

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 16. júní 2021

**Mál nr. E-2569/2020:**

**Sigurður G. Guðjónsson**

(*Garðar Guðmundur Gíslason lögmaður*)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(*Einar Karl Hallvarðsson lögmaður*)

## Dómur

Mál þetta sem var höfðað með stefnu birtri 16. apríl 2020, var dómtekið 29. apríl 2020. Stefnandi er Sigurður G. Guðjónsson, Brekkugötu 2, Þingeyri, en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhváli, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 6. desember 2018, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2012, verði felldur úr gildi og stefndi dæmdur til að greiða stefnanda 25.472.919 krónur; *aðallega* ásamt dráttarvöxtum samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. nú 4. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, af þeirri fjárhæð, frá 16. desember 2018, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til endurgreiðsludags; en *til vara* ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 16. desember 2018 til 21. apríl 2020, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim tíma, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til endurgreiðsludags. Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk greiðslu málskostnaðar.

## I

Í máli þessu krefst stefnandi þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 6. desember 2018, um breytingar á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárið 2012, vegna tekjuársins 2011. Með úrskurði þessum voru stefnanda færðar til tekna sem laun, úttektir hans úr einkahlutafélaginu, Sigurður G. Guðjónsson, samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur, með vísan til 79. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög og 3. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Var það niðurstaða ríkisskattstjóra að stefnanda, sem var framkvæmdastjóri og starfsmaður félagsins, hafi borið að gera grein

fyrir úttektunum í skattframtali 2012. Með úrskurðinum hækkaði stofn stefnanda til tekjuskatts og útsvars um 42.958.737 krónur gjaldárið 2012, vegna tekjuársins 2011, auk þess sem ríkisskattstjóri bætti 25% álagi, 10.739.684 krónum, á vanframtalinn stofn til tekjuskatts og útsvars.

Áður en ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð sinn í málinu, boðaði ríkisskattstjóri stefnanda með bréfi, dags. 12. júní 2018, fyrirhugaðar breytingar á grundvelli rannsóknar skattrannsóknarstjóra, sem lokið hafði verið með skýrslum, dags. 7. júlí 2017, annars vegar vegna skattskila stefnanda og hins vegar vegna skattskila Sigurðar G. Guðjónssonar ehf.

Í forsendum boðunarbréfs ríkisskattstjóra er gerð grein fyrir niðurstöðum rannsóknar skattrannsóknarstjóra á úttektum stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. Segir nánar að umræddar úttektir stefnanda úr félaginu Sigurði G. Guðjónssyni ehf. hafi verið gerðar í tengslum við sölu Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. á 50,2% hlut félagsins í Dýrfiski ehf. Söluverðið, 259.205.523 krónur, hafi verið greitt með tveimur greiðslum inn á bankareikning í eigu stefnanda. Í framhaldinu hafi stefnandi ráðstafað fjármuninum með tilteknum hætti sem skattrannsóknarstjóri hafi leitast við að rekja í rannsókn sinni.

Við mat á úttektum stefnanda á fjármunum úr rekstri Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. hafi verið litið til þeirra fjármuna sem stefnandi hafi nýtt í eigin þágu af fjármunum félagsins. Samkvæmt rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi 5.100.000 krónur runnið til stefnanda í fjórum greiðslum og eftir hafi staðið 2.858.737 krónur af söluverði Dýrfisks ehf. inni á bankareikningi stefnanda. „Þá kom fram við rannsóknina að gjaldandi [stefnandi] hafði millifært alls kr. 35.000.000 inn á bankareikning Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. og fært það í bókhaldi félagsins sem framlag hans til félagsins.“ Það hafi verið niðurstaða skattrannsóknarstjóra að úttektir stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. í tengslum við sölu á hlutafé félagsins í Dýrfiski ehf. hafi alls verið 42.958.737 krónur á árinu 2011.

Í boðunarbréfi sínu tók ríkisskattstjóri fram að með vísan til skýrslu skattrannsóknarstjóra lægi fyrir að fjármunir í eigu Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. hefðu verið færðir með þeim hætti í bókhaldi félagsins sem um framlag stefnanda til félagsins hefði verið að ræða og þannig mynduð skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við stefnanda. Var það mat ríkisskattstjóra, með vísan til skýrslu skattrannsóknarstjóra í máli Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., að þeir fjármunir sem hafi verið ráðstafað úr Sigurði G. Guðjónssyni ehf. til stefnanda með þessum hætti hafi „í raun“ verið úttektir stefnanda á fjármunum úr félaginu. Tók ríkisskattstjóri fram í boðunarbréfinu að stefnandi hafi nýtt alls 5.100.000 krónur af fjármunum félagsins í eigin þágu, þar af 1.100.000 krónur sem hann tók út í reiðufé, 1.000.000 króna sem greidd var inn á VISA skuld hans, 2.000.000 króna sem lagðar voru inn bankareikning hans og 1.000.000 króna sem var greidd til dóttur stefnanda. Þá hafi 35.000.000 króna af fjármunum Sigurðar G. Guðjónssonar ehf.

verið færðar í bókum félagsins sem framlag stefnanda til þess. Auk þess hafi 2.858.727 krónur af söluverði Dýrfiskjar ehf. staðið inni á bankareikningi stefnanda.

Tók ríkisskattstjóri fram að hann hygðist færa stefnanda til tekna 42.958.737 krónur tekjuárið 2011 sem óheimila úttekt úr sjóðum Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. með þeim röksemdum að úttektirnar hefðu verið í andstöðu við 79. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að fjármunir sem tilheyrðu Sigurði G. Guðjónssyni ehf. hefðu verið lagðir inn á persónulegan bankareikning stefnanda og að stefnandi hafi nýtt þá fjármuni í eigin þágu og með því eignað sér fjármuni félagsins. Með boðunarbréfi ríkisskattstjóra fylgdi skýrsla skattrannsóknarstjóra.

Stefnandi andmælti boðuðum breytingum, annars vegar með tölvupósti, dags. 19. júní 2018, og hins vegar með bréfi, dags. 17. október 2018.

Í andmælabréfi stefnanda, dags. 17. október 2018 til ríkisskattstjóra, andmælti stefnandi því að hafa tekið með óheimilum hætti og í andstöðu við lög, 42.958.737 krónur úr sjóðum Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í kjölfar sölunnar á Dýrfiski ehf., sem telja bæri honum til tekna á grundvelli 3. mgr. 1. töluliðar A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Tók stefnandi fram að Sigurður G. Guðjónsson ehf. hafi verið skráður eigandi 50,2% hlutafjár í Dýrfiski ehf.

Í andmælabréfi sínu tók stefnandi fram að það hefði mátt halda betur utan um fiskeldisverkefnið sem hann hóf sumarið 2005 og að halda hefði mátt betur utan um skjalagerð í því sambandi.

Um framlag stefnanda til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. að fjárhæð 35.000.000 króna tók stefnandi m.a. fram að þegar meta skuli hvort umrædd fjárhæð hafi á einhverjum tíma verið eign Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. verði að horfa til þess að Sigurður G. Guðjónsson ehf. átti bara rétt á því að fá greitt fyrir það hlutafé, sem félagið var skráð fyrir í Dýrfiski ehf. og þær kröfur sem það átti á hendur félaginu. Það sé óumdeilt að hlutafjäreign Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski ehf. hafi verið 24.298.062 krónur og krafa Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. 23.482.997 krónur, og þá fjármuni hafi félagið fengið. Það sem skattrannsóknarstjóri hafi hins vegar litið fram hjá sé sú staðreynd að skráð hlutafé Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski ehf. kom ekki allt úr sjóðum félagsins heldur með því að félaginu hafi verið framseldir hlutir einkahlutafélaganna Benónýs ehf. að nafnverði 8.612.716 og LL-eigna að nafnverði 4.905.867 krónur og hlutir stefnanda að nafnverði 802.800 krónur.

Þegar framsal hluta einkahlutafélaganna Benónýs og LL fór fram hafi stefnandi persónulega verið eigandi þessara hluta enda hafi hann á þeim tíma greitt skuldir fyrir bæði félögin sem voru hærri fjárhæðir en sem nam nafnverði hlutafjárins. Auk þess hafi hann látið Dýrfisk ehf. fá fjórar eldiskvíar að verðmæti 4.220.000 krónur. Þessi verðmæti hafi orðið að hlutafé í Sigurði G. Guðjónssyni ehf. í Dýrfiski ehf. eða samtals 18.541.383

krónur. Þá hafi stefnandi lagt frekari verðmæti til Dýrfisks ehf. árið 2010 í formi eldisbúnaðar sem hann hefði aflað sjálfur að fjárhæð 15.499.500 krónur. Þá segir í svari stefnanda að „Af einhverjum ástæðum hafi þetta ekki verið bókað sem skuld við hann persónulega heldur sem krafa Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. á hendur Dýrfiski ehf. í ágúst 2011.“ Sigurður G. Guðjónsson ehf. hafi ekki átt tilkall til andvirðis þessara verðmæta, enda hafi stefnandi persónulega afhent þau félaginu. Samtals hafi því 34.0409.883 krónur runnið frá stefnanda til Dýrfisks ehf., beint og óbeint með viðkomu í Sigurði G. Guðjónssyni ehf. Stefnandi hafi því ekki verið að taka út fé úr Sigurði G. Guðjónssyni ehf., sem nam framangreindum fjárhæðum, í andstöðu við 79. gr. laga nr. 138/1994, í kjölfar sölunnar á Dýrfiski ehf. Stefnandi hafi með þessum ráðstöfunum verið að fá endurgreidda fjármuni og andvirði eigna sem hann hefði lagt til Dýrfisks ehf.

Um greiðslu 1.000.000 króna inn á bankareikning dóttur stefnanda tók stefnandi fram að um hafi verið að ræða lán til Dúkkuhússins ehf.

Þá hafi Björgvin Þorsteinsson staðfest að stefnandi hafi átt eftir að fá 10.593.162 krónur úr uppgjörinu vegna Dýrfisks ehf. og þeir fjármuni verði því ekki skattlagðir hjá stefnanda og af óskiljanlegum ástæðum hafi skattrannsóknarstjóri ekki talið ástæðu til að ræða sölu á hlutunum í Dýrfiski ehf. við Björgvin og þ. á m. hvort þeir ættu einhver mál óuppperð sín á milli.

Stefnandi ítrekar í andmælabréfi sínu að allt bókhald í kringum Dýrfisk ehf. og greiðslur hans inn í það félag hafi ekki verið til fyrirmyndar. Það eigi hins ekki að skapa skattgreiðslu þegar hægt sé að sýna fram á það hvernig hlutir áttu að vera í raun.

Úrskurður ríkisskattstjóra var sem fyrr segir byggður á rannsókn skattrannsóknarstjóra sem lauk með skýrslu, dags. 7. júní 2017, og var send ríkisskattstjóra þann 27. október 2017. Komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu í úrskurði sínum að fara bæri með umrædda fjármuni, samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur, sem úttektir stefnanda á fjármunum einkahlutafélagsins Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Taldi ríkisskattstjóri nánar að fyrrgreindir fjármunir sem tilheyrðu Sigurði G. Guðjónssyni ehf., hefðu verið lagðir inn á persónulegan reikning stefnanda og hann hafi nýtt þá fjármuni að hluta til í eigin þágu.

Ríkisskattstjóri vísaði í úrskurði sínum til andmæla stefnanda, dags. 19. júní 2018 og 17. október 2018. Tók ríkisskattstjóri fram vegna greiðslna að fjárhæð 1.000.000 króna til dóttur stefnanda að þar hefðu andmæli stefnanda verið í mótsögn við fyrri skýringar sem fram hefðu komið í andmælum umboðsmanns hans til skattrannsóknarstjóra, þar sem fram hefði komið að um væri að ræða greiðslu á skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við umrætt félag, auk þess sem engin gögn hefðu verið lögð fram til staðfestingar á málatilbúnaði stefnanda. Þá lægi fyrir að 35.000.000 króna hefðu verið lagðar inn á bankareikning í eigu Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. og farið

með í bókhald félagsins sem framlag stefnanda til þess. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að ekki hefði allt söluandvirði Dýrfisks ehf. farið í að greiða skuldir þess félags eins og haldið hafi verið fram af stefnanda. Auk þess sem engin gögn hefðu verið lögð fram sem staðfestu fullyrðingar stefnanda. Um fyrrgreint framlag stefnanda til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. að fjárhæð 35.000.000 króna og andmæli stefnanda í því sambandi vísaði ríkisskattstjóri til skýrslu skattrannsóknarstjóra. Segir nánar svo í úrskurði ríkisskattstjóra:

Eins og fram kemur í skýrslu skattrannsóknarstjóra kemur fram í ársreikningum Dýrfisks ehf. vegna ársins 2010, að félagið keypti kvíar og búnað fyrir kr. 30.000.000 á árinu 2010 af Sigurði G. Guðjónssyni ehf. Í ársreikningi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. vegna sama árs er ekki getið um neina sölu kvía eða í eignaskrá félagsins vegna sama árs. Þá kemur ekki fram á skattframtali [stefnanda] að hann hafi selt umræddar kvíar á árinu 2010 eða átt kröfu á hendur Dýrfiski ehf. vegna þeirra viðskipta. Má í því sambandi bæta við að [stefnandi] tilgreinir engar kröfur á hendur Sigurði G. Guðjónssyni ehf. vegna meintra framlaga hans til félagsins, hvorki í formi hlutfjár í Dýrfiski ehf. né eldiskvía til Dýrfisks ehf. sem áttu að hafa orðið að hlutafé Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski eins og haldið er fram í andmælabréfi [stefnanda]. Varðandi framsal hluta Benónýs ehf. og LL-eigna ehf. þá liggur ekkert fyrir í gögnum málsins sem staðfestir að [stefnandi] hafi persónulega greitt kröfur á hendur félögunum. Að öðru leyti vísast til umfjöllunar skattrannsóknarstjóra í skýrslu hans um Sigurð G. Guðjónsson ehf. varðandi þetta atriði.

Þá hafnaði ríkisskattstjóri skýringum stefnanda um hlut Björgvins Þorsteinssonar í uppgjöri vegna sölu Dýrfisks ehf. með þeim orðum að ekki yrði séð hvernig það uppgjör tengdist máli stefnanda. Ekki yrði ráðið af gögnum málsins að fjármunum Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. sem tengdust hinum meintu úttektum hefði verið varið til að greiða Björgvini 10.593.162 krónur eða að stofnast hefði til skuldar við hann.

Í niðurstöðum úrskurðar ríkisskattstjóra er vísað til skýrslu skattrannsóknarstjóra ríkisins í máli Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., þar sem fram hafi komið að fjármunir í eigu félagsins hefðu að hluta verið nýttir af stefnanda í eigin þágu. Er tekið fram að einnig liggja fyrir að fjármunir í eigu félagsins hafi verið færðir með þeim hætti í bókhaldi þess sem um væri að ræða framlag stefnanda til félagsins og mynduðu með þeim hætti skuld félagsins við stefnanda. Væri það niðurstaða ríkisskattstjóra að þeir fjármunir Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. sem hefði verið ráðstafað með þeim hætti sem gert var, hafi í raun verið úttektir stefnanda á fjármunum úr félaginu, þ.e.a.s. af söluandvirði hlutabréfa í eigu Dýrfisks ehf. Þannig hafi stefnandi notað alls 5.100.000 krónur af fjármunum félagsins í

eigin þágu með þeim hætti að 1.100.000 krónur hafi verið úttekt stefnanda úr félaginu í reiðufé, 1.000.000 króna hafi verið greidd inn á VISA skuld stefnanda, 2.000.000 króna hafi verið lagðar inn á bankareikning stefnanda og 1.000.000 króna hafi verið greidd til dóttur stefnanda. Þá hafi 35.000.000 króna af fjármunum Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. verið í bókum þess færðar sem framlag stefnanda til félagsins. Þá hafi 2.858.737 krónur af söluverði Dýrfiskjar ehf. staðið á bankareikningi stefnanda. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að fjármunir sem hafi tilheyrt Sigurði G. Guðjónssyni ehf. hafi verið lagðir inn á persónulegan bankareikning stefnanda og stefnandi hafi nýtt þá fjármuni að hluta til í eigin þágu. Með þessum ráðstöfunum hafi stefnandi eignað sér fjármuni félagsins.

Rannsókn skattrannsóknarstjóra á skattskilum stefnanda hófst hinn 16. nóvember 2015 og tók upphaflega til tekjuáranna 2009-2011. Á árinu 2016 var rannsóknin útvíkkuð til tekjuársins 2012. Samhliða fór fram rannsókn á máli skattaðilans Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Rannsókn málanna lauk af hálfu skattrannsóknarstjóra, með skýrslum, dags. 7. júní 2017.

Með bréfi, dags. 15. desember 2016, var stefnanda send skýrsla skattrannsóknarstjóra og honum gefinn frestur til 30. desember 2016 til þess að koma að andmælum, áður en tekin væri ákvörðun um framhald málsins.

Hinn 8. febrúar 2017 bárust skattrannsóknarstjóra andmæli stefnanda við skýrslunni ásamt fylgigögnum. Er í skýrslunni, á bls. 4-9, gerð grein fyrir andmælum umboðsmanns stefnanda, m.a. um kreditfærslu á viðskiptareikningi stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. að fjárhæð 35.000.000 króna, að stefnandi hafi lagt félaginu til verðmæti þó að ekki hafi verið hugað að forminu í því sambandi. Stefnandi hafi lagt félaginu til fiskeldiskvívar á árinu 2010, sem hafi ekki verið færðar til skuldar við stefnanda heldur við Sigurð G. Guðjónsson ehf. að fjárhæð 15.499.500 krónur. Félagið hafi á hinn bóginn, eins og ráðið verði af bókum þess félags, ekki fært þessa kröfu á hendur Dýrfiski ehf., enda hafi krafan tilheyrt stefnanda.

Um þetta segir svo í skýrslu skattrannsóknarstjóra á bls. 6:

Samkvæmt framangreindum skýringum umboðsmanns skattaðila er framangreind fjárhæð kr. 15.499.500 tilkomin vegna framsals á kvíum til Dýrfisks ehf., frá skattaðila á árinu 2010 en að forminu til frá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. sem var skráður eigandi að 50,2% hlut í Dýrfiski ehf. Sú niðurstaða leiði til þess að við úthlutun fjármuna af bankareikningi skattaðila sem tilkomnir eru vegna viðskipta með hlutafé Dýrfisks ehf. hefði umrædd skuld Dýrfisks ehf. átt að greiðast beint til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. og því hefði verið farið með umræddar greiðslur samtals að fjárhæð 35.000.000 krónur sem framlag skattaðila til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. til lækkunar á

viðskiptareikningi en ekki sem greiðsla til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. vegna sölu á hlutafé félagsins í Dýrfiski ehf. Það þýði í raun að umræddur viðskiptareikningur sé skattaðila í hag en ekki öfugt og því geti ekki verið um ólögmeta úttekt að ræða heldur skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við skattaðila. Erfitt er að finna framangreindum skýringum umboðsmanns skattaðila stoð í þeim gögnum sem fyrirbyggjandi eru í þessu máli eða í framburði skattaðila í skