

D Ó M U R

Mál þetta er höfðað með stefnu birtri 24. júní 2016 og dómtekið 13. febrúar sl. Stefnandi er Páll Ragnar Kristjánsson, 1A Ilot A173, Tevragh Zeina, Nouakchott, Míritaníu. Stefndi er ríkisskattstjóri, Laugavegi 166, Reykjavík og er honum einnig stefnt fyrir hönd íslenska ríkisins.

Stefnandi krefst þess að ógiltur verði með dómi úrskurður ríkisskattstjóra 19. febrúar 2016 „þess efnis að stefnandi teljist vera skattalega heimilisfastur hér á landi og beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, vegna tekna sinna og eigna á tímabilinu frá 17. mars 2006 til 31. desember 2010“. Hann krefst einnig málskostnaðar.

Stefndu krefjast sýknu auk málskostnaðar.

Helstu ágreiningsefni og yfirlit málsatvika

Efnislegur ágreiningur aðila snýr að skattalegri heimilisfesti stefnanda samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og gildi úrskurðar stefnda, ríkisskattstjóra (hér eftir vísað til sem „stefnda“), 19. febrúar 2016 um að stefnandi teljist hafa verið heimilisfastur hér á landi og borið ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt téðri grein laganna frá 17. mars 2006. Aðilar deila um ýmis atvik málsins sem lúta að búsetu stefnanda í Míritaníu.

Stefnandi, sem er íslenskur ríkisborgari, hefur starfað sem skipstjóri á verksmiðjuskipum sem stunda veiðar í lögsögu Míritaníu frá 1. ágúst 2005 og starfar þar enn. Þessi skip hafa verið gerð út til veiða af erlendum útgerðarfélögum, meðal annars skráð á Kýpur og Belís. Laun stefnanda voru greidd inn á bankareikning í Lúxemborg. Samkvæmt framburði hans fyrir dómi notaði hann einungis reiðufé í Míritaníu sem hann kom með með sér eða lét flytja með SWIFT-færslum frá banka sínum í Lúxemborg. Stefnandi kveður vinnuveitanda hafa dregið skatta af launum hans sem síðan voru greiddir í Míritaníu. Liggja fyrir í málinu staðfestingar míritanískra skattyfirvalda um skattskyldu stefnanda þar í landi ásamt þeim fjárhæðum sem mótteknar hafa verið vegna árána 2006 til 2014. Einnig liggja fyrir búsetuvottorð og afrit af persónuskilríkjum stefnanda útgefin af míritanískum yfirvöldum.

Stefnandi tilkynnti Þjóðskrá um flutning lögheimili síns til Míritaníu 17. mars 2006. Samkvæmt stefnu tók hann þá að leigu íbúð að „Dans S2 Villa við 550 Ksar Nord, Nouakschott, Míritanía“. Liggur fyrir í málinu leigusamningur, á frönsku, dagsettur 27. mars 2006 um „eitt herbergi í húsi [...] staðsett að 550 Ksar Nord“ en á frummálinu er orðrétt vísað til „UN (sic!) CHAMBRE DANS S2 VILLA située à 550 KSAR NORD“. Einnig liggur fyrir leigusamningur dagsettur

30. mars 2014 um leigu á íbúð við núverandi heimilisfang stefnanda. Báðir samningarnir eru stimplaðir af lögbókanda 24. júlí 2014.

Eftir tilkynningu stefnanda um flutning lögheimilis var lögheimili hans í þjóðskrá skráð í „Afríku“. Ekki er um það deilt að stefnandi átti áfram fasteign á Íslandi sem hann kveðst hafa nýtt sér þegar hann var á Íslandi í fríum. Seldi hann íbúð í Hafnarfirði á árinu 2007 og keypti þá aðra íbúð í sama sveitarfélagi. Er og ágreiningslaust að stefnandi notaði greiðslukort sín meðan hann dvaldist hér á landi. Þá átti hann bifreiðir og keypti hér sumarbústað árið 2009. Stefnandi var ekki í sambúð eða hjónabandi, hvorki á Íslandi né Mánítaníu, en á dóttur sem búíð hefur hér á landi. Stefnandi hefur ekki átt fasteignir í Mánítaníu. Hann skilaði skattframtölum vegna áráanna 2006 og 2007 á Íslandi.

Með tilkynningu skattrannsóknarstjóra ríkisins til stefnanda 4. maí 2012 hófst rannsókn á grundvelli 103. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 á skattskilum stefnanda vegna tekjuáranna 2008 til og með 2010. Með tilkynningu skattrannsóknarstjóra 5. desember 2012 var rannsóknin rýmkuð og náði þá jafnframt yfir tekjuárin 2006 og 2007. Stefnandi fór í tvær skýrslutökur hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins, þá fyrri 26. september 2012 og þá síðari 16. september 2014. Lagði hann fram ýmis gögn vegna rannsóknarinnar sem ekki er ástæða til að gera sérstaka grein fyrir. Í stefnu kemur fram að eftir fyrri skýrslutökuna hafi starfsmaður skattrannsóknarstjóra reynt að afla upplýsinga með aðferðum sem umboðsmaður Alþingis hefur talið fara gegn góðum stjórnsýslureglum, sbr. álit nr. 8383/2015. Með hliðsjón af úrskurði stefnda og úrlausn málsins þykir ekki ástæða til að gera sérstaka grein fyrir þeim þætti málsins.

Hinn 17. apríl 2015 fékk stefnandi tækifæri til að yfirfara frumskýrslu skattrannsóknarstjóra og skilaði hann ítarlegum andmælum 15. maí 2015. Fara þau andmæli í meginatriðum saman við málatilbúnað hans í máli þessu. Skattrannsóknarstjóri lauk máli stefnanda með skýrslu 23. september 2015 sem afhent var stefnda. Með skýrslunni fylgdu athugasemdir og andmæli stefnanda.

Með tölvubréfi 15. janúar 2016 boðaði stefndi breytingu á skattalegri heimilisfesti stefnanda. Stefnandi lagði fram athugasemdir sínar 8. febrúar 2016. Hinn 19. sama mánaðar kvað stefndi upp hinn umdeilda úrskurð.

Í úrskurði stefnda eru atvik málsins rakin og vísað til andmæla stefnanda. Því næst segir: „Í andmælabréfinu voru ítrekuð andmæli sem komu fram við skýrslu skattrannsóknarstjóra, ekki þykir tilefni til að svara þeim sérstaklega þar sem það var ítarlega gert af hálfu skattrannsóknarstjóra í skýrslu hans. Þá er var lagt fram vottorð frá mánítanískum skattyfirvöldum. Er í þessu vottorði staðfest lögheimili [stefnanda] þar í landi auk þess sem fjárhæðir skattgreiðslna eru

staðfestar. Varðandi vottorð um lögheimili vill ríkisskattstjóri taka fram að Ísland á ekki í stjórnmalasambandi eða hefur gert upplýsingaskipta- eða tvísköttunarsamning við Mánitánú og því á embættið erfitt með að sannreyna þær upplýsingar sem þar koma fram. Þá eru upplýsingar um lögheimili [stefnanda] í Mánitánú ekki í samræmi við skráningu í Þjóðskrá. Ekki er tekin afstaða til skattgreiðslna í Mánitánú í úrskurði þessum. Það sem [umboðsmaður stefnanda] kallar „dylgjur“ og „vanþekkingu“ þegar því er haldið fram að gjaldandi hafi dvalið á hótélum í Mánitánú að þar [sic!] er eingöngu verið að vísa til þess sem fram kom hjá gjaldanda í skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins. Að öðru leyti um tilskrif um rannsókn og rannsóknarhætti skattrannsóknarstjóra ríkisins verður að vísa til svara þeirrar stofnunar við sömu andmælum umboðsmanns gjaldanda enda er það ekki hlutverk ríkisskattstjóra að endurskoða ákvarðanir hliðsetts stjórnvalds. Ekki verður hér fjallað um frekari athugasemdir umboðsmanns gjaldanda um skattskil hans. Í fylgiskjali með bréfi umboðsmannsins er útskrift af upptöku sem óskyldur umbjóðandi tók upp af samtali á starfsstöð ríkisskattstjóra. Sá málatilbúnaður sem þar var settur fram er ótengdur því máli sem hér er til umfjöllunar. Þá fellst ríkisskattstjóri ekki á að leggja til grundvallar gögn sem aflað hefur verið með ólögum hætti [...].“

Því næst er í úrskurði stefnda vísað til tiltekins dóms Héraðsdóms Reykjavíkur sem ríkisskattstjóri telur lúta að sambærilegum málsástæðum. Þá segir eftirfarandi: „Ekki hafa verið lögð fram gögn sem sýna að [stefnandi] hafi tekið upp raunverulega búsetu í Mánitánú. Hann átti fasteign og ökutæki hér á landi og samkvæmt upplýsingum um notkun greiðslukorts hans var það eingöngu notað hér á landi eða á ferðalögum til og frá Íslandi. Ekki verður séð að hann hafi notað fjármuni sína í Mánitánú. [/] Með hliðsjón af fyrirliggjandi upplýsingum og gögnum þykir sýnt að [stefnandi] hefur ekki stofnað til heimilis erlendis og heimilisfesti á Íslandi. Telst hann því hafa verið heimilisfastur hér á landi frá 29. september 2006 í skilningi 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. 2. gr. laga nr. 21/1990, um lögheimili, og uppfyllt skilyrði laga 90/2003 [sic!], um tekjuskatt, til að bera fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi.“

Undir meðferð málsins lagði stefnandi fram greiðslukvittanir fyrir húsaleigu í Mánitánú. Er sönnunargildi þeirra skjala mótmælt af hálfu stefnda.

Við aðalmeðferð málsins gaf stefnandi aðilaskýrslu. Þá kom fyrir dóminn sem vitni Guðrún Ásta Sigurðardóttir, starfsmaður stefnda.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi reisir kröfu sínar á því að stefndi hafi með ýmsum hætti brotið gegn málsmeðferðarreglum stjórnsýsluréttar, einkum rannsóknarreglu og skyldu til

leiðbeininga. Þá telur stefnandi að úrskurður stefnda feli í sér brot gegn jafnræði auk þess sem því var hreyft við aðalmeðferð málsins að brotið hefði verið gegn lögmætum væntingum stefnanda. Þá gerir stefnandi margvíslegar athugasemdir við rökstuðning stefnda sem hann telur rangan og ómálefnalegan.

Að því er varðar brot gegn rannsóknarreglu stjórnarsýsluréttar, sbr. 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, vísar stefndi til þess að í úrskurði stefnda komi fram að stuðst sé við niðurstöðu skattrannsóknarstjóra ríkisins um mat á því hvort stefnandi hafi haft skattalega heimilisfesti á Íslandi. Ekkert sjálfstætt mat stefnda fari hins vegar fram. Þá segi að það sé ekki hlutverk stefnda að endurskoða ákvarðanir hliðsetts stjórnvalds. Fari stefndi með þessu á svig við lögbundið hlutverk sitt samkvæmt 2. mgr. 1. gr. nr. 90/2003 þar sem segi að stefndi hafi úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi. Í reynd hafi stefndi framselt úrskurðarvald sitt til annars embættis.

Stefnandi telur einnig að skattrannsóknarstjóri hafi ekki heimild til að hefja rannsókn sem varðar skattalega heimilisfesti. Máli stefnanda hafi aldrei verið vísað til skattrannsóknarstjóra og sé um að ræða túlkun lagaákvæðis sem alls ekki eigi undir embætti hans, sbr. m.a. skilgreiningu 7. gr. reglugerðar nr. 373/2001 um framkvæmd skattefirlits og skattrannsókna. Skattrannsóknarstjóri eigi að rannsaka skattsvik samkvæmt erindisbréfi skattrannsóknarstjóra 4. nóvember 1996 sem birt sé á vefsíðu embættisins. Þar komi enn fremur fram að verkefni hans sé að rannsaka mál sem skattstjórar og ríkisskattstjóri vísa til hans auk rannsókna að eigin frumkvæði. Sé af þeim sökum gerð krafa um að úrskurður stefnda verði felldur úr gildi.

Stefnandi vísar til þess að í 2. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 segi að þeir sem flutt hafa úr landi felli niður heimilisfesti sína ef þeir sanna að þeir hafi skattskyldu í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt skattskyldu sinni. Þessi skattskylda gildir þó aðeins í þrjú ár frá næstu áramótum að telja eftir flutning úr landi. Þetta ákvæði leiði til þess að þeir sem fellt hafa niður heimilisfesti sína með því að hafa flutt utan séu skattskyldir í 3 ár, en aldrei lengur. Stefnandi telur að samkvæmt þessu hafi honum borið að upplýsa um skattamál sín fyrir árin 2006, 2007, 2008 og 2009, en ekki eftir það tímamark. Í lagaákvæðinu sé jafnframt vísað til þess að sá sem fellir niður heimilisfesti sína skuli afhenda vottorð sem sanni að hann sé skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum sínum. Stefnandi hafi framvísað öllum þeim gögnum sem óskað hafi verið eftir, svo sem persónuskilríkjum, búsetuvottorðum, leigusamningum, vottorðum um skattskyldu og skattgreiðslur með tilgreiningu fjárhæða. Stefnandi mótmælir staðhæfingu stefnda um að ekkert stjórn málasamband sé við Mánitánú svo og að ekki sé hægt

að taka til greina gögn þaðan vegna spillingar í landinu eða vegna þess að engir samningar um upplýsingaskipti hafi verið gerðir milli landanna. Telur stefnandi að kröfur stefnda um gögn séu slíkar að honum sé í reynd ómögulegt að verða við þeim. Skorti þessar kröfur alfarið lagastoð. Séu röksemdir stefnda því ómálefnalegar og rangar og beri að ógilda úrskurð hans af þeim ástæðum.

Stefnandi vísar til þess að þau gögn sem hann hafi lagt fram séu í samræmi við vottorð sem a.m.k. fjórir sjómenn lögðu fram við rannsókn skattstjórans í Reykjanesumdæmi. Er í þessu efni vísað til úrskurðar skattstjórans í Reykjanesumdæmi 26. nóvember 2004 og fleiri úrskurða þar sem miðað er við að gjaldanda sé nægilegt að sýna fram á að hann sé skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og aðrir menn sem eru þar heimilisfastir. Felist í þessu viðurkenning á því af hálfu skattyfirvalda hvernig stefnandi skyldi haga sínum skattamálum. Er vísað til þess að stefnda hafi borið að virða jafnræði stefnanda, sbr. 11. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 og 65. gr. stjórnarskrár Íslands nr. 33/1944, sem og leiðbeiningarskyldu sína.

Stefnandi telur að skattyfirvöld hafi nýtt þessa úrskurði sem leiðbeiningu til stefnanda þegar hann leitaði eftir því hvernig hann skyldi haga sínum skattamálum áður en hann flutti lögheimili sitt til Mánáttar árið 2006. Hann vísar til meginreglu íslensks réttar um bann við afturvirkni laga og sjónarmiða um endurupptöku stjórnarsýslumála. Geti stjórnvald ekki, þvert á fyrri úrskurði og þar með ríkjandi rétt, lagt á skatt með því að úrskurða stefnanda með skattalega heimilisfesti 10 ár aftur í tímann. Fyrir liggir að stefnandi hafi fullnægt þeim kröfum sem leiða af umræddum úrskurðum skattstjórans. Stefnandi geti ekki breytt viðmiðum sínum frá einum tíma til annars.

Stefnandi vísar til þess að hann hafi gert kröfu um að upplýst yrði hvaða gögn þyrfti að leggja fram vegna skattalegrar heimilisfesti og óskað eftir að stefndi afhenti sýnishorn til að enginn vafi léki á að þessu leyti. Við þessari einföldu kröfu hafi ekki verið brugðist og þannig brotið gegn lögboðinni leiðbeiningarskyldu, sbr. 7. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Stefnandi vísar einnig til þess að þótt úrskurðarframkvæmd hafi verið breytt hafi starfsmaður stefnda áfram veitt sambærilegar leiðbeiningar og fyrr um flutning skattalegrar heimilisfestar. Sami starfsmaður hafi síðan tekið þátt í því að kveða upp úrskurð sem gangi þvert á þessar leiðbeiningar. Þau vinnubrögð leiði til þess að ógilda beri úrskurðinn á grundvelli 6. tölulídar 3. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 vegna vanhæfis starfsmannsins til úrskurðar um málefnið.

Stefnandi mótmælir tilvísun stefnda til skráningar lögheimilis hans í Þjóðskrá og ósamræmis að því leyti. Við flutning úr landi hafi Þjóðskrá ekki óskað eftir að hafa vitneskju um lögheimili stefnanda í Mánáttar og talið nægjanlegt að

það væri skráð „Afrika“. Sé það til samræmis við venjulega starfshætti Þjóðskrár. Ljóst sé af gögnum málsins að stefnandi hafi flutt búferlum. Sú staðreynd að stefnandi átti fasteign á Íslandi og hafi komið hingað í frítíma sínum, leiði ekki til annarrar niðurstöðu. Því er einnig mótmælt að stefnandi hafi ekki ráðstafað fjármunum sínum í Mánítaníu. Ekkert liggir fyrir um ráðstöfun fjár af reikningum stefnanda í Lúxemborg. Fari fullyrðing stefnda gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og meðalhófsreglu sbr. 12. gr. sömu laga. Ekkert tillit sé tekið til aðstæðna í Mánítaníu en þar fari viðskipti almennt fram með reiðufé. Svo hafi einnig átt við um stefnanda.

Stefnandi telur að skýrsla skattrannsóknarstjóra, sem stefndi hafi vísað til, sé ótrúverðug og gefi ekki rétta mynd af högum stefnanda. Sé þannig vísað til þess í skýrslunni að íslensk fyrirtæki hafi ekki greitt skatta af launum stefnanda þegar fyrir liggir að stefnandi hafi verið launþegi hjá erlendum félögum. Fari þessi vinnubrögð gegn rannsóknarreglu stjórnsýslulaga sbr. 10. gr. laga nr. 37/1993, sem og meðalhófsreglu sömu laga sbr. 12. gr. laganna. Vinnubrögð við rannsókn málsins hjá embætti skattrannsóknarstjóra fari jafnframt gegn 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. 2. mgr. 6. gr. laga nr. 62/1994 og stjórnarskrá Íslands, sbr. 2. mgr. 70. gr. laga nr. 33/1944. Fari allar fullyrðingar stefnda gegn gögnum málsins eins og að framan er rakið.

Samkvæmt framangreindu telur stefnandi að stefndi hafi, í fyrsta lagi, brotið gegn 7., 10. og 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Í öðru lagi fari úrskurðurinn gegn stjórnarskránni, aðallega jafnræðisreglu 65 gr. hennar, þar sem í engu sé tekið tillit til fyrri úrskurða og einnig 40. gr., sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar um afturvirkni skattheimtu. Í þriðja lagi grundvallist úrskurður stefnda á ómálefnalegum sjónarmiðum að því er varðar mat á gögnum frá stefnanda. Sé brotið gegn skýrum texta 1. gr. laga nr. 90/2003 um innihald vottorða sem krafist sé og fullyrt að ekki sé hægt að líta til þeirra vottorða sem stefnandi hafi lagt fram. Í fjórða lagi uppfylli stefnandi öll ákvæði laga fyrir því að skattaleg heimilisfesti hans sé í Mánítaníu og hafi lagt fram fullnægjandi gögn þar að lútandi.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi vísar til ákvæða 1. gr. laga nr. 90/2003 og athugasemda við það frumvarp sem varð að lögum nr. 21/1990 um lögheimili. Telur stefndi að ákvæðin eigi það sammerkt að gera kröfu um ákveðna nærveru eða dvöl einstaklings á landinu til þess að hann geti borið ótakmarkaða skattskyldu hérlendis. Líkt og fram komi í úrskurði stefnda hafi stefnandi ekki stofnað til heimilis erlendis og eigi skattalega heimilisfesti á Íslandi. Stefndi telur því að stefnandi hafi ekki fellt niður heimilisfesti sína hér á landi, í skilningi laga um lögheimili, þrátt fyrir tilkynningu

til þjóðskrár 17. mars 2006. Er því þar af leiðandi mótmælt að stefnanda hafi einungis borið að upplýsa um skattamál sín fyrir árin 2006 til 2009. Stefndi vísar til þess að fjarvera stefnanda frá Íslandi helgist af vinnu hans, en ekki af því að hann hafi raunverulega fella niður búsetu og heimilisfesti hér á landi.

Stefndi vísar til skýrslu skattrannsóknarstjóra þar sem fram komi að samkvæmt rannsókn á debetskort- og kreditkortanotkun stefnanda, flugmiðum og gögnum tengdum ferðalögum, hafi verið leitt í ljós að árin 2006 til 2010 hafi stefnandi dvalið 140 til 216 daga á Íslandi. Af gögnum málsins verður því ekki annað ráðið en að stefnandi hafi varið frítíma sínum annars staðar en í Mánitáníu og hafi stefnandi ekki sýnt fram á annað með málatilbúnaði sínum. Hann hafi átt hér eignir og ráðstafað fjármunum sínum að mestu hér á landi, m.a. með kaupum á fasteignum til eigin nota.

Stefndi telur að stefnandi hafi veitt misvísandi upplýsingar um dvalarstað sinn í Mánitáníu og vísar til nánar tilgreindra atriða í skýrslu stefnanda fyrir skattrannsóknarstjóra því til stuðnings. Stefnandi hafi auk þess hvorki lagt fram kvittanir fyrir greiðslu leigunnar, né fyrir greiðslu vatns og rafmagns, þrátt fyrir að skattrannsóknarstjóri hafi óskað eftir því að fá þær í hendur. Þá er bent á að leigusamningar sem stefnandi hafi lagt fram beri stimpil lögbókanda með dagsetningunni 24. júlí 2014 en án áritunar hans. Öllum málsástæðum stefnanda sem reistar eru á þeim grunni að hann haldi heimili í Mánitáníu er mótmælt sem röngum og ósönnuðum.

Stefndi vísar til þess að launagreiðendur stefnanda hafi ekki verið skráðir í Mánitáníu og laun greidd inn á reikning í Lúxemborg og Íslandi. Stefnandi eigi enga bankareikninga í Mánitáníu. Svo virðist sem stefnandi hafi ekki tekið út reiðufé af bankareikningum sínum á Íslandi og bendi það til þess að hann hafi ekki haft not fyrir reiðufé. Stefnandi hafi ekki gefið skýringar á því hvernig hann gat dvalið í Mánitáníu og haldið þar heimili, eins og haldið hafi verið fram, án þess að hafa reiðufé milli handa. Stefndi vísar einnig til þess að enginn skriflegur ráðningarsamningur hafi verið gerður við erlenda vinnuveitendur stefnanda og óljóst sé hvort hann hafi verið launþegi eða verktaki. Stefnandi hafi ekki lagt fram framtalsgögn, greiðslukvittanir eða önnur gögn sem sýni með óyggjandi hætti að staðin hafi verið skil á skattgreiðslum fyrir hann til mánitánískra skattyfirvalda.

Stefndi mótmælir sönnunargildi gagna sem stafa frá mánitánískum yfirvöldum í málinu. Ísland hafi ekki tekið upp stjórnmalasamband við Mánitáníu og löndin hafi ekki gert með sér tvísköttunarsamning eða upplýsingaskiptasamning og því sé ómögulegt fyrir íslensk stjórnvöld að sannreyna hvort „vottorðin” séu gefin út af þar til bærum stjórnvöldum, eða hvort þau séu efnislega rétt. Stjórnarfar í Mánitáníu sé með þeim hætti að óvarlegt þyki að treysta gögnum þaðan og séu

skjöl þaðan t.d. ekki viðurkennd af skattfirvöldum á öðrum Norðurlöndum.

Stefndi mótmælir því að annmarkar séu á úrskurði hans sem leiði til þess að ógilda beri hann. Hann vísar til hlutverks skattrannsóknarstjóra samkvæmt 103. gr. laga nr. 90/2003. Engar takmarkanir séu á heimild skattrannsóknarstjóra til að rannsaka tilvik þar sem vafi ríkir um skattskyldu manns í öðru ríki. Málsástæðu stefnanda um að stefndi hafi látið skattrannsóknarstjóra fara með hið raunverulega úrskurðarvald sem tilgreint sé í 1. gr. laga nr. 90/2003 er mótmælt sem rangri og órökstuddri. Við úrlausn sína hafi stefndi meðal annars byggt á rannsókn skattrannsóknarstjóra en einnig hafi verið litið til annarra gagna sem stefnandi lagði fram. Andmæli stefnanda og gögn um skattgreiðslur hans árin 2006 til 2014 hafi hins vegar ekki hnekkst niðurstöðu skattrannsóknarstjóra í máli hans. Við rannsókn á máli stefnanda hafi verið gætt að 10. gr. laga nr. 37/1993. Mál stefnanda hafi verið fullrannsakað þegar ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð sinn 19. febrúar 2016.

Að því er varðar tilvísun stefnda til skattrannsóknarstjóra sem „hliðsetts stjórnvalds“ telur stefndi ljóst að verið sé að vísa til umfjöllunar þess fyrrnefnda um andmæli og athugasemdir stefnanda og jafnframt þess að úrskurður stefnda hafi ekki snúist um skattskil heldur einungis heimilisfesti.

Hvað varðar tilvísun stefnanda til mála sem úrskurðuð voru hjá skattstjóranum á Reykjanesi árið 2005 er tekið fram að stefndi hafi enga aðild átt að þeim málum. Tilvísun stefnanda til 20. gr. laga nr. 37/1993 eigi því ekki við. Að auki hafi þau mál ekki verið rannsökuð af skattrannsóknarstjóra, eins og mál stefnanda, og þau mál hafi ekki falið í sér úrskurð um skattalega heimilisfesti samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Í málunum hafi verið fjallað um takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 3. gr. laga nr. 90/2003 vegna tekna erlendis. Mál stefnanda sé ekki á nokkurn hátt sambærilegt úrskurðunum frá árinu 2005. Auk þess geti misbrestur í framkvæmd stjórnvalds ekki leitt til þess að aðrir aðilar geti krafist þess á grundvelli jafnræðisreglu að stjórnvöld hagi sér á sama hátt gagnvart þeim.

Málsástæðu stefnanda á þá leið að meðalhófsregla 12. gr. stjórnsýslulaga hafi verið brotin er mótmælt sem rangri, enda hafi úrskurður ríkisskattstjóra um heimilisfesti stefnanda verið kveðinn upp á grundvelli gildandi réttarreglna. Stefndi telur engan vafa ríkja um að skattrannsóknarstjóri geti að eigin frumkvæði hafið rannsókn á skattskilum aðila. Mótmælt er sem rangri og órökstuddri málsástæðu stefnanda að með úrskurði stefnda hafi verið brotið gegn meginreglu íslensks réttar um bann við afturvirkni laga og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Staðreyndin sé sú að sjái gjaldendur ekki til þess að skráning þeirra sé rétt þá líði alltaf nokkur tími þar til ríkisskattstjóra verður ljóst að heimilisfestisskráning sé röng. Málsástæðu stefnanda um að stjórnvöld hafi nýtt úrskurði skattstjórans í Reykjanesumdæmi frá árinu 2005

sem leiðbeiningu til stefnanda árið 2006 er mótmælt sem rangri og ósannaðri. Jafnvel þótt stefnanda tækist slík sönnun hefðu slíkar leiðbeiningar miðast við að stefnandi flytti heimili sitt úr landi í raun og veru. Stefnanda, sem hafi notið lögmannaástoðar á öllum stigum málsins, hafi ekki getað dulist að hann þyrfti að leggja fram gögn til sönnunar á því að hann byggir raunverulegu í Mánáttu og greiddi þar skatta. Slík fullnægjandi gögn hafi stefnandi ekki viljað eða getað lagt fram. Málsástæðu stefnanda um að leiðbeiningarskyldu 7. gr. laga nr. 37/1993 hafi ekki verið gætt er mótmælt enda sé sú fullyrðing stefnanda í beinni andstöðu við annan málatilbúnað hans. Málsástæðu stefnanda um meint vanhæfi stafsmanns stefnda er mótmælt sem órökstuddri og ósannaðri.

Við aðalmeðferð málsins var tilvísun stefnanda til sjónarmiða um réttmætar væntingar mótmælt sem nýjum og of seint fram komnum málsástæðum.

Niðurstaða

Þrátt fyrir orðalag kröfugerðar stefnanda verður að líta svo á að í málinu krefjist stefnandi ógildingar fyrrgreinds úrskurðar stefnda, ríkisskattstjóra, 19. febrúar 2016, í heild sinni.

Í málinu er ríkisskattstjóra, sem er sjálfstæð ríkisstofnun, einnig stefnt fyrir hönd íslenska ríkisins án þess að nauðsyn aðildar ríkisins sé rökstudd eða gerð grein fyrir því með hvaða hætti ríkisskattstjóri geti talist þar til bær fyrirvarmaður ríkisins samkvæmt 5. mgr. 17. gr. laga nr. 91/1991. Er aðild íslenska ríkisins að málinu, svo og fyrirvar þess, því svo vanreifað að varðar sjálfkrafa frávísun málsins að þessu leyti.

Við aðalmeðferð málsins mótmælti lögmaður stefnda tilvísununum stefnanda til sjónarmiða um réttmætar væntingar sem nýjum og of seint fram komnum málsástæðum. Að mati dómsins eru sjónarmið um réttmætar væntingar þáttur í þeim jafnræðisrökum sem stefnandi byggir málatilbúnað sinn að verulegu leyti á. Verður því ekki á það fallist að við úrlausn málsins verði ekki litið til réttmætra væntinga stefnanda þegar hann tilkynnti um flutning lögheimilis síns með hætti sem áður hefur grein verið gerð fyrir.

A

Að mati dómsins er ekkert komið fram sem styður fullyrðingar stefnanda um vanhæfi annars starfsmanns stefnda sem ritaði undir áðurgreindan úrskurð. Þá telur dómurinn einnig haldlausa þá málsástæðu stefnanda að skattrannsóknarstjóri hafi farið út fyrir lögbundnar heimildir sínar, sbr. einkum 103. gr. laga nr. 90/2003, með því að taka meðal annars skattalega heimilisfesti stefnanda til rannsóknar og leggja skýrslu þar að lútandi fyrir stefnda. Í samræmi við hlutverk skattrannsóknarstjóra var stefnda rétt að horfa til rannsóknar hans við þá ákvörðun

sem um er deilt í málinu. Liggur einnig fyrir að stefnanda var gefinn kostur á andmælum og lágu sjónarmið hans um rannsókn skattrannsóknarstjóra því rækilega fyrir áður en stefndi kvað upp úrskurð sinn.

Ummæli í úrskurði stefnda um að það sé ekki hlutverk hans að endurskoða ákvarðanir hliðsetts stjórnvalds lutu að athugasemdum stefnanda um rannsókn og rannsóknarhætti skattrannsóknarstjóra. Verður því ekki á það fallist að með þessu hafi stefndi vanrækt þá skyldu sína að upplýsa og leggja sjálfstætt mat á atvik málsins. Með vísan til þeirrar ítarlegu rannsóknar sem fram fór á vegum skattrannsóknarstjóra, svo og þeirrar gagnaöflunar sem stefndi gaf stefnanda kost á, var því ekki brotið gegn rannsóknarskyldu samkvæmt 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993. Þá telur dómurinn að ekki hafi verið leiddar líkur að því að annmarkar við rannsókn málsins eða ólögmetar rannsóknaraðferðir skattrannsóknarstjóra hafi haft áhrif á efnislega niðurstöðu í hinum umdeilda úrskurði.

B

Jafnvel þótt fallist væri málsástæður stefnanda viðvirkjandi leiðbeiningum starfsmanna skattfyrvalda til hans, áður en hann ákvað að tilkynna um flutning lögheimilis síns á árinu 2006, er til þess að líta að slíkar leiðbeiningar hlutu að miðast við að um væri að ræða raunverulegan flutning hans úr landi, sbr. 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Gátu slíkar leiðbeiningar því aldrei skapað stefnanda réttmætar væntingar um að honum væri nægilegt að afla formlegra vottorða um erlenda heimilisfesti og skattskyldu í öðru ríki án þess að raunveruleg tengsl hans við hlutaðeigandi land og hagir hans þar kæmu einnig til skoðunar.

Þeir úrskurðir skattstjórans í Reykjanesumdæmi sem stefnandi hefur vísað til lutu ekki að ákvörðun um skattalega heimilisfesti samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Gátu þeir því ekki skapað stefnanda réttmætar væntingar um hvernig skorið yrði úr um skattalega heimilisfesti hans af stefnda samkvæmt téðu ákvæði. Hins vegar átti stefnandi kost á því að óska sjálfur eftir úrskurði stefnda um skattalega heimilisfesti sína og koma þannig í veg fyrir óvissu um skattskil sín hérlendis. Að auki er hér um að ræða úrskurði skattstjóra sem ekki gátu haggjað úrskurðarvaldi stefnda, sem ríkisskattstjóra, samkvæmt fyrrgreindu ákvæði.

Samkvæmt framangreindu verður hvorki talið að brotið hafi verið gegn leiðbeiningarskyldu gagnvart stefnanda né að jafnræði hans hafi verið raskað með því að mál hans hafi fengið aðra úrlausn en sambærileg mál. Af sömu ástæðum eru einnig haldlausar málsástæður stefnanda sem lúta að banni við afturvirkni skattlaga, sbr. einkum 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sbr. 15. gr. stjórnarskipunarlaga nr. 97/1995.

C

Samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 skal við ákvörðun um skattalega heimilisfesti manna hér á landi taka mið af ákvæðum laga um lögheimili, eftir því sem við á, en í 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili segir að lögheimili manns sé sá staður þar sem hann hefur fasta búsetu. Samkvæmt 2. mgr. sömu lagagreinar telst maður hafa fasta búsetu á þeim stað þar sem hann hefur bækistöð sína, dvelst að jafnaði í tómsundum sínum, hefur heimilismuni sína og svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Í 3. mgr. lagagreinarinnar er m.a. tiltekið að dvöl í gistihúsi, verbúð, vinnubúðum eða öðru húsnæði, sem jafna megi til þess, sé ekki ígildi fastrar búsetu. Í athugasemdum með því frumvarpi sem varð að lögum nr. 21/1990 kemur meðal annars fram að gert sé ráð fyrir að upp verði tekin svonefnd svefnstaðarregla og í því felist að maður teljist hafa fasta búsetu þar sem svefnstaður hans er þegar hann sé ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika.

Samkvæmt 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 er það gjaldanda að sýna fram á að hann sé skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skattskyldum sínum. Í málinu liggja fyrir gögn frá mánáttanískum skattyfirvöldum um skattskyldu stefnanda þar í landi, svo og fjárhæð skattgreiðslna á ákveðnu árabili. Dómurinn fellst ekki á það með stefnda að þessi gögn séu að vettugi virðandi vegna sambands íslenska ríkisins við Mánáttaníu eða ástands stjórn mála og stjórnkerfis í landinu. Samkvæmt almennum reglum var það stefnda að leiða líkur að því að þau gögn, sem hér um ræðir, væru röng þannig að á þeim yrði ekki byggt. Hefur það ekki verið gert af hálfu stefnda. Umrædd gögn, og gildi þeirra, gátu hins vegar aðeins haft þýðingu ef fyrir lá að stefnandi hefði raunverulega flutt heimili sitt úr landi samkvæmt þeim viðmiðum sem áður greinir um 1. gr. laga nr. 21/1990, sbr. einnig til hliðsjónar dóm Hæstaréttar 9. febrúar 2016 í máli nr. 319/2016.

D

Í þeirri rannsókn skattrannsóknarstjóra sem stefndi byggði ákvörðun sína að verulegu leyti á og áður er gerð grein fyrir, kom fram að stefnandi hefði, þrátt fyrir tilkynningu um flutning lögheimilis, áfram átt íbúð og bifreiðir og dvalið hér á landi stóran hluta ársins. Þá lá fyrir að stefnandi hafði ekki keypt fasteign í Mánáttaníu eða stofnað fjölskyldu þar í landi eða þegið þar laun. Bentu þessi atriði til þess að stefnandi hefði í reynd takmörkuð tengsl við Mánáttaníu og helgaðist dvöl hans í landinu fyrst og fremst af störfum hans við fiskveiðar í lögsögu ríkisins. Eins og atvik málsins lágu fyrir samkvæmt þessu telur dómurinn að stefnanda hafi borið að sýna fram á það með tiltækum gögnum að hann hefði í reynd stofnað til nýs heimilis í Mánáttaníu og lagt niður fyrra heimili sitt hér á landi.

Að mati dómsins verður ekki hjá því litið að rannsókn málsins ber með sér að stefnandi hefur átt í erfiðleikum með að tilgreina rétt heimilisfang sitt í Mánátt. Þótt fyrir liggja tveir leigusamningar og kvittanir fyrir leigugreiðslum hafa engin önnur gögn verið lögð fram sem styðja að stefnandi eigi raunverulega búsetu í landinu í skilningi 1. gr. laga nr. 21/1990 um lögheimili. Telur dómurinn að stefnanda hefði, eftir áralanga ætlaða búsetu í landinu, átt að vera í lófa lagið að leggja fram gögn um þau margvíslegu tengsl sem stofnast við það land sem maður flytur heimili sitt til og býr í. Hvað sem líður afstöðu stefnda til staðfestinga mánáttstjórnvalda sem lagðar hafa verið fram í málinu, verður því að fallast á þá meginniðurstöðu í umræddum úrskurði að ekki hafi verið lögð fram gögn sem sýni að stefnandi hafi stofnað til heimilis í Mánátt og tekið þar upp eiginlega búsetu. Er niðurstaða stefnda um að stefndi teljist hafa verið heimilisfastur hér á landi, þrátt fyrir tilkynningu sína um flutning lögheimilis, þar af leiðandi í samræmi við 1. gr. laga nr. 90/2003, eins greinin verður skýrð til samræmis við 2. gr. laga nr. 21/1990. Verður því ekki fallist á að úrskurður stefnda sé ólögmatgur að efni til. Þá eru þeir annmarkar á úrskurðinum, sem áður hefur verið vikið að, ekki þess eðlis að þeir hafi þýðingu um efnislega niðurstöðu þannig að leitt geti til ógildis.

Samkvæmt framangreindu verður stefndi sýknaður af kröfu stefnanda.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður, þó þannig að samkvæmt 2. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 er skylt að dæma stefnanda til að greiða stefnda, íslenska ríkinu, málskostnað sem þykir, að öllu virtu, hæfilega ákveðinn 100.000 krónur.

Af hálfu stefnanda flutti málið Pétur Steinn Guðmundsson hdl.

Af hálfu stefndu flutti málið Soffía Jónsdóttir hrl.

Skúli Magnússon héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

D Ó M S O R Ð

Kröfum stefnanda, Páls Ragnar Kristjánssonar, gegn íslenska ríkinu er vísað frá dómi.

Stefndi, ríkisskattstjóri, er sýkn af kröfu stefnanda.

Stefnandi greiði stefnda, íslenska ríkinu, 100.000 krónur í málskostnað en að öðru leyti fellur málskostnaður niður.

Skúli Magnússon