgr. 5. gr. skuli hver sá, sem sé skattskyldur samkvæmt 3. gr., sbr. 4. gr., ótilkvaddur og eigi síðar en átta dögum áður en starfsemi hefst, tilkynna atvinnurekstur sinn eða starfsemi til skráningar hjá ríkisskattstjóra. Tilkynna skuli breytingar, sem verði á starfsemi eftir að skráning hafi farið fram, eigi síðar en átta dögum eftir að breyting hafi átt sér stað. Samkvæmt lokamálsgrein 5. gr. sé ráðherra heimilt að setja í reglugerð nánari ákvæði um skráningu, þar með talið um afturvirka skráningu til allt að sex ára. Á þessum grundvelli hafi verið sett reglugerð nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, þar sem nánar sé kveðið á um skráningu og skilyrði hennar, sem og ákvæði um afskráningu áður skráðs aðila. Fram komi í 8. gr. að afskráning geti annað tveggja farið fram á grundvelli tilkynningar frá skráðum aðila eða samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra.

Í 2. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 segi að ríkisskattstjóri gefi út staðfestingu til skráningarskylds aðila um að skráning hafi átt sér stað, sbr. einnig ákvæði sama efnis í 3. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 515/1996. Þótt þess sé ekki sérstaklega getið í lögum nr. 50/1988 eða greindri reglugerð felist m.a. í slíkri staðfestingu að ríkisskattstjóri láti nýskráðum aðila í té sérstakt einkvæmt auðkenni (númer) sem hann skuli láta koma fram á sölureikningum sínum, sbr. 1. mgr. 20. gr. laga nr. 50/1988 og 4. og 6. gr. reglugerðar nr. 50/1993 um bókhald og tekjuskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila. Samkvæmt tungutaki laga nr. 50/1988 sé þetta númer nefnt „skráningarnúmer“, en iðulega sé rætt um það sem „virðisaukaskattsnúmer“, þar á meðal í úrskurði ríkisskattstjóra.

Skráning ríkisskattstjóra á skattskyldum aðila í grunnskrá virðisaukaskatts (virðisaukaskattsskrá) og úthlutun skráningarnúmers (virðisaukaskattsnúmers) sé samofið ferli þar sem ekki verði skilið á milli. Hið sama gildir við afskráningu aðila, þ.e. þegar áður skráður aðili sé felldur af grunnskrá virðisaukaskatts, sbr. 5. gr. laga nr. 50/1988 og ákvæði reglugerðar nr. 515/1996, enda leiði af sjálfu sér að skráningarnúmer aðila falli úr gildi við afskráningu. Skráningarnúmer verði samkvæmt þessu ekki felld úr gildi án þess að aðili sé felldur af skrá eða skráning aðila vegna tilgreinds rekstrarþáttar felld niður.

Ákvörðun ríkisskattstjóra um að fella niður frádrátt virðisaukaskatts (innskatts) stefnanda vegna keyprtar þjónustu af Góðu máli ehf. á árinu 2011 hafi byggst á því að Gott mál ehf. hefði verið „með lokað virðisaukaskattsnúmer“ á því ári og hefði svo verið frá árinu 1997. Gott mál ehf. hafi verið felld af grunnskrá virðisaukaskatts, sbr. 5. gr. laga nr. 50/1988, og því ekki verið skráð samkvæmt lögnum á þeim tíma þegar félagið hafi selt stefnanda þjónustu samkvæmt sölureikningum árið 2011. Ekkert hafi komið fram í málinu sem hnekki þessari forsendu ríkisskattstjóra. Ákvæði 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 kveði ótvírætt á um það að við þessar aðstæður hafi frádráttur stefnanda á tilgreindum virðisaukaskatti vegna þessara viðskipta ekki verið heimill. Því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Þeirri málsástæðu stefnanda að honum hafi verið gert að greiða skatt sem annar aðili hafi átt að greiða sé mótmælt sem rangri og órökstuddri. Með úrskurði ríkisskattstjóra, sem staðfestur hafi verið af yfirskattanefnd, hafi verið felldur niður áður fenginn innskattsfrádráttur stefnanda samkvæmt virðisaukaskattsskýrslum vegna viðskipta hans við Gott mál ehf. á árinu 2011. Stefnandi fái því ekki

endurgreiddan sem innskatt þann virðisaukaskatt sem hann hafi greitt til Góðs máls ehf. Stefnandi hafi hins vegar ekki greitt virðisaukaskatt tvisvar af sömu viðskiptum. Engin tvísköttun hafi því átt sér stað.

Fortakslaus lagaskilyrði innskattsfrádráttar samkvæmt 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 af reikningum útgefnum árið 2011 af Góðu máli ehf. hafi ekki verið fyrir hendi. Niðurfelling innskattsfrádráttar hjá stefnanda leiði beint af lögum. Þeirri málsástæðu stefnanda að meðhófsregla 12. gr. stjórnslulaga hafi verið brotin sé mótmælt sem rangri, enda sé einungis um að ræða úrlausn á grundvelli gildandi réttarreglna. Þá sé því mótmælt með sömu rökum að ákvörðun ríkisskattstjóra og úrlausn yfirsattanefndar í máli stefnanda feli í sér brot á jafnræðisreglu 11. gr. stjórnslulaga. Því beri að sýkna stefna af öllum kröfum stefnanda. Engin rök séu færð til stuðnings meintu brot stefnda á meginreglum stjórnsluréttarins að öðru leyti en að framan greini. Þeirri málsástæðu sé því mótmælt bæði sem rangri og örökstuddri.

Varakrafa stefnanda, um að fellt verði niður álag sem honum hafi verið gert að greiða samkvæmt úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar, sé ekki rökstudd í stefnu og beri því þegar af þeirri ástæðu að sýkna stefnda af þeirri kröfu. Samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 skuli aðili, sem ekki greiði virðisaukaskatt á tilskildum tíma, sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum hafi borið að standa skil á, sbr. 19. gr. laganna. Sama gildi ef virðisaukaskattsskýrslu hafi ekki verið skilað eða verið ábótavant og virðisaukaskattur því áætlaður eða endurgreiðsla samkvæmt 26. gr. hafi verið of há. Lagaskilyrði til beitingar álags samkvæmt 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 vegna vangreidds skatts árið 2011 hafi verið fyrir hendi. Vangreiddur virðisaukaskattur hafi stafað af því að stefnandi hafi offært innskatt í virðisaukaskattsskilum sínum vegna viðskipta við Gott mál ehf. sem ekki hafi verið skráð á virðisaukaskattsskrá (grunnskrá virðisaukaskatts) á þeim tíma, gegn fortakslausu skilyrði 2. málsliðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt 6. mgr. 27. gr. laganna megi fella niður álag færi aðili fram gildar ástæður sér til málsbóta. Stefnandi hafi ekki fært fram neinar slíkar ástæður. Beri því að sýkna stefnda af varakröfu stefnanda.

Stefndi vísi til þeirra laga er að framan geti varðandi sýknukröfu. Krafa um málskostnað styðjist við 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

#### IV

Mál þetta er risið vegna viðskipta stefnanda við félagið Gott mál ehf. á árinu 2011. Stefnandi nýtti sér virðisaukaskatt af reikningum frá félaginu til innsköttunar í starfsemi sinni. Við úrtakskönnun hjá ríkisskattstjóra kom í ljós að Gott mál ehf. hafði ekki verið með opið virðisaukaskattsnúmer á þeim þeim tíma sem reikningarnir voru gjaldfærðir í rekstri stefnanda. Með úrskurði ríkisskattstjóra, sem staðfestur var af yfirsattanefnd, var innskattsfrádráttur stefnanda felldur niður og honum að auki gert að greiða álag, sbr. 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

Stefnandi krefst í málinu ógildingar úrskurða ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar og þess að viðurkennt verði að honum sé heimil að innskatta reikningana frá Góðu máli ehf. Þá krefst hann endurgreiðslu innborgunar og niðurfellingu skuldajöfnuðar. Til vara krefst hann þess að álag verði fellt niður. Stefndi telur að vísa beri frá dómi kröfu stefnanda um viðurkenningu þess að honum sé heimil innsköttun. Að mati dómsins felur ógilding framangreindra úrskurða í sér að innsköttun telst heimil. Þykir þó ekki efni til þess að vísa kröfunni frá dómi.

Í stefnu er orðrétt tekin upp á u.þ.b. níu blaðsíðum kæra stefnanda til yfirsattanefndar. Fallist er á með stefnda að þessi háttur sé andstæður áskilnaði e-liðar 1. mgr. 80. gr. laga nr. 991/1991 um meðferð einkamála um skýra og gagnorða lýsingu málsatvika og málsástæðna. Þetta þykir þó ekki valda því að erfitt sé fyrir stefnda að átta sig á atvikum málsins eða á hvaða málsástæðum stefnandi byggir. Er því ekki ástæða til þess að vísa málinu frá dómi af þessum sökum.

Kröfur stefnanda byggjast á því að úrskurðir skattyfirvalda séu ógildanlegir þar sem þeir byggist ekki á lögum, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944. Ágreiningur málsaðila lýtur að túlkun á 2. málslíð 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988, sem stefnandi telur ekki samrýmast stjórnarskrá. Hann telur sig hafa uppfyllt framangreint skilyrði og því vera heimilt að innskatta framangreinda reikninga.

Með 6. gr. laga nr. 163/2010 var nýjum málslíð bætt við 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt þar sem greinir: „Skilyrði innskattsfrádráttar er að seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað.“ Breytingin tók gildi 1. janúar 2011. Í athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögunum segir um 6. gr. að upp hafi komið mörg tilvik þar sem skattaðili hafi talið virðisaukaskatt til innskatts án þess að viðsemjandi hans hafi verið með opið virðisaukaskattsnúmer eða jafnvel aldrei verið skráður á virðisaukaskattsskrá, en þrátt fyrir það gefið út reikning með virðisaukaskatti og ekki staðið skil á honum í ríkissjóð. Því sé lagt til að heimild til færslu innskatts verði háð því skilyrði að viðsemjandi skattaðilans sé á virðisaukaskattsskrá þegar viðskipti eigi sér stað til þess að koma í veg fyrir slík tilfelli. Þá kemur fram að hægt sé að fá upplýsingar um hverjir hafi virðisaukaskattsnúmer með einfaldri uppflettingu á upplýsingavef ríkisskattstjóra. Þar komi fram upplýsingar um hvenær viðkomandi virðisaukaskattsnúmer hafi verið opnað og hafi því verið lokað komi fram upplýsingar um hvenær það hafi verið gert.

Félagið Gott mál ehf. var skráð á framangreinda virðisaukaskattsskrá um skattskylda aðila, sem ríkisskattstjóri heldur á grundvelli 1. og 2. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988, þann 3. janúar 1993. Þann 31. desember 1997 var virðisaukaskattsnúmerinu lokað. Stefnandi byggir á því að grundvallarmunur sé á því að vera skráður á virðisaukaskattsskrá og að vera með opið virðisaukaskattsnúmer. Gott mál ehf. hafi verið á virðisaukaskattsskránni, þótt númerið hafi verið lokað. Þar sem 2. málslíður 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 kveði einungis á um að viðkomandi verði að vera skráður á virðisaukaskattsskrá sé skilyrði laganna uppfyllt.

Ljóst er af framangreindum athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 163/2010 að það að vera skráður á virðisaukaskattsskrá og að vera með opið virðisaukaskattsnúmer er lagt að jöfnu. Þá er alveg skýrt að tilgangur ákvæðisins var að koma í veg fyrir innsköttun virðisaukaskatts án þess að viðsemjandi skattaðila væri með opið virðisaukaskattsnúmer.

Virðisaukaskattsskyldir aðilar eru skyldugir til að tilkynna, eigi síðar en átta dögum áður en starfsemi hefst, um atvinnurekstur sinn eða starfsemi til skráningar hjá ríkisskattstjóra, sbr. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Jafnframt skal tilkynna breytingar, sem verða á starfsemi eftir að skráning hafi farið fram, eigi síðar en átta dögum eftir að breyting hefur átt sér stað. Í reglugerð nr. 515/1996 um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila er nánar kveðið á um skráningu og afskráningu virðisaukaskattsskyldra aðila. Þar greinir í 8 gr. að skattstjóri skuli úrskurða skráningarskyldan aðila af skrá á grundvelli tilkynningar hans um að hann sé hættur skráningarskyldri starfsemi eða uppfylli ekki lengur skilyrði reglugerðarinnar, eða ef skattstjóri telur ekki um skráningarskylda starfsemi að ræða. Í kjölfar skráningar aðila á virðisaukaskattsskrá gefur ríkisskattstjóri út staðfestingu á því að skráningin hafi átt sér stað, sbr. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Er þá aðila jafnframt fengið virðisaukaskattsnúmer, eða skráningarnúmer, sem honum ber að láta koma fram á sölureikningum sínum, sbr. 1. mgr. 20. gr. laganna. Við afskráningu aðila fellur númerið úr gildi. Er óhjákvæmilegt að líta svo á að með því að virðisaukaskattsnúmeri aðila sé lokað sé hann felldur af virðisaukaskattsskrá. Af þeim sökum var skilyrði ákvæðis 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988, um að seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað, ekki uppfyllt. Er þeirri málsástæðu stefnanda að skattlagningin byggist ekki á lögum því hafnað og verður ekki talið að brotið hafi verið gegn 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Stefnandi hefur vísað til þess að það sé verulega íþyngjandi fyrir skattaðila að þurfa að kanna hvort viðskiptamenn þeirra uppfylli skilyrði 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 fyrir innskattsfrádrætti. Það sé hlutverk skattyfirvalda að halda uppi skatteftirliti. Samkvæmt framangreindu var það niðurstaða löggjafans að skipa málum með þeim hætti að skattaðili skuli fylgjast með því hvort reikningarnir uppfylli kröfur laganna til þess að innskatta þá. Var þetta ákveðið m.a. í því ljósi að einfalt væri að nálgast upplýsingar um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila og að það stæði þessum aðila næst að fylgjast með þessu. Verður að telja að löggjafinn hafi haft fulla heimild til þess að skipa málum með framangreindum hætti en í dómaframkvæmd hefur löggjafinn verið talinn hafa víðtækt vald til þess að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattskyldu og jafnframt kveða á um undanþágur frá skattskyldu.

Stefnandi heldur því fram að honum hafi verið gert að greiða skatt sem hann hafi þegar greitt. Með úrskurði ríkisskattstjóra var endurákvarðaður innskattur í virðisaukaskattsskilum stefnanda, þ.e. felld var niður heimild hans til þess að innskatta vegna reikninga frá Góðu máli ehf. Stefnandi greiddi virðisaukaskatt til Góðs máls ehf. sem úrskurðað var að hann fái ekki endurgreiddan. Verður því ekki ekki fallist á það með honum að hann hafi tvígreitt virðisaukaskatt.

Stefnandi byggir einnig á því að jafnræðisregla hafi verið brotin þar sem hann hafi verið krafinn um endurgreiðslu, en stefndi hafi ekki beint kröfum að

Góðu máli ehf. Þá hafi honum með ólögmaetum hætti verið gert að greiða skatt sem öðrum skattgreiðanda hafi borið að greiða og þar með hafi hann verið skyldaður til að láta eign sína af hendi án lagafyrirmæla. Þegar hefur verið komist að þeirri niðurstöðu að ákvæði 2. málslíðar 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 hafi ekki verið fullnægt til þess að stefnandi mætti innskatta umrædda reikninga frá Góðu máli ehf. Verður framangreindum málsástæðum þegar hafnað af þeim sökum.

Stefnandi byggir kröfur sínar jafnframt á því að stjórnarsýslulög hafi verið brotin við meðferð máls hans. Hann telur að hægt hefði verið að ná markmiði laganna með vægara úrræði er gert hafi verið. Verður ekki fallist á að um það geti verið að ræða, enda var leyst úr máli hans á grundvelli settra laga og ekki um matskennda ákvörðun að ræða. Verður af sömu sökum ekki fallist á að um brot á jafnræðisreglu geti verið að ræða.

Stefnandi hefur jafnframt vísað til rannsóknarreglu og 22. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 um efni rökstuðnings. Ekki verður annað séð en að málsmeðferð skattfyrvalda á máli stefnanda hafi verið að fullu í samræmi við ákvæði laga. Stefnanda var gefinn kostur á að koma sjónarmiðum sínum á framfæri og leitað var skýringa og gagna frá honum. Stefnandi hefur ekki bent á með hvaða hætti skort hafi á rannsóknina. Þá verður ekki séð að nokkrir annmarkar séu á rökstuðningi úrskurðanna þannig að fari gegn 22. gr. stjórnarsýslulaga. Stefnandi hefur jafnframt vísað til meginreglna stjórnarsýslulaga en engan rökstuðning er að finna fyrir slíku í stefnu. Verður því ekki séð að stjórnarsýslureglur hafi verið brotnar við meðferð máls stefnanda.

Samkvæmt framangreindu verður stefndi sýknaður af öllum aðalkröfum stefnanda.

Stefnandi krefst þess til vara að fellt verði niður álag sem honum var gert að greiða með úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirs kattanevndar, skv. 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988. Engan rökstuðning er að finna fyrir þessari dómkröfu í stefnu. Samkvæmt framangreindu ákvæði er heimilt að leggja álag á greiðslu stefnanda, en samkvæmt 5. mgr. 27. gr. má fella álagið niður ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta. Þar sem stefnandi hefur ekki fært neinar ástæður fyrir niðurfellingu álagsins verður jafnframt að hafna varakröfu stefnanda.

Með hliðsjón af framangreindri niðurstöðu, og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, verður stefnandi dæmdur til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 400.000 krónur.

Barbara Björnsdóttir héraðsdómari kveður upp þennan dóm.

## **D Ó M S O R Ð :**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, Vörðuholts ehf.

Stefnandi greiði stefnda 400.000 krónur í málskostnað.

Barbara Björnsdóttir