

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 18. október 2019

Mál nr. E-2985/2018:

**A**

*Páll Rúnar M. Kristjánsson*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*Eiríkur Áki Eggertsson*

## Dómur

Mál þetta, sem dómtekið var 26. september 2019, var höfðað 19. september 2018 af A, [..., ...], á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli í Reykjavík, til endurgreiðslu ofgreiddra gjalda.

Stefnandi krefst þess að stefndi greiði sér x krónur með vöxtum, samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, frá 9. mars 2018 til 18. maí 2018, en með dráttarvöxtum, samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga, frá þeim degi til greiðsludags. Stefnandi krefst greiðslu málskostnaðar að mati dómsins.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda. Þá er einnig krafist greiðslu málskostnaðar en til vara að hann verði látinn niður falla.

## Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna

Með úrskurði ríkisskattstjóra (RSK) frá 30. janúar 2018 var viðbótarstofn stefnanda til auðlegðarskatts hækkadur gjaldárið 2014 vegna hlutabréfaeignar stefnanda í B ehf. í árslok 2012. Í skattframtali stefnanda árið 2014 hafði hann talið fram til auðlegðarskatts skattalega hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins eins og það hafði verið talið fram í skattframtali félagsins 2013. Með úrskurði ríkisskattstjóra frá 17. febrúar 2016 var skattalegt eigið fé félagsins vegna auðlegðarskatts í skattframtali árið 2013 endurákvarðað til hækkunar. Í framhaldi af því taldi RSK þörf á að leiðrétta skattframtal stefnanda til samræmis við breytingu á framtali félagsins. Í bréfi RSK frá 18. febrúar 2016 var stefnanda, með vísan til 1. mgr. 96. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003, boðið að koma á framfæri sjónarmiðum sínum. Þá upplýsti stefnandi að úrskurður RSK í máli B ehf. yrði kærður til

yfirskattanefndar (YSKN) og óskaði eftir því að máli sínu yrði frestað þar til niðurstaða nefndarinnar lægi fyrir. Á það féllst RSK. Með úrskurði YSKN frá 5. október 2016 í máli nr. Y voru hinar kærðu breytingar RSK á skattframtali félagsins 2013 staðfestar.

Í framtali 2013 hafði B gert grein fyrir verðmæti eignarhlutdeildar sinnar í nokkrum öðrum félögum, en þessar fjárhæðir eru einn þeirra þátta er mynda bókfært virði félagsins sjálfs, sem aftur er grundvöllur eftir atvikum að álagningu auðlegðarskatts á einstaklinga sem eiga hluti í félaginu. Stefnandi telur að B hafi fyllt út framtal sitt varðandi erlenda félagið C í góðri trú. Niðurstaða RSK og YSKN var á hinn bóginn sú að framtalið hefði verið ranglega fyllt út að þessu leyti. Nota hefði átt sömu aðferð varðandi erlend félög og innlend, að tilgreina bókfært verð eignarhluta í umræddu félagi og draga frá nafnverð hlutabréfa til leiðréttingar og fá þannig út virði félagsins. Þetta hafði bein áhrif á skattalegt eigið fé B. og leiddi til hækkunar á því um x krónur, úr x krónum í x krónu, en þessi niðurstaða leiddi ekki til breytinga á skattlagningu B eða til viðurlaga skattyfirvalda gagnvart félaginu. Félagið krafðist þess fyrir dómi að úrskurðir skattyfirvalda um þessa hækkun yrðu felldir úr gildi, en málinu var vísað frá dómi vegna skorts á lögvörðum hagsmunum félagsins af slíkri niðurstöðu, sbr. hæstaréttardóm [...] 2017 í máli nr. Z. Af þessari leiðréttingu leiddi endurákvörðun auðlegðarskatts einstaklinga sem hlut áttu í félaginu B. Á það við um stefnanda og er viðbótarálagning í kjölfar endurákvörðunar hvað hann varðar tilefni máls þessa.

Með bréfi RSK frá 14. október 2016 var stefnanda veittur 10 daga frestur til athugasemda í tilefni af því að framtalin hlutdeild í skattalegu eigin fé félagsins væri ekki í samræmi við skattalegt eigið fé félagsins eftir breytingar RSK. Í bréfinu var einnig lagt fyrir stefnanda að gera grein fyrir tilteknu misræmi á upplýsingum um hve stóran eignarhlut stefnandi ætti í félaginu. Ekkert svar barst frá stefnanda við bréfinu. Í bréfi RSK frá 14. mars 2017 var stefnanda boðuð hækkun á skattstofni auðlegðarskatts gjaldárið 2014 um x krónur. Vísað var til þess að samkvæmt innsendu skattframtali B árið 2013 hefði skattalegt eigið fé félagsins vegna auðlegðarskatts verið x krónur en eftir leiðréttingu næmi það x krónu. Því hefði stuðull til útreiknings skattsins vegna hlutabréfaeignar stefnanda, sem ársreikningar félagsins bentu til að næmi x krónum að nafnvirði (76,10%), hækkað úr 91,3910 í 453,4564. Í andmælabréfi frá 22. janúar 2018 mótmælti stefnandi fyrirhuguðum breytingum RSK.

Vísaði hann til þess að hann hefði í skattframtali sínu gert grein fyrir nafnverðshlut í B ehf. og hlutdeild í skattalegu eigin fé félagsins miðað við fengnar upplýsingar frá félaginu. Stæði tveggja ára frestur í 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 í vegi fyrir heimild RSK til breytinga á skattframtalinu og stefnandi ætti ekki að þurfa að sæta endurákvörðun opinberra gjalda vegna breytinga á skattframtali sjálfstæðs lögaðila, sem stefnandi teldi að hefði hagað skattframtalsgerð sinni í samræmi við leiðbeiningar RSK.

Með fyrirnefndum úrskurði RSK frá 30. janúar 2018 um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda var boðuðum breytingum hrundið í framkvæmd og var viðbótarstofn stefnanda til auðlegðarskatts hækkaður gjaldárið 2014 á þeim grundvelli að stefnandi hefði vantalið raunvirði eignarhlutar síns í B í ljósi fyrirliggjandi úrskurða um að skattalegt eigið fé hefði verið vantalið í skattframtali félagsins árið 2013. Stefnandi kærði úrskurðinn til YSKN 22. mars 2018 og krafðist þess að hann yrði felldur úr gildi. Fyrir nefndinni byggði stefnandi kröfu sína á því að RSK hefði verið óheimilt að endurákvæða opinber gjöld stefnanda þar sem hann hefði staðið skil á réttu skattframtali árið 2014, í samræmi við gildandi lagafyrirmæli og fyrirliggjandi upplýsingar á þeim tíma og að skattframtal hans hefði þannig borið með sér „fullnægjandi upplýsingar“ samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Í úrskurði YSKN frá 5. september 2018 í máli nr. Þ var ekki fallist á sjónarmið stefnanda. Nefndin benti á að fram til þess að RSK breytti skattframtali B gjaldárið 2013 með úrskurði frá 17. febrúar 2016 hafði skattalegt eigið fé félagsins verið talið mun lægra en það átti að vera. Samhliða leiðréttingu RSK hækkaði sá stuðull sem viðbótarauðlegðarskattur hluthafa í félaginu miðaðist við. Eins og málið hefði legið fyrir RSK taldi nefndin því að ekki hefði verið að finna fullnægjandi upplýsingar í skattframtali stefnanda árið 2014 sem byggja mátti rétta álagningu á. Upplýsingar í skattframtali félagsins gætu ekki haft neina þýðingu í þessu sambandi enda yrði ekki litið á skattframtal þess félags sem fylgigögn með skattframtali stefnanda, sbr. orðalag 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Um heimild RSK til endurákvörðunar samkvæmt ákvæðinu tók nefndin m.a. fram: „Til þess er að líta að frumálagning opinberra gjalda samkvæmt 95. gr. laga nr. 90/2003 er ekki endanleg, heldur mega skattaðilar eiga von á því innan frests samkvæmt 97. gr. laganna að ríkisskattstjóri taki álagningu til nýrrar meðferðar á grundvelli 96. gr. sömu laga komi fram nýjar upplýsingar eða annað tilefni samkvæmt 1. eða 2. mgr. þeirrar lagagreinar. Því verður ekki litið svo á að þótt

kærandi hafi staðið skil á skattframtali sínu í samræmi við fyrirliggjandi upplýsingar, og ríkisskattstjóri lagt skattframtalið óbreytt til grundvallar álagningu, að ekki geti komið til endurákvörðunar opinberra gjalda á grundvelli framangreindra lagaákvæða, enda er grundvallaratriði og í samræmi við jafnræðissjónarmið að álagning sé rétt og að öðru leyti lögum samkvæmt.“

Stefnandi innti af hendi greiðslu í samræmi við endurákvörðunina 9. mars 2018. Hann krafðist endurgreiðslu hennar með bréfi 18. maí 2018 og höfðar mál þetta til innheimtu kröfunnar. Snýst ágreiningur aðila í málinu um lögmati endurákvörðunar auðlegðarskattsins, en fjárhæð hans er ágreiningslaus.

### **Helstu málsástæður og lagarök stefnanda**

Krafa stefnanda um endurgreiðslu er reist á því að úrskurður RSK 17. febrúar 2016, um breytingu á skattframtali B sem staðfestur var með úrskurði YSKN 5. október 2016, og úrskurður RSK 30. janúar 2018 um hækkun á opinberum gjöldum stefnanda vegna gjaldaársins 2014, sem staðfestur var með úrskurði YSKN 5. september 2018, séu ólögmatir. Sá skattur sem lagður hafi verið á stefnanda á grundvelli þessara úrskurða sé þannig oftekinn í skilningi laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, og eigi stefnandi því rétt á endurgreiðslu hans, ásamt vöxtum í samræmi við ákvæði þeirra laga.

B hafi fært á skattframtal sitt 2013 *stofn til auðlegðarskatts* varðandi félagið C, sbr. lög nr. 90/2003, eins og þeim hafi verið breytt, fyrst með lögum nr. 128/2009 og síðar með lögum nr. 164/2011, en þá hafi bráðabirgðaákvæði XXXIII og síðar bráðabirgðaákvæði XLVII um álagningu auðlegðarskatts tekið gildi. Óheimilt hafi verið að breyta framtali félagsins eins og gert hafi verið með úrskurði RSK 17. febrúar 2016 og úrskurði YSKN 5. október 2016. Félagið hafi fyllt út það form framtala sem RSK hafi útbúið í samræmi við 1. mgr. 90. gr. laga nr. 90/2003 og fylgt fyrirmælum skattayfirvalda samviskusamlega, það hafi verið í góðri trú og hefði beinlínis verið ólögmat að telja fram með öðrum hætti. Fyrir tilverknað stjórnvalda hafi skapast málefnalegar og réttmætar væntingar hjá B. og hluthöfum í félaginu um að framtal félagsins væri rétt og af þessum réttmætu væntingum geti þeir leitt rétt.

Engar forsendur hafi verið fyrir inngripi, sem auk þess eigi sér enga lagastoð. Um sé að ræða löglausa ráðstöfun sem skorti málefnalegan grundvöll. Forsendur hafi ekki verið til inngrips á grundvelli 1. mgr. 95. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, um heimildir fyrir álagningu. Forsendur fyrir endurákvörðun samkvæmt 96. gr. laganna

eigi heldur ekki við. Hún taki aðeins til endurákvörðunar gjalda, en ákvörðunartaka í máli B. hafi ekki haft áhrif á gjöld félagsins. Hvergi í lögum sé að finna heimild ríkisskattstjóra til að breyta framtali eða einstaka hlutum þess nema með því að leggja gjöld á viðkomandi. Forsendur þess að heimilt sé að endurákværða skatt séu tæmandi taldar í ákvæðinu og eigi ekkert þeirra atriða við um endurákvörðun gagnvart B. RSK verði að bera halla af því ef það form á framtali, sem embættið sjálft ákveði og útbúi, tryggi ekki að skattstofnar séu réttilega ákvarðaðir. Heimildir til frekari íhlutunar séu ekki fyrir hendi, hvorki gagnvart B. né stefnanda, og beri því að fallast á kröfur stefnanda í málinu.

Breytingar hafi ekki verið gerðar innan lögmæltis frests. Þeir frestir sem komi til skoðunar séu annars vegar sex ára frestur, samkvæmt 1. mgr. 97. laga nr. 90/2003, og hins vegar tveggja ára frestur samkvæmt 2. mgr. sömu greinar. Þar komi fram að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé eigi heimilt að endurákværða honum 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. Upplýsingar á skattframtali B og fylgigögnum þess hafi verið fullnægjandi og því megi ekki rekja endurákvörðun til ófullnægjandi upplýsinga skattaðila. Tveggja ára frestur, samkvæmt 2. mgr. 97. gr., hafi átt við í málinu og hann hafi verið liðinn. Af þessu leiði að umrædd gjaldtaka úr hendi stefnanda, sem byggji á þessari *leiðréttingu*, sé ólögmæt. Því beri stefnda að endurgreiða það sem stefnandi hafi ofgreitt.

Ákvörðun RSK í máli B hafi verið stjórnvaldsákvörðun í skilningi stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 en málsmeðferðin verið haldin verulegum annmörkum. Úrlausn þess máls hafi með beinum hætti snert verulega og lögvarða hagsmuni stefnanda, þótt þessum ákvörðunum hafi að formi til verið beint að B, og hafi verið liður í undirbúningi að breytingum á áður ákvörðuðum auðlegðarskatti stefnanda. Þrátt fyrir það hafi stefnanda ekki verið tilkynnt um meðferð málsins eða gefinn kostur á að tjá sig um efni þess, og með því hafi verið brotið gróflega gegn 13. og 14. gr. stjórnarsýslulaga og jafnframt sjálfstætt gegn 10. gr. sömu laga um skyldu stjórnvalda til að sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst. Úrskurður sem haft hafi þau áhrif að lögum að hækka stofn stefnanda til auðlegðarskatts hafi verið kveðinn upp án þess að stefnandi hefði fengið nokkra tilkynningu um meðferð málsins eða gefist kostur á að tjá sig um efni þess og leggja fram upplýsingar og gögn af sinni hálfu.

Heimild RSK til endurákvörðunar sé bundin við skatt vegna tekna og eigna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar hún fer fram, nema skattaðili hafi ekki látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar sem byggja hafi mátt rétta álagningu á. Þar sem endurákvörðun RSK á auðlegðarskattstofni stefnanda á árinu 2018 hafi tekið til eigna vegna ársins 2013 geti hún ekki staðist nema sýnt sé að stefnandi hafi ekki fullnægt þeirri skyldu sinni að láta skattyfirvöldum í té fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á í skattframtali sínu eða fylgigögnum þess.

Við mat á því hvort upplýsingar sem skattaðili hafi látið skattyfirvöldum í té teljist fullnægjandi upplýsingar í skilningi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 verði að líta til þess hvort þær séu í samræmi við þá framtalsskyldu sem lögin leggi á skattaðila. Séu upplýsingar að öllu leyti í samræmi við þessa skyldu verði að telja að þær séu jafnframt fullnægjandi í skilningi 2. mgr. 97. gr. laganna, enda geti það ekki verið borgarans að bera hallann af því telji stjórnvöld sig hafa þörf fyrir aðrar upplýsingar en þær sem skylt sé að láta í té lögum samkvæmt.

Framtalsskylda stefnanda að því leyti sem hér skipti máli hafi verið skýrt afmörkuð í ákvæði XLVII til bráðabirgða við lög nr. 90/2003. Þar komi fram að sá sem eigi hlut í lögaðila sem ekki sé skráður í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skuli telja fram til auðlegðarskattstofns hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins *eins og það sé talið fram í skattframtali félagsins fyrir rekstrarárin 2011 og 2012*. Þann hluta virðis eignarhluta í lögaðila sem reiknaður sé á framangreindan hátt sem umfram sé nafnverð eða stofnverð í árslok 2011 og 2012 skuli telja fram í skattframtali 2013 og 2014 vegna þessarar viðbótareignar.

Óumdeilt sé að stefnandi hafi fullnægt framangreindri framtalsskyldu sinni að öllu leyti með því að telja fram hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé B, eins og það var talið fram í skattframtali þess félags fyrir rekstrarárin 2011 og 2012. Þegar af þeirri ástæðu sé ótvírætt að þær upplýsingar sem stefnandi hafi látið RSK í té í skattframtali sínu hafi verið fullnægjandi upplýsingar í skilningi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003. Þá sé ótvírætt að stefnandi geti ekki borið hallann af því hafi RSK ekki verið unnt að byggja rétta álagningu auðlegðarskatts á þessum upplýsingum, enda verði borgararnir ekki látnir bera hallann af því að þær upplýsingar sem löggjafinn hafi mælt fyrir um að þeir skuli láta stjórnvöldum í té séu ófullnægjandi að mati stjórnvalda. Stefnandi geti ekki borið ábyrgð á því ef upplýsingar í skattframtali

annars skattaðila, sem lögum samkvæmt lágu til grundvallar framtalsskyldu hans, hafi ekki verið réttar. Stefnanda hafi samkvæmt lögum borið að miða framtal sitt við skattalegt eigið fé B, eins og það var talið fram í skattframtali þess félags, og hafi hann fullnægt þeirri skyldu sinni. Jafnvel þótt talið yrði að þær upplýsingar sem stefnandi hafi látið skattyfirvöldum í té í skattframtali sínu hafi með einhverjum hætti verið ófullnægjandi, þrátt fyrir að þær hafi að öllu leyti verið í samræmi við skýr fyrirmæli laga, sé engu að síður ljóst að fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti rétta álagningu á lágu jafnframt fyrir skattyfirvöldum í fylgigögnum framtalsins.

Við mat á því hvaða gögn teljist til fylgigagna skattframtals í skilningi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 verði m.a. að líta til þess hvort lögbundin tengsl séu fyrir hendi milli slíkra gagna. Skattframtal stefnanda 2014 fól í sér lögbundna skírskotun til skattframtals þeirra félaga sem stefnanda var skylt að gera grein fyrir hlutdeild sinni í og þeirra upplýsinga sem þar hafi verið tilgreindar um eigið fé þeirra. Þessi hluti skattframtals m.a. B hafi því lögum samkvæmt einnig verið gagn í máli vegna auðlegðarskatts stefnanda. Þar sem allar upplýsingar, sem skattyfirvöld töldu sig að lokum þurfa til að haga álagningu með þeim hætti sem þau hafi talið rétt, hafi komið fram í skattframtali B sé ljóst að þær upplýsingar sem RSK hafi þurft til að byggja rétta álagningu á hafi legið fyrir í lögbundnu fylgigagni skattframtals stefnanda þegar því var skilað á árinu 2014.

Ákvörðun RSK um að taka mál stefnanda til nýrrar meðferðar á árinu 2016 hafi alfarið verið reist á upplýsingum í skattframtali B, RSK hafi því sjálfur lagt til grundvallar að skattframtal B væri gagn í máli stefnanda og ákvörðun hans í því máli alfarið reist á því. RSK hafi því sjálfur litið svo á að skattframtal B væri fylgigagn með skattframtali stefnanda í skilningi 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Hæstiréttur Íslands hafi lagt til grundvallar að við mat á því hvort atvik máls falli undir 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 skuli litið til þess m.a. hvort skattyfirvöldum hafi verið unnt að sannreyna hlutaðeigandi atriði, sbr. dóm réttarins frá 19. október 1995 í máli nr. 290/1993. Ljóst sé að RSK hafi verið fært að staðreyna þau atriði sem hann hafi talið skorta á í máli stefnanda og það án þess að afla frekari gagna, enda hafi ákvörðun RSK á árinu 2018 alfarið verið reist á upplýsingum sem legið hafi fyrir í skattframtali stefnanda og B. Lögbundin tengsl hafi verið milli skattframtala þessara aðila, sem leitt hafi til þess að óhjákvæmilegt hafi verið að upplýsingar úr skattframtali B yrðu dregnar inn í mál vegna ákvörðunar auðlegðarskatts stefnanda, og sé ljóst að

fullnægjandi upplýsingar sem byggja mátti niðurstöðu RSK á þann 30. janúar 2018 lágu fyrir embættinu árið 2014. Því hafi RSK ekki verið heimilt að endurákvarða auðlegðarskatt stefnanda vegna ársins 2013 á árinu 2018, sbr. 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Úrskurðir RSK 17. febrúar 2016 og 30. janúar 2018 og úrskurðir YSKN frá 5. október 2016 og 5. september 2018 hafi verið haldnir verulegum annmörkum og séu því ekki lögmætur grundvöllur álagningar þeirra opinberu gjalda sem stefnandi hafi greitt og krafist sé endurgreiðslu á í þessu máli. Því beri að endurgreiða stefnanda það sem ofgreitt hafi verið í samræmi við ákvæði laga nr. 29/1995. Staðfesting á greiðslu hinna ofteknu gjalda og krafa um endurgreiðslu þeirra sé lögð fram í málinu og sé stefnufjárhæðin sú fjárhæð sem ofgreidd hafi verið. Þess sé krafist að dómkrafa stefnanda beri vexti samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, frá þeim tíma sem greiðsla átti sér stað og til þess dags sem krafa var gerð um endurgreiðslu hennar. Þá sé þess krafist að dómkrafa stefnanda beri dráttarvexti samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, frá þeim degi er stefnandi krafðist greiðslu kröfunnar til greiðsludags, enda hafi stefnandi sannanlega lagt fram kröfu um endurgreiðslu með kröfubréfi til stefnda. Frá þeim tíma hafi stefnda í engu dulist að stefnandi teldi innheimtu þeirra gjalda sem mál þetta tekur til ólögmeta og að hann krefðist endurgreiðslu slíkra ofgreiddra gjalda. Til vara sé gerð krafa um almenna vexti, samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, af öllum greiðslum frá þeim degi er þær fóru fram, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, og dráttarvöxtum, samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, frá stefnubirthingu til greiðsludags.

Kröfur sínar byggir stefnandi, til viðbótar við ofangreint, á ákvæðum skattalaga, stjórnslulaga og meginreglum um skatttöku, eignarrétt og réttmætar væntingar. Þá er vísað til laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Einnig byggir stefnandi kröfur sínar á almennum reglum kröfuréttar um endurgreiðslu oftekens fjár og lögmætisreglu stjórnskipunarréttar. Byggt er á ákvæðum stjórnarskrár lýðveldisins, sbr. lög. nr. 33/1944, sér í lagi 27., 40. 72. og 77. gr., og reglum um ólögmeta auðgun. Krafa um vexti og dráttarvexti byggir á lögum nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu með vísan til laga nr. 29/1995. Krafa um málskostnað byggir á XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

## **Helstu málsástæður og lagarök stefnda**

Stefndi hafni málatilbúnaði stefnanda og krefjist sýknu. B hafi höfðað mál gegn íslenska ríkinu [...] 2017 með kröfu um að felldur yrði úr gildi úrskurður YSKN nr. Y frá 5. október 2016, sem og úrskurður RSK frá 17. febrúar sama ár. Ekki hafi verið gerður ágreiningur um að breytingin hafi verið efnislega rétt þá fremur en í máli þessu. Máli félagsins hafi verið vísað frá dómi [...] 2017 þar sem ekki hefði verið sýnt fram á með fullnægjandi hætti hvaða lögvröðu hagsmuni félagið hafði af úrlausn málsins. Ekki yrði séð að sjónarmið um réttmætar væntingar gætu falið í sér fullnægjandi grundvöll fyrir kröfugerð félagsins enda vandséð og óútskýrt til hvaða hagsmuna félagsins þær væntingar vísuðu. Frávísunarúrskurður héraðsdóms hafi verið staðfestur af Hæstarétti [...] 2017 í máli nr. Z þar sem m.a. komi fram að engu breytti þótt hluthafar félagsins kynnu að telja sig hafa lögvarinna hagsmuna að gæta þar sem úrskurður ríkisskattstjóra tæki eingöngu til félagsins og því ættu hluthafar ekki aðild að málinu.

Öndvert við fyrrgreind ummæli Hæstaréttar um að hluthafar sóknaraðila ættu ekki aðild að máli félagsins byggja kröfugerð stefnanda á hendur ríkinu að stærstum hluta á því að hann hafi í raun verið aðili þess máls. Kröfugerð stefnanda snúi þannig í flestum meginatriðum að breytingum á skattframtali B og sem fyrr á því að framtalið hafi verið unnið í samræmi við lög og skriflegar leiðbeiningar skattfyrvalda. Félagið hafi þannig verið í góðri trú og haft réttmætar væntingar um að framtalið væri rétt. Tekið hefur verið á þeim málsástæðum í úrskurði í YSKN og að hluta til í dómum héraðsdóms og Hæstaréttar. Ætla megi að dómsmálinu hafi verið vísað frá vegna þess hvernig málið var lagt upp af hálfu félagsins.

Stefndi fallist ekki á það með stefnanda að hann kunni að eiga aðild að lögboðinni málsmeðferð á skattframtali annars sjálfstæðs skattaðila eða hafi sjálfstæðan rétt til andmæla óháð aðild. Sé sú afstaða stefnda í samræmi við téðan hæstaréttardóm. Í þessu sambandi sé vísað til dóms Hæstaréttar 28. ágúst 2017 í máli nr. 426/2017.

Álitaefni er lúti að skattskilum tiltekins aðila sé útkljáð við lögboðna meðferð á skattframtali hans. Aðrir hafi þar enga aðild að máli eða rétt til andmæla þó að endurákvörðun á sköttum eins aðila kunni að leiða til afleiddra breytinga á skattskilum þeirra eða jafnvel ábyrgðar á skattskilum annars aðila, sbr. síðast tilvitnaðan dóm. Þannig eigi hluthafar ekki aðild að málum félaga í þeirra eigu. Það sé óháð því hvort hluthafi sé eini eigandi umrædds félags eða hann sé í meirihluta eða minnihluta

hluthafa. Þar sem stefnandi virðist hafa farið með ráðandi hlut í B hafi honum verið í lófa lagið að koma sínum sjónarmiðum á framfæri í nafni félagsins á öllum stigum að gættum reglum félagaréttar.

Stefndi fallist ekki á þau sjónarmið stefnanda að skattframtal sjálfstæðs skattaðila kunni að vera fylgiskjal með skattframtali annars aðila. Engu breyti þótt upplýsingar á einu skattframtali kunni að einhverju leyti að byggja á upplýsingum í skattframtali annars skattaðila líkt og hér eigi við. Fylgiskjöl séu skjöl sem fylgi hverju framtali fyrir sig og varði umræddan skattaðila sérstaklega og tengist þannig skattframtali hans með beinum hætti. Ekkert standi þannig í vegi fyrir því að skattaðili geti komið að athugasemdum við skattyfirvöld telji hann upplýsingar í fylgiskjöllum með skattframtali sínu rangar, styðji hann þær fullyrðingar með viðeigandi upplýsingum og gögnum. Þótt einhverjar upplýsingar í skattframtali kunni að hafa afleidd áhrif á skattframtöl annarra aðila gildi um þær upplýsingar aðrar málsmeðferðarreglur en umkrafin fylgiskjöl með skattframtali hvers og eins framteljanda. Eingöngu skattaðilinn sjálfur sem skattframtalið varði, og þeir sem skattaðili hafi veitt heimild til, hafi aðgang að sjálfu skattframtalinu. Aðrir eigi ekki kost á því, án umboðs, að fá aðgang að skattframtali eða breyta skattframtali annars aðila. Eftir atvikum sé unnt að koma á framfæri við skattyfirvöld ábendingum um misbresti á skattskilum annarra en sú ábending leiði hvorki til aðildar þess sem ábendingu gefur né leggur þær skyldur á skattyfirvöld að fylgja ábendingu eftir. Því hafi réttilega verið talið í úrskurði YSKN frá 2018 að upplýsingar í skattframtali B gætu ekki haft neina þýðingu þar sem ekki væri hægt að líta á skattframtal þess félags og fylgigögn sem fylgigögn með skattframtali stefnanda í merkingu 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003.

Gera þurfi greinarmun á því að skattaðili hafi uppi varnir við ákvörðun skattyfirvalda á virði eigna sinna, s.s. raunvirði hlutabréfa í hans eigu sem lagt er til grundvallar ákvörðun á auðlegðarskattstofni, og því að hluthafar sem slíkir telji sig í eigin nafni hafa rétt til að hlutast til um sjálfstæð skattskil hlutafélaga sem þeir eiga eignaraðild að, hvort heldur ráðandi hlut eða óverulega hlutdeild. Vísað sé til úrskurða YSKN í málum stefnanda og B, sem og hæstaréttardóms nr. Z, og telji stefndi að sýkna eigi hann af öllum kröfum stefnanda. Kröfu um dráttarvexti frá fyrra tímamarki en málshöfðunardegi sé mótmælt. Til stuðnings kröfum stefnda um málskostnað vísast XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

## Niðurstaða

Í máli þessu krefst stefnandi endurgreiðslu á skattgreiðslu sem hann innti af hendi í kjölfar endurákvörðunar á álagningu auðlegðarskatts. Stefnandi mótmælir því ekki að álagningin sé nú rétt miðað við verðmæti félagsins B, sem hann átti hlut í, en byggir kröfu sína á því að endurákvörðunin sé ólögmat. Einnig á því að ákvörðun skattyfirvalda í máli félagsins, sem var forsenda álagningar á stefnanda, sé ólögmat. Svo sem rakið er í sérstökum kafla um málsatvik hér að framan snýst mál þetta um skattframtal stefnanda árið 2014 þar sem hann taldi fram til auðlegðarskatts skattalega hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins B, eins og það hafði verið talið fram í skattframtali félagsins árið 2013.

Samkvæmt ákvæði XLVII til bráðabirgða í lögum nr. 90/2003 skal við ákvörðun auðlegðarskattsstofns telja hlutabréf í félögum sem eru skráð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði fram á markaðsvirði í árslok. Sá sem á hlut í lögaðila sem ekki er skráður í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skal telja fram til auðlegðarskattsstofns hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins eins og það er talið fram í skattframtali félagsins fyrir rekstrarárin 2011 og 2012. Þann hluta virðis eignarhluta í lögaðila sem umfram er nafnverð eða stofnverð í árslok 2011 og 2012 skal telja fram í skattframtali 2013 og 2014 vegna þessarar viðbótareignar. Við framtal hluthafa, sem álagning auðlegðarskatts hans byggir á, bar þannig að taka mið af framtali þess félags sem framteljandi á hlut í.

Endurgreiðslukrafa stefnanda er á því byggð að ekki hafi verið rétt staðið að málum við endurákvörðun um álagningu skattsins, og er á því byggt að frestur skattyfirvalda til slíkrar álagningar samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi þá verið liðinn. Almenna reglan í 1. mgr. 97. gr. laganna er sú að heimild til endurákvörðunar skatts samkvæmt 96. gr. nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 2. mgr. 97. gr. segir að hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, sé þó eigi heimilt að endurákvörðun honum 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. Aðila málsins greinir á um það hvort stefnandi hafi í framtali sínu eða fylgigögnum með því látið í té fullnægjandi upplýsingar til rétrar álagningar. Væri raunin sú leiddi það til þess að við endurákvörðun hafi verið liðinn frestur til að gera breytingar á álagningu á

stefnanda vegna framtals hans 2014. Hafi fullnægjandi upplýsingar ekki verið veittar gátu skattyfirvöld gert slíkar breytingar sex ár aftur í tímann, en hin umdeilda endurákvörðun álagningar á stefnanda var gerð innan þeirra tímamarka.

Um þær málsástæður stefnanda sem lúta að meintu ólögmati leiðréttingar sem gerð var á framtali B. er til þess að líta að fyrir liggur staðfesting á þeirri ákvörðun í úrskurði yfirskattanefndar og jafnframt þess að máli félagsins, sem höfðað var til að hnekkja henni, var vísað frá dómi vegna skorts á lögvörðum hagsmunum félagsins. Í úrskurði héraðsdóms, sem staðfestur var með dómi Hæstaréttar í máli nr. Z, var í raun hafnað þeim málsástæðum sem stefnandi byggir á í máli þessu um að félagið og hluthafar þess hafi mátt hafa réttmætar væntingar til þess að framtalinu yrði ekki breytt og að hluthafar geti byggt rétt á þeim væntingum. Í dómi Hæstaréttar kemur einnig fram að engu geti breytt þótt hluthafar í félaginu kunni að telja sig hafa lögvarinna hagsmuna að gæta, þar sem úrskurðurinn taki eingöngu til félagsins og hluthafarnir eigi ekki aðild að málinu, en það hafði einnig verið niðurstaða yfirskattanefndar um aðild stefnanda að stjórnslumálinu. Með hliðsjón af þessu hafnar dómurinn málsástæðum stefnanda um að hann hefði átt að eiga aðild að máli félagsins hjá stjórnvöldum og um að hann geti byggt rétt á því að hafa haft réttmætar væntingar til þess að framtali félagsins yrði ekki breytt.

Í fyrrgreindu dómsmáli var á því byggt af hálfu félagsins að frestur samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hafi verið liðinn þegar breyting var gerð á framtali þess, en ekki voru bornar brigður á að sú breyting hefði verið efnislega rétt samkvæmt því sem fram kemur í úrskurði héraðsdóms um frávísun. Í máli þessu byggir stefnandi á því að skilyrði til íhlutunar í framtal félagsins hafi ekki verið fyrir hendi, þar sem leiðrétting á skattframtali félagsins hefði ekki leitt til breytinga á álagningu á félagið, og á því að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laganna hefði átt við um leiðréttingu á framtali félagsins. Í því sambandi er á því byggt að þær upplýsingar sem leiddu til þess að skattyfirvöld leiðréttu framtal félagsins hafi fylgt með framtali félagsins, þannig að fullnægjandi upplýsingar hafi verið veittar með framtali. Hvorki var tekið undir þessi sjónarmið í úrskurði yfirskattanefndar né fyrir dómi í málum B. Endanleg niðurstaða liggur samkvæmt framangreindu fyrir um leiðréttingu á framtali félagsins og tekur álagning á stefnanda mið af því. Stefnandi var upplýstur um ákvörðun í máli félagsins í febrúar 2016 og fékk þá frest á máli sínu hjá ríkisskattstjóra þar til niðurstaða yfirskattanefndar lá fyrir í máli félagsins.

Til stuðnings þeirri málsástæðu að liðinn hafi verið sá frestur sem skattyfirvöld hafi haft til þess að endurákvarða skattlagningu á stefnanda heldur hann því fram að fullnægjandi upplýsingar hafi verið veittar í framtali hans með því að með framtali félagsins B hafi fylgt upplýsingar sem dugað hefðu stjórnvöldum til þess að leggja á hann auðlegðarskatt með réttum hætti. Fallist er á það með stefnda að skattframtal annars aðila, félagsins B, sem skattyfirvöld höfðu móttengið, getur ekki talist fylgigagn með framtali stefnanda, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar í máli nr. 210/2015. Breyta fyrrgreind lagaákvæði, þ.e. um lögbundna fylgni milli þeirra upplýsinga sem þar kæmu fram og þess sem greina skyldi í framtali stefnanda um virði eignarhluta hans í félaginu, engu um það. Framtal lögaðilans var ekki rétt við skil að þessu leyti og framtal stefnanda ekki heldur. Eins og atvikum er háttað var fullnægjandi upplýsingar hvorki að finna í framtali stefnanda né í fylgigögnum með því. Getur stefnandi því ekki borið fyrir sig að fullnægjandi upplýsingar hafi fylgt framtali hans, þannig að 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 skuli gilda um heimild til endurákvörðunar álagningar auðlegðarskatts á hann. Þá hefur stefnandi ekki sýnt fram á ólögmati umræddra úrskurða skattyfirvalda í máli hans af öðrum ástæðum.

Að öllu framangreindu virtu verður kröfu stefnanda um umkrafða endurgreiðslu auðlegðarskatts hafnað og verður stefndi sýknaður af kröfum hans í málinu.

Með vísun til 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála, nr. 91/1991, verður stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað sem ákveðinn er 400.000 krónur.

Kristrún Kristinsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Dómarinn tók við meðferð málsins 3. maí 2019 en hafði enga aðkomu haft að málinu til þess dags.

### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, A. Stefnandi greiði stefnda 400.000 krónur í málskostnað.

Kristrún Kristinsdóttir