

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 26. október 2015 í máli nr. E-407/2015:

Síminn hf.

(Halldór Jónsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Eiríkur Áki Eggertsson hdl.)

I.

Mál þetta, sem dómtekið var 30. september 2015, er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu þingfestri þann 20. nóvember 2014 af Símanum hf., Ármúla 25, Reykjavík, á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli í Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að ógiltur verði úrskurður ríkisskattstjóra 13. desember 2013, tilvísun 20110205435, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2008.

Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda.

Stefndi krefst þess að verða sýknaður af öllum kröfum stefnanda og að honum verði tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins.

Til vara er þess krafist að málskostnaður verði látinn niður falla.

II.

Málsatvik

Helstu málavextir eru þeir að í ársbyrjun 1998 var rekstur póst- og símaþjónustu aðskilinn í tvö hlutafélög og Landssími Íslands hf. og Íslandspóstur hf. hófu starfsemi. Í kjölfarið leitaðist stefndi við selja hluti í fyrrnefnda félaginu á grundvelli laga nr. 75/2001, um sölu ríkissjóðs á hlutafé í Landssíma Íslands hf., sem í dag heitir Síminn hf. og er stefnandi máls þessa. Skipti ehf. voru stofnuð á árinu 2005 til að kaupa 98,8% hlut íslenska ríkisins í Landssíma Íslands hf. og gengu þau kaup eftir. Skipti ehf. fjármagnaði m.a. kaupin með 38.440.609.000 króna skuldabréfaláni. Eftir kaupin var tekin ákvörðun um sameiningu Skipta ehf., Landssíma Íslands hf. og Íslenska sjónvarpsfélagsins hf. og fékk félagið heitið Síminn hf. Samruninn miðaðist við 30. júní 2005. Þegar Skipti ehf. sameinaðist Símanum hf. færðust lánaskuldbindingar að fjárhæð 38.440.609.000 kr. inn í Símann hf., sbr. samrunaefnahagsreikning, dags. 1. júlí 2005. Skuldabréfalánið var endurfjármagnað 22. desember 2005 með sambankaláni að fjárhæð 32 milljarðar

króna. Jafnframt var stefnanda veitt 2 milljarða króna yfirdráttarlán til fjármögnunar á rekstri. Eftir samrunann gjaldfærði Síminn hf. fjármagnskostnað af umræddum lánum í skattskilum sínum. Í stefnu er rakið að á hluthafafundi 15. mars 2007 hafi verið samþykkt að stofna nýtt félag með skiptingu úr stefnanda, sem fékk heitið Skipti hf. og varð við skiptinguna móðurfélag stefnanda. Miðaðist skiptingin við 31. október 2006. Í tengslum við skiptinguna var sambankaláninu breytt þannig að Skipti hf. varð skuldari í stað stefnanda og eignaðist Skipti hf. samhliða því kröfu á hendur stefnanda. Lán þessi voru upphaflega tekin til að fjármagna kaup Skipta ehf. á hlutabréfum í Símanum og til að auðvelda hluthöfum Skipta ehf. að komast yfir hlutabréf í Símanum. Krafa Skipta hf. á hendur stefnanda, sem myndaðist við skuldskeytinguna, var að fjárhæð 29,8 milljarðar og var breytt í kröfu í erlendri mynt miðað við 1. apríl 2007. Stefnandi hefur fært vaxtagjöld vegna þessarar kröfu í skattskilum sínum.

Í kjölfar bréfaskipta tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda með bréfi, dags. 27. september 2011, að hann hygðist endurákværða áður álögð opinber gjöld félagsins gjaldárin 2006, 2007, 2008, 2009 og 2010, sbr. dskj. nr. 29, og byggt væri á því af hálfu ríkisskattstjóra að við samruna stefnanda og Skipta ehf. á árinu 2005 hafi stefnandi í reynd lagt fram fé til greiðslu til fyrri eiganda stefnanda og að vaxtagjöld vegna lána, sem tekin hefðu verið vegna þessa, væru ekki frádráttarþær í rekstri stefnanda. Sama dag ritaði ríkisskattstjóri bréf til Skipta hf. og óskaði upp lýsinga og gagna um meðferð hagnaðar stefnanda í skattskilum Skipta hf., en félögin sættu samsköttun frá rekstrarárinu 2007. Af hálfu stefnanda var fyrirhugaðri endurákvörðun andmælt með bréfum, dags. 14. nóvember 2011, sbr. dskj. nr. 33 og 34. Samhliða var stefnda gert kunnugt um boðunarbréf ríkisskattstjóra og honum tjáð að stefnandi áskildi sér hvers kyns rétt, þ.m.t. bótarétt, vegna aðgerða skattyfirvalda sem leiða kynnu til tjóns.

Ríkisskattstjóri dró boðunarbréf sitt til stefnanda formlega til baka með bréfi, dags. 30. ágúst 2012, sbr., en tilkynnti síðan bæði stefnanda og Skiptum hf., með bréfum dags. 4. október 2012, að afgangreindra mála tefðist meðan að „... sambærileg mál [væru] rekin fyrir dómstólum.“

Þann 6. maí 2013 var stefnanda síðan tilkynnt um dóm Hæstaréttar Íslands í máli Toyota á Íslandi ehf. gegn íslenska ríkinu frá 28. febrúar 2013 í máli nr. 555/2012, og stefnanda gefið tækifæri til að koma sjónarmiðum sínum á framfæri í ljósi dómsins. Með bréfi, dags. 22. maí 2013, tilkynnti stefnandi ríkisskattstjóra þá niðurstöðu sína að dómurinn ætti ekki að leiða til breytinga á áður álögðum opinberum gjöldum stefnanda. Í kjölfarið, með fyrirspurnarbréfum, dags. 4. júní 2013, óskaði ríkisskattstjóri eftir upplýsingum frá bæði stefnanda og Skiptum hf. tengdum áðurnefndri skuldskeytingu frá árinu 2007, fjármagnsgjöldum vegna

lánsins milli félaganna og uppskiptingu stefnanda árið 2007. Stefnandi og Skipti hf. veittu umbeðnar upplýsingar með bréfi, dags. 28. júní 2013.

Þann 31. október 2013 var stefnanda tilkynnt um fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 2008, 2009, 2010, 2011 og 2012 og honum veittur frestur til þess að koma að andmælum og gögnum. Fyrirhugaðri endurákvörðun ríkisskattstjóra var andmælt með bréfi, dags. 27. nóvember 2013.

Það var því mat ríkisskattstjóra skv. úrskurði, dags. 13. desember 2013, að sá fjármagnskostnaður sem féll á fyrirtækið vegna umræddra lánaskuldbindinga væri ekki frádráttarbær kostnaður í skattskilum Símans hf. Stefnandi hafði gjaldárið 2008 gjaldfært 3.105.615.757 kr. undir reit 3640 sem vaxtagjöld. Með úrskurði ríkisskattstjóra var gjaldfærður fjármagnskostnaður lækkaður um 1.583.070.979 kr. Yfirfæranlegt tap til Skipta hf. vegna samsköttunar lækkaði því úr 2.676.586.911 kr. í 1.093.515.932 kr. Hreinar tekjur urðu áfram 0 kr.

III.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi krefst ógildingar úrskurðar ríkisskattstjóra frá 13. desember 2013 og byggir á því að tilfærð vaxtagjöld stefnanda á skattframtali ársins 2008 hafi uppfyllt ákvæði 31. gr., sbr. 49. gr. laga nr. 90/2003, enda hafi ríkisskattstjóri ekki haft lagaheimild til að draga þau í efa á þeim grunni sem hann byggði úrskurð sinn á, sbr. 97. gr. sömu laga. Á því er byggt af hálfu stefnanda að skuldskeyting, sem átti sér stað með skiptingu Skipta hf. úr stefnanda, hafi ekki falið í sér endurfjármögnun skulda, svo sem byggt er á í úrskurðinum og áður er greint frá.

Vaxtagjöld af skuld ráðist af fjárhæð og kjörum viðkomandi skuldar. Hafi skuld verið fyrir hendi í efnahagsreikningi í ársbyrjun, svo sem hér var ástatt, eigi skuldari ekki önnur úrræði til að lækka vaxtagjöld en að nota peningalegar eignir, eftir atvikum með sölu, til að greiða skuldina að hluta eða öllu leyti. Þær eignir sem notaðar séu með þessum hætti beri þá ekki arð í félaginu lengur og nýtast ekki við tekjuöflun. Af þessu leiði að vaxtagjöld tiltekins rekstrarárs vegna skulda, sem voru fyrir hendi í ársbyrjun, hljóti óhjákvæmilega að falla undir ákvæði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, með því að þær hafa í raun gengið til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Stefnandi byggir á því að það hafi þannig einmitt verið vegna eignasafns stefnanda sem tekjur hans mynduðust. Á árinu 2007 hafi það verið forsenda þess að afla tekna að eignir stefnanda væru til staðar og ekki notaðar til að greiða upp skuldir; áframhaldandi tilvist skuldanna tryggði þannig og hélt við tekjum stefnanda. Það eina sem geti hnigið að annarri niðurstöðu, með tilliti til 1. tölul. 31. gr., sé að upphafleg tilurð skuldarinnar sé réttilega véfengd af skattyfirvöldum, og þá með stoð í 96., sbr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Fyrir því bresti

hins vegar heimild, eins og hér standi á.

Stefnandi byggir á því að ákvæði 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, hafi girt fyrir endurákvörðun skatta samkvæmt úrskurðinum. Í ákvæðinu felist að heimild skattýfirvalda til að hrinda í framkvæmd endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda á árinu 2013 náði ekki lengra aftur en til gjaldársins 2008 vegna tekna og eigna árið 2007. Skattýfirvöld hafi því ekki mátt byggja á atriðum sem gerðust fyrir þann tíma við endurákvörðun opinberra gjalda. Úrskurðurinn sé hins vegar reistur á því að ekki hafi verið uppfyllt skilyrði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 49. gr. sömu laga, til að draga frá tekjum stefnanda gjöld vegna skuldbindinga sem rekja megi til yfirtöku félagsins á lánaskuldbindingum Skipta ehf. við samruna félaganna árið 2005.

Í 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 segi: „Sé hlutafélagi slitið þannig að það sé algjörlega sameinað öðru hlutafélagi og hluthafar í fyrrnefnda félaginu fái eingöngu hlutabréf í síðarnefnda félaginu sem gagngjald fyrir hlutafé sitt í félagi því sem slitið var, þá skulu skiptin sem slík ekki hafa í för með sér skattskyldar tekjur fyrir þann sem hlutabréfin lét af hendi. Við slíkan samruna hlutafélaga skal það félag, er við tekur, taka við öllum skattaréttarlegum skyldum og réttindum þess félags sem slitið var.“

Ljóst sé að téður samruni fór að lögum fram á árinu 2005 og með honum voru allar skattaréttarlegar skyldur og réttindi yfirtekin af yfirtökufélagi við samrunann og verði ekki hróflað við, þar sem meira en sex ár voru liðin frá því að samruninn var staðfestur, sbr. 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, fram að uppkvaðningu úrskurðarins.

Samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003 megi draga margvísleg gjöld, sem síðan eru talin upp í ellefu töluliðum, frá tekjum lögaðila og þeim tekjum einstaklinga sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eða eru tengdar slíkum rekstri. Í 1. tölulið greinarinnar sé nefndur rekstrarkostnaður sem þar er nánar skilgreindur sem þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Í upptalningu slíkra gjalda í þessum tölulið séu meðal annars vextir af skuldum, afföll og gengistöp og það sem varið er til tryggingar og viðhalds á þeim eignum sem bera arð í rekstrinum. Í 1. mgr. 49. gr. sömu laga sé síðan nánar skilgreint hvað teljist vera frádráttarbærir vextir, afföll og gengistöp samkvæmt 1. tölulið 31. gr., en samkvæmt 2. mgr. 49. gr. eru gjöld samkvæmt 1. mgr. sömu greinar því aðeins frádráttarbær að fullu að þau séu tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Sú almenna regla felist í áðurnefndum 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 að rekstrarkostnaður, sem draga má frá tekjum, skuli vera tengdur tekjuöflun í rekstrinum á árinu, sbr. til hliðsjónar dóma Hæstaréttar í máli nr.

247/1993 sem birtur var í dómasafni réttarins 1995 á bls. 3054 og í máli nr. 321/2005 sem birtur var í dómasafni 2006 á bls. 519. Sjá hér einnig dóm Hæstaréttar 23. janúar 2004 í máli nr. 529/2013 og dóm Hæstaréttar 28. febrúar 2013 í máli nr. 555/2012.

Stefnandi byggir á að ekki sé hægt að leggja annan skilning í úrskurð ríkisskattstjóra en að hann telji að nefndur samruni frá árinu 2005, og þær lögfylgjur sem í honum fólust, geti ekki talist hafa verið í þágu stefnanda og hafi þannig verið rekstri hans óviðkomandi. Á þessum grunni telji ríkisskattstjóri sér stætt að hafna gjaldfærslu fjármagnsgjalda sem eiga uppruna sinn í samrunanum. Í þessu skyni geri ríkisskattstjóri sér ítrekað sérstakt far um að halda því fram, eða láta a.m.k. mjög í það skína, að með nefndum samruna hafi verið farið á svig við hlutafélagalög og lög um tekjuskatt, sbr. t.d. bls. 26-27 og 32-33 í úrskurðinum. Engu breyti í þessu tilliti, þótt ríkisskattstjóri beri því síðan við, sbr. t.d. bls. 31 í úrskurðinum, að ekki sé verið „... að hreyfa við áhrifum samrunans“, því að það sé einmitt það sem hann gerir í niðurstöðu sinni.

Sú meginregla, sem birtist í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, hafi verið í gildi í langan tíma á Íslandi. Með 38. gr. laga nr. 70/1962, um tekjuskatt og eignarskatt, var tímarammi endurákvörðunar skattfyrivalda stytur úr tíu árum í sex ár og hefur verið þannig síðan. Það felist í ákvæðinu að skattaðili þarf ekki að svara til þess sem gerðist sjö árum áður. Í því felst að sérhver skattaleg áhrif gernings standast ef hann lifir þennan sex ára tíma óáreittur af skattfyrvöldum. Þannig hafi, svo dæmi sé tekið, verið litið svo á að ekki sé hróflað við yfirfæranlegum töpum sem eru eldri en sex ára, þótt tilurð þeirra sé umdeilanleg en þau nýtist í skattskilum síðar. Einmitt af þessari ástæðu séu sérstök lagaákvæði um tímamörk á nýtingu eftirstöðva rekstrartapa í skatti. Þar hafi löggjafinn talið ástæðu til að tjá sig sérstaklega um valdheimildir skattfyrivalda svo sem honum er skylt samkvæmt 77. gr., sbr. 40. gr., stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 með síðari breytingum. Sama máli gegni um stofnverð fyrnanlegra eigna, þ.e. skattfyrvöld hafa ekki talið sig hafa heimild til að hrófla við fyrningargrunni sem er eldri en sex ára, þótt ljóst sé að hann nýtist síðar í skattskilum viðkomandi aðila. Þessir þættir séu þannig taldir hafa áunnið sér sess í skattskilum viðkomandi eftir að sex ára marki er náð, án tillits til þess hvort upphafleg tilurð þeirra kunni að vera umdeilanleg. Stefnandi minnir á orðalag í afgreiðslu skattstjóra sem var til umfjöllunar í úrskurði ríkisskattanefndar nr. 1091/1991 sem staðfestir sjónarmið stefnanda, en þar var vísað til þess að ekki yrðu gerðar breytingar „... vegna það löngu liðins tíma ...“.

Stefnandi bendir einnig á að engin opinberlega birt dæmi eru um það í skattframkvæmd að endurákvörðun sé byggð á grundvelli meintra vankanta við skattskil sem eru eldri en sex ára. Skattfyrvöld hafi ekki að lögum heimild til þess

nú að skapa nýja reglu og seilast lengra aftur í tímann en lög og meginreglur gera ráð fyrir. Máli skipti í þessu samhengi, að í úrskurðinum er framangreindum staðhæfingum stefnanda ekki mótmælt.

Áður sé vikið að efni 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 og á það bent að öll vaxtagjöld vegna skulda, sem voru fyrir hendi í ársbyrjun, hljóti óhjákvæmilega að falla undir ákvæði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, með því að þær hafa í raun gengið til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Við túlkun á ákvæðum 1. mgr. 97. gr. skipti höfuðmáli að skoða hvort skattyfirvöld ná að fetta fingur út í upphaflega tilurð skuldsetningar í rekstrarlegu tilliti í tæka tíð, þ.e. innan sex ára frests lagaákvæðisins. Þessu hafi einmitt verið til að dreifa í þeim dómi Hæstaréttar Íslands, í málinu nr. 555/2012, sem vísað sé til í úrskurðinum.

Stefnandi tekur fram að eigendur samstæðu stefnanda hafi ekki viðhaldið eða aukið við skuldsetningu hennar með útgreiðslu til þeirra sjálfra þannig að samstæðureikningur hefur ekki goldið slíkra úttekta. Í tilviki stefnanda og Skipta hf. hafi félögin ekki greitt arð til eigenda sinna síðan samruninn átti sér stað.

Stefnandi áréttar að ríkisskattstjóri tiltaki sjálfur að hann telji sig ekki hafa heimild til þess að hnekkja yfirfæranlegu tapi í samrunanum frá 2005 þar sem það falli utan við heimildir sem meginregla 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 setur honum. Samt liggja fyrir að töp sem færðust yfir við samrunann nýttust ekki (eða munu ekki nýtast) fyrr en á gjaldári 2008 eða síðar. Sömu sjónarmið hljóta að eiga við um önnur skattaleg áhrif samrunans.

Stefnandi byggir á því að meginreglunni í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 sé ætlað að gefa skattaðilum traust á því að ekki verði hróflað við skattframtölum sem byggja á grunni sem er eldri en sex ára eins og eigi við í þessu máli. Þessu til viðbótar er á því byggt að skattþegnar megi með réttu vænta þess að ekki sé hróflað við skattamálum þeirra nema með skýrum lagaheimildum, sbr. sjónarmið sem byggt er á í dómi Hæstaréttar 11. nóvember 2010 í málinu nr. 151/2010 og í álitum umboðsmanns Alþingis í máli nr. 5958/2010, sbr. einnig viðurkennd sjónarmið íslensks stjórnskipunarréttar og mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. lög nr. 62/1994, um réttmætar væntingar. Þá séu alþekkt ákvæði stjórnarskrárinnar um mikilvægi þess að skattamálum sé skipað með settum lögum. Útilokað sé að löggjafinn hafi ætlast til þess að heimild skattyfirvalda til þess að finna grundvöll ákvarðana sinna væri óheft í tíma, svo sem ríkisskattstjóri álitur. Þessu til stuðnings er minnt á ákvæði 20. gr. bókhaldslaga nr. 145/1994 sem tilgreinir að geymsluskylda bókhaldsgagna sé sjö ár. Samkvæmt öllu framanröktu sé ríkisskattstjóri í úrskurði sínum að sniðgagna lögbundnar endurákvörðunarheimildir, og tímafresti þar að lútandi, með því að grípa til aðgerða gegn afleiðingum ákvarðana þegar

ákvarðanirnar sjálfar falla óumdeilanlega utan heimilda hans. Slíkt geti ekki staðist.

Stefnandi byggir kröfu sína jafnframt á því að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi girt fyrir endurákvörðun skatta samkvæmt úrskurðinum. Á skattframtali ársins 2008 komi fram að stefnandi sé samskattaður með Skiptum hf., sjá dskj. 21. Þá komi glögglega fram að stefnandi skuldaði tengdum aðilum 32.754.805.559 kr. (reitir 6740 og 6750). Miðað við gefnar forsendur í úrskurði ríkisskattstjóra, m.a. um mat hans á skuldskeytingu þess árs og samstæðuláni milli félaga, hafi skattframtalið sjálft gefið nægilegar vísbendingar til þess að hrinda mætti í framkvæmd breytingu á vaxtagjöldum fyrir álagningu opinberra gjalda það ár á grundvelli ákvæða 95. gr. laga nr. 90/2003, og þar með áttu ákvæði 2. mgr. 97. gr. sömu laga við og heimild skattyfirvalda til endurákvörðunar vegna þessa atriðis runnið út í árslok 2009.

Stefnandi bendir á að tilfærð rök ríkisskattstjóra í úrskurði sínum krefjist þess ekki að sérstaklega hafi verið tilgreint í hverju og einu skattframtali hver forsaga umræddra vaxtagjalda var. Það sé rangt sem fram komi í úrskurðinum að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 eigi ekki við, „... þótt upplýsingar mætti finna í bókhaldi skattaðila sem hann legði fram með skattframtali sínu“. Það sé einnig rangt hjá ríkisskattstjóra að hann hafi fengið á árinu 2013 upplýsingar um endurfjármögnun lána við skiptingu stefnanda en áður sé komið fram að um skuldskeytingu var að ræða sem lá fyrir í framtalsgögnum. Ríkisskattstjóri fellst á að honum hafi verið ljóst að félögin tvö hefðu sameinast og að stefnandi hefði í kjölfarið gjaldfært vaxtakostnað í skattskilum sínum. Stefnandi bendir á að það er ekki skilyrði samkvæmt IX. kafla laga nr. 90/2003 eða samkvæmt 2. mgr. 97. gr. að skattframtal tilgreini lagaheimild fyrir hverri færslu. Sjónarmið ríkisskattstjóra að þessu leyti séu þannig ekki reist á lögmætum grunni. Stefnandi bendir einnig á að allt ferlið; kaup Skipta ehf. á stefnanda, samruni stefnanda og Skipta ehf., sambankalánið og síðar skipting stefnanda í Skipti hf., stefnanda, Mílu ehf. og Fasteignafélagið Jörfa ehf. hlaut mikla umfjöllun í fjölmiðlum. Mátti skattyfirvöldum því vera að fullu ljóst frá upphafi hvernig málum var háttað í þessum efnunum og allar þær upplýsingar sem skattyfirvöld telja að hafi ekki legið fyrir í skattframtölum voru á almannavitorði.

Um lagarök vísar stefnandi einkum til laga nr. 90/2003, sbr. einkum 97. gr. laganna og til meginreglna skattaréttar, 77 gr., sbr. 40. gr., stjórnarskrár nr. 33/1994, mannréttindasáttmála Evrópu og viðurkenndra reglna íslensks réttar um réttmætar væntingar. Um málskostnað vísar stefnandi til fyrirmæla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

IV.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi vísar til þess að stefnandi reisi kröfur sínar á því að vaxtagjöld í skattframtali 2008 hafi uppfyllt ákvæði 31. gr. sbr. 49. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Ríkisskattstjóri hafi ekki haft lagaheimild til að draga þau í efa á þeim grunni sem hann byggði á. Stefnandi haldi því fram að í úrskurði sínum sé ríkisskattstjóri að sniðganga lögbundnar endurákvörðunarheimildir og tímafresti þar að lútandi, með því að grípa til aðgerða gegn afleiðingum ákvarðana, þegar ákvarðanirnar sjálfar falli óumdeilanlega utan heimilda hans. Skattaréttarleg réttindi og skyldur hafi verið yfirtekin með samrunanum á árinu 2005 og ekki verði hróflað við þeim eftir sex ár sbr. 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt og reglur um lögmætar væntingar. Þá hafi skattframtal 2008 gefið nægar vísbendingar til að hrinda í framkvæmd breytingum á vaxtagjöldum innan tveggja ára sbr. 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt. Þessum sjónarmiðum stefnanda vísar stefndi eindregið á bug.

Stefnandi byggir á því að 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi girt fyrir endurákvörðun skatta samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 13. desember 2013. Í ákvæðinu felist að heimild skattyfirvalda til að hrinda í framkvæmd endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda á árinu 2013 nái ekki lengra aftur en til gjaldársins 2008 vegna tekna og eigna árið 2007. Skattyfirvöld hafi því ekki mátt byggja á atriðum sem gerðust fyrir þann tíma við endurákvörðun opinberra gjalda. Úrskurður ríkisskattstjóra sé hins vegar reistur á því að ekki hafi verið uppfyllt skilyrði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. mgr. 49. gr. sömu laga, til að draga frá tekjum stefnanda gjöld vegna skuldbindinga sem rekja megi til yfirtöku félagsins á lánaskuldbindingum Skipta ehf. við samruna félaganna árið 2005 og falli því utan við endurákvörðunarheimild skv. 1. mgr. 97. gr. Þessu er eindregið vísað á bug.

Eins og fram komi í úrskurði ríkisskattstjóra hafi það hvenær samruninn fór fram ekki áhrif á þá heimild sem ríkisskattstjóri hefur til að endurákvörða opinber gjöld. Ekki sé verið að hafna samrunanum sem slíkum sem fram fór árið 2005 heldur gjaldfærslu fjármagnsgjalda á gjaldárunum eftir samrunann sem eru innan tímamarka 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Tímamark endurákvörðunar ríkisskattstjóra leiði ekki af upphaflegri tilurð skuldanna heldur skorti á heimild til gjaldfærslunnar sem eigi sér stað á hverju ári. Skýrt sé tekið fram í ákvæði 29. gr. og 1. tölul. 31. gr. laganna að frá tekjum lögaðila sé heimilt að draga rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær eða halda þeim við. Ljóst sé því að einblínt er á það ár sem gjöldin falla til. Þó ákveðið ástand hafi komist á á sínum tíma breyti það ekki því að mat á gjaldfærsluheimild fer fram á hverju ári. Endurákvörðunarheimild 1. mgr. 97. gr.

tekjuskattslaga nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu 6 ára óháð aldri gerninga sem tekjur og eignir hvers árs kunna að grundvallast á. Sjónarmið stefnanda um túlkun á 1. mgr. 97. gr. laganna fái ekki staðist og þeim hafi verið hafnað, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar í málinu nr. 321/2005 (Sundagarðar). Stefnandi hafi fært vaxtagjöld vegna skuldarinnar til frádráttar í skattframtali sínu gjaldárið 2008 og breyti engu þótt þau séu vegna skuldar sem stofnað var til upphaflega mun fyrir eða á tekjuárinu 2005. Heimild ríkisskattstjóra til endurákvörðunar skatts skv. 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram og endurákvörðun ríkisskattstjóra í desember 2013 vegna gjaldársins 2008 hafi því verið innan tímamarka samkvæmt ákvæðinu.

Stefnandi byggir einnig á því að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi girt fyrir endurákvörðun skatta samkvæmt úrskurðinum. Sjónarmið ríkisskattstjóra að þessu leyti séu ekki reist á lögmætum grunni og allar þær upplýsingar sem skattyfirvöld telji að hafi ekki legið fyrir í skattframtölum hafi verið á almannavitorði. Þessu er eindregið vísað á bug af stefnda.

Samkvæmt 2. mgr. 97. gr. sé ekki heimilt að endurákværða skattaðila skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág, enda hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á. Í athugasemdum við 2. mgr. 97. gr. frumvarps þess sem varð að lögum nr. 40/1978, um tekjuskatt og eignarskatt, komi fram að í þessu laganýmæli felist „að frestur til endurupptöku er stytur ef ástæðan fyrir henni er ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali og fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila“. Þá sé einnig tekið fram að málsgreinin eigi aðeins við „ef upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, koma beinlínis fram í framtali eða fylgigögnum þess, en 1. mgr. gildir ef þessi gögn eru ófullnægjandi enda þótt skattstjóra hefði mátt vera ljóst fyrir að eitthvað var athugavert við framtalið“. Um skýringu á þessu lagaákvæði hafi gengið nokkrir dómar Hæstaréttar Íslands, m.a. dómar 14. febrúar 1996 (H 1996:470), 30. janúar 1997 í málinu nr. 3/1997 (H 1997:385) og 30. október 1997 í málunum nr. 52/1997 (H 1997:3023) og 97/1997 (H 1997:3039). Samkvæmt dómum þessum beri að líta til orðalags 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, og meta hvort fyrir hafi legið nægjanlegar upplýsingar í framtali eða fylgigögnum þess sem rétt álagning varð byggð á. Í dómi í síðastnefnda málinu hafi Hæstiréttur m.a. tekið fram að við skýringu á þessu ákvæði yrði að líta til ákvæða 95. gr. laganna og þess hvað skattyfirvöld hafi skamman tíma til að fara yfir framtöl og fylgigögn og gera sínar leiðréttingar áður en réttur til endurákvörðunar er liðinn. Samkvæmt tilvitnuðu ákvæði í 95. gr. laga nr. 90/2003

geti skattstjóri leiðrétt fjárhæðir einstakra liða ef þeir eru í ósamræmi við gildandi lög og fyrirmæli skattyfirvalda, svo og einstaka liði framtals ef telja má að óyggjandi upplýsingar séu fyrir hendi, en gera skal skattaðila viðvart um slíkar breytingar. Í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 sé að finna aðalregluna um tímatakörk endurákvörðunar. Þar segi að heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. laga nr. 90/2003 nái til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Stefndi vísar til þess að þrátt fyrir þær upplýsingar sem fram komu á framtölum stefnanda um skuldastöðu Símans hf. þurfti ríkisskattstjóri alltaf að spyrja nánar um umrædd fjármagnsgjöld þar sem ekki var unnt að greina á framtölum einum og sér hvort þau hefðu verið gjaldfærð í skattskilum félagsins og ef þau voru gjaldfærð þá þurfti einnig að afla upplýsinga um hversu há sú gjaldfærsla var. Samkvæmt því hafi framtalsgögn stefnanda ekki verið fullnægjandi hvað framangreinda gjaldfærslu fjármagnsgjalda varðar, sem byggja mátti rétta álagningu á. Því sé ekki unnt að fallast á að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi girt fyrir þær breytingar sem ríkisskattstjóri gerði á þeirri gjaldfærslu, sem um er deilt í þessu máli, en við endurákvörðunina var gætt tímamarka 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Engum formannmörkum á úrskurði ríkisskattstjóra í því efni sé þannig til að dreifa.

Stefndi vísar til þess að efnislega snúist mál þetta um samruna í kjölfar skuldsettrar yfirtöku stefnanda og Skipta ehf. á árinu 2005 og höfnun ríkisskattstjóra á gjaldfærslu fjármagnsgjalda gjaldárið 2008 þar sem skilyrði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. mgr. 49. gr. sömu laga voru ekki uppfyllt vegna láns frá Skiptum hf. til stefnanda sem kom í stað upprunalegs umþrættis láns í máli þessu sem ekki var talið tengjast tekjuöflun stefnanda.

Með samruna í kjölfar skuldsettrar yfirtöku sé í raun verið að skuldsetja félag í rekstri fyrir kaupum á því sjálfu. Þetta sé gert með því að setja á fót eignarhaldsfélag sem er látið yfirtaka rekstrarfélag með skuldsettum kaupum. Síðan sé framkvæmdur svonefndur öfugur samruni þar sem eignarhaldsfélagið rennur inn í rekstrarfélagið. Með samrunanum færast allar eignir og skuldir eignarhaldsfélagsins inn í rekstrarfélagið. Eina eign eignarhaldsfélagsins sé eignarhlutur í rekstrarfélaginu sem fellur niður við samrunann þar sem rekstrarfélagið getur ekki átt sig sjálft og eftir situr lánaskuldbindingin í rekstrarfélaginu sjálfu. Með öðrum orðum þá kaupi dótturfélag móðurfélag sitt af eigendum sínum og þannig geti dótturfélagið greitt skuldir móðurfélagsins með rekstrartekjum úr sjálfu sér. Með aðferðinni leitast rekstrarfélagið við að draga vaxtagjöld vegna umræddra lánaskuldbindinga frá hagonaði félagsins og þannig minnka skattgreiðslur þess.

Í úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 13. desember 2013 á dskj. 51 þar sem vísað sé í dóm Hæstaréttar í málinu nr. 555/2012, hafi verið komist að þeirri niðurstöðu að þau vaxtagjöld, sem falla til eftir samruna félaga sem eru tilkomin vegna þeirra lánaskuldbindinga sem stofnað var til vegna skuldsettrar yfirtöku, teljist ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður skv. 1. tölul. 31. gr. sbr. 1. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Gildandi réttur komi þannig í veg fyrir frádráttarbærni vaxtagjaldanna enda sterk merki um að hér sé um skattasniðgöngu að ræða.

Stefndi vísar um skattfrjálsan samruna félaga til 51. gr. og 54. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, en markmið ákvæðanna sé að ná fram samlegðaráhrifum og auðvelda félögum skattfrjálsan samruna að uppfylltum ákveðnum skilyrðum. Við þær aðstæður leiði eignaukning í félaginu ekki til skattlagningar.

Samkvæmt 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, megi frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eða eru tengdar slíkum rekstri m.a. draga rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Þar á meðal vexti af skuldum, afföll, gengistöp, niðurfærslu og fyrningu eigna, eftir því sem nánar er ákveðið í lögnum, og það sem varið er til tryggingar og viðhalds á eignum þeim sem arð bera í rekstrinum.

Í 49. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sé gerð grein fyrir þeim tegundum vaxta sem talist geta til útgjalda skv. fyrrgreindri 31. gr. laganna. Hér sé að meginstofni um að ræða hvers konar regluleg vaxtaútgjöld, dráttarvexti, lántökukostnað, þóknanir, stimpilgjöld og þinglýsingarkostnað af lánnum, verðbætur, afföll og gengistap. Gjöld samkvæmt 49. gr. laganna séu aðeins frádráttarbær að fullu séu þau tengd atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi sbr. 2. mgr. 49. gr. laganna.

Stefndi vísar á bug þeim sjónarmiðum stefnanda að umrædd fjármagnsgjöld hafi verið frádráttarbær skv. 1. tölul. 31. gr. laga um tekjuskatt á þeim grundvelli að áframhaldandi tilvist skuldar hafi tryggt og haldið við tekjum stefnanda er eindregið vísað á bug. Stefndi ítrekar að við samrunann yfirfærðust skuldir óviðkomandi öflun rekstrartekna, þ.e. sem ekki voru til að tryggja og viðhalda þeim rekstri Símans sem fyrir var. Að baki skuldarinnar hafi auk þess engar þær eignir verið sem varðað gætu tekjuöflun stefnanda, heldur vaxtaberandi skuldaklafi öldungis óviðkomandi rekstri sem eðlilega skapaði rekstrarerfiðleika. Afleiðingar þessarar ráðstöfunar hafi augljóslega kalla á bein úrræði stefnanda síðar við að greiða úr þeim vanda en þær ráðstafanir séu með öllu ótengdar almennum rekstri stefnanda, enda ekki stofnað til skulda þessara og afleiddra vaxtagjalda í eðlilegum og venjulegum rekstrartilgangi. Lánaskuldbindingarnar hafi ekki öðlast nýjan tilgang fyrir rekstur stefnanda við samruna Skipta ehf. og Símans hf. Tilgangur

lánaskuldbindinganna hafi verið og verður alltaf sá sami, þ.e. að fjármagna kaup á hlutabréfum í stefnanda sjálfum.

Fjármagnskostnaður af umræddu lánsfé geti ekki talist sem frádráttarbær rekstrarkostnaður í skattalegu tilliti hjá stefnanda Símanum hf. hvort sem um er að ræða kostnað vegna upphaflega lánsins eða vegna endurfjármögnunar á umræddu láni í einni eða annarri mynd þar sem hann uppfyllir ekki skilyrði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. mgr. 49. gr. sömu laga. Þegar gerð voru skuldaraskipti á upprunalegu lánunum og Skipti hf. tók við þeim, verði að líta svo á að þau hafi verið endurfjármögnuð, þar sem nýtt félag Skipti hf. lánaði Símanum hf. á móti sömu fjárhæð. Því fáist ekki séð að eðlismunur sá á stöðu skuldara, hvort sem hefðbundin endurfjármögnun eigi sér stað með uppgreiðslu fyrra láns og stofnun skuldar við nýjan lánveitanda eða hvort skuldskeyting verði til þess að sá skuldari eignist jafnframt kröfu og verður við þær aðstæður lánveitandi upphaflegs skuldara.

Að mati stefnda er dómur Hæstaréttar í málinu nr. 555/2012: Toyota á Íslandi gegn íslenska ríkinu skýr og afdráttarlaus og hefur fordæmisgildi í máli þessu. Málsaðila greindi á um, hvort ríkisskattstjóra hafi verið heimilt að endurákvörða álagningu á P. Samúelsson hf., nú Toyota á Íslandi ehf., fyrir gjaldárin 2005 og 2006. Toyota taldi sér heimilt að nýta vaxtagjöldin, sem stöfuðu af láni sem Bergey tók til kaupa á Toyota, til frádráttar frá tekjum hins sameinaða félags. Ríkisskattstjóri taldi þessa heimild ekki vera fyrir hendi. Toyota taldi sig hafa heimild til þessa á grundvelli reglna í lögum um tekjuskatt um heimild félaga til að draga vexti af lánnum frá tekjum félagsins við útreikning hagnaðar hvers árs. Í lögnum er hins vegar gerð krafa um að aðeins sé heimilt að draga frá vexti af lánnum sem tekin eru í rekstrarlegum tilgangi.

Héraðsdómur, sem Hæstiréttur staðfesti, hafi talið að Toyota hefði brostið þessa heimild þegar samruni félaganna átti sér stað. Ekki væri stætt á því að halda fram að lán gæti talist til tekjuöflunar og rekstrar fyrir félag þegar það hefði í raun tekið lán til að fjármagna kaup eigenda sinna á sjálfu sér.

Stefndi vísar til þess að stefnandi haldi því fram að ríkisskattstjóri sé að sniðganga lögbundnar endurákvörðunarheimildir og tímafresti þar að lútandi með því að grípa til aðgerða gegn afleiðingum ákvarðana þegar upphafleg ráðstöfun falli utan heimilda hans. Ljóst sé að ákvörðunin sem deilt er um í máli þessu sé ekki samruni Skipta ehf. og Símans hf. sem kom til árið 2005 heldur sú ákvörðun stefnanda að draga frá tekjum fjármagnskostnað sem ekki uppfyllir skilyrði 1. tölul. 31. gr. sbr. 2. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Stefnandi geti ekki haft réttmætar væntingar til þess að hin umþrættu fjármagnsgjöld séu frádráttarbær í skattskilum félagsins þó skattyfirvöld hafi ekki aðhafst fyrstu árin eftir samruna

félaganna. Í því felist ekki samþykkt á framtíðar skattskilum stefnanda. Gera verði auk heldur skýran greinarmun á því, hvort óafturtækt yfirfæranlegt tap hefur myndast á tilteknu rekstrarári vegna ólögmeðs frádráttar eða hvort um viðvarandi ólögmeðt ástand sé að ræða og ekki fái staðist að skattaðilar ávinni sér réttmætar væntingar við slíkar aðstæður.

Stefndi telur að hér sé deilt um atriði sem skýr lagaákvæði gildi um. Hér sé ekki um breytingar á stjórnsluframkvæmd að ræða og ekki verði annað séð en að stjórnsluhættir ríkisskattstjóra hafi verið vandaðir og gætt hafi verið að jafnræðisreglu við afgreiðslu málsins hjá ríkisskattstjóra.

Með vísan til þess sem að framan greinir standist frádráttur umrædds fjármagnskostnaðar ekki þau skilyrði sem fram koma í 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. mgr. 49. gr. sömu laga. Þá hafi ríkisskattstjóri verið innan lögbundinna endurákvörðunarheimilda sinna og tímafresta samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga um tekjuskatt í úrskurði sínum hinn 13. desember 2013. Beri þannig að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í máli þessu.

V.

Niðurstaða

Í máli þessu er annars vegar deilt um frádráttarbærni tiltekinna fjármagnsgjalda í skattskilum stefnanda árið 2007, sbr. 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, og hins vegar hvort frestur ríkisskattstjóra samkvæmt 1. og 2. mgr. 97. gr. sömu laga til að endurávarða opinber gjöld stefnanda vegna þess árs hafi verið liðinn.

Hin umdeildu fjármagnsgjöld voru vegna skuldar stefnanda við móðurfélag sitt Skipti hf. sem stofnað var það sama ár með skiptingu úr stefnanda. Við skiptinguna yfirtók Skipti hf. tiltekna skuld stefnanda og eignaðist um leið kröfu á hendur honum. Hin yfirtekna skuld voru eftirstöðvar skuldar sem fallið hafði í hlut stefnanda á árinu 2005 við öfugan samruna við þáverandi móðurfélag sitt, Skipti ehf., en Skipti ehf. hafði fyrr á árinu 2005 stofnað til þeirrar skuldar til að fjármagna kaup á hlutafé í stefnanda. Hlutaféð í stefnanda keypti Skipti ehf. af ríkissjóði og greiddi andvirðið annars vegar með eigin fé að fjárhæð 30.000.000.000 kr. og hins vegar fyrrgreindu lánsfé að fjárhæð 38.440.6099.000 kr.

Kröfu sína um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra byggir stefnandi einkum á því að tilfærð fjármagnsgjöld hafi uppfyllt skilyrði 31. gr. laga nr. 90/2003 til að vera frádráttarbær rekstrarkostnaður frá tekjum. Fjármagnsgjöldin hafi gengið til að afla félaginu tekna, tryggja þær og halda þeim við, því til að lækka fjármagnsgjöldin hefði félagið ekki haft önnur úrræði en að nota peningalegar

eignir eða selja aðrar eignir félagsins til að greiða skuldina og þær eignir sem notaðar eru með þeim hætti nýtist þar af leiðandi ekki lengur við tekjuöflunina. Í reynd felur þessi málsástæða stefnanda í sér að öll fjármagnsgjöld lögaðila séu frádráttarbær frá tekjum, óháð því hvort skuldin gengur til að afla tekna eða eigna. Skuldin verður þó að tengjast atvinnurekstri aðila og þegar um er að ræða skuld eins og þá sem um ræðir í þessu máli skortir nokkuð upp á að þau tengsl séu nægilega nánin eða bein. Vísast í því sambandi til dóma Hæstaréttar í málum nr. 555/2012 og nr. 529/2013 en þar varð niðurstaðan sú að fjármagnsgjöld af láni sem tekið var til að afla hluta í dótturfélagi uppfyllti ekki frádráttarskilyrði 31. gr., sbr. 2. mgr. 49. gr. laga nr. 90/2003, eftir öfugan samruna móðurfélags við dótturfélag þar sem þau gengju ekki til að afla tekna í atvinnurekstri. Ekki er því fallist á þessa málsástæðu stefnanda.

Stefnandi byggir einnig á að skuldskeytingin sem átti sér stað við skiptingu Skipta hf. úr stefnanda hafi ekki falið í sér endurfjármögnun skuldarinnar sem stefnandi yfirtók við hinn öfuga samruna árið 2005, eins og ríkisskattstjóri byggir á í úrskurði sínum. Hvort sem yfirtaka Skipta hf. á skuld stefnanda hefur farið fram með formlegri endurfjármögnun með uppgreiðslu fyrra láns og stofnun nýrrar skuldar eða með skuldskeytingu er hins vegar ljóst, eins og rakið er að framan, að uppruni skuldar stefnanda við Skipta hf. er lánið sem stefnandi yfirtók við samrunann árið 2005. Við skiptinguna yfirtók Skipti hf. það lán og eignaðist um leið sem endurgjald kröfu á hendur stefnanda. Skuld stefnanda við Skipti hf. var þannig óviðkomandi rekstri stefnanda og telst kostnaður sem henni fylgir því ekki frádráttarbær rekstrarkostnaður hjá stefnanda sbr. fyrrgreinda dóma Hæstaréttar Íslands í málum nr. 555/2012 og nr. 529/2013.

Að mati stefnanda er endurákvörðun ríkisskattstjóra jafnframt haldin þeim annmörkum að fresturinn til að gera hana hafi verið útrunninn samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Í ákvæðinu felist að heimild skattyfirvalda til að hrinda í framkvæmd endurákvörðun áður álagðra opinberra gjalda á árinu 2013 nái ekki lengra aftur en til gjaldársins 2008, vegna tekna og eigna rekstrarárið 2007. Vextirnir sem um er deilt í máli þessu eigi rót rekja til skuldbindinga sem stefnandi hafi yfirtekið við samruna 2005. Með vísan til 1. mgr. 51. gr. laga nr. 90/2003 geti ríkisskattstjóri því ekki með úrskurði árið 2013 hróflað við þeim. Heimild til endurákvörðunar opinberra gjalda í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 nær til eigna og tekna síðustu sex ára óháð aldri gerninga sem tekjur og eignir hvers árs kunna að grundvallast á. Í þessu máli er ekki deilt um samruna Skipta ehf. og stefnanda sem kom til árið 2005 heldur þá ákvörðun stefnanda að draga frá tekjum fjármagnsgjöld samkvæmt 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003. Skattskil miðast við eignir og tekjur hvers árs og við mat á réttmæti tekna og gjalda, eigna og skulda eru skattyfirvöld

óbundin af því hvaða meðferð þau hafa áður fengið. Fjármagnsgjöld vegna skuldarinnar falla til á hverju ári og í úrskurði ríkisskattstjóra eru opinber gjöld vegna tekjuársins 2007 endurákvörðuð en ekki er hróflað við álögðum gjöldum fyrri ára. Ber því að hafna þessari málsástæðu stefnanda.

Loks byggir stefndi á því að hann hafi lagt fram með skattframtali sínu og ársreikningi fullnægjandi gögn sem byggja hefði mátt rétta álagningu á. Ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi því girt fyrir endurákvörðunina. Af gögnum málsins má ráða að ekki hafi verið unnt að sjá hvernig hin framtöldu fjármagnsgjöld voru samsett. Ríkisskattstjóra var því hvorki unnt að greina af framtalinu eða fylgigögnum þess hvort fjármagnsgjöld vegna hinnar umdeildu skuldar hefðu verið gjaldfærð í skattskilum stefnanda né, ef þau voru gjaldfærð, hversu há sú gjaldfærsla var. Ekki á því við að beita 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 eins og hér stendur á og er málsástæðunni því hafnað.

Af öllu ofangreindu leiðir að taka verður aðalkröfu stefnda til greina og sýkna hann af öllum kröfum stefnanda.

Eftir þessum úrslitum og að teknu tilliti til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 verður stefnanda gert að greiða málskostnað sem þykir hæfilega ákvarðaður 1.200.000 krónur.

Dóminn kváðu upp héraðsdómarinn Þórður Clausen Þórðarson, sem var dómsformaður, og meðdómendurnir Ásmundur G. Vilhjálmsson aðjúnkt og Hersir Sigurgeirsson dósent, báðir við viðskiptafræðideild Háskóla Íslands.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Símans hf., í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 1.200.000 krónur í málskostnað.

Þórður Clausen Þórðarson
Ásmundur G. Vilhjálmsson
Hersir Sigurgeirsson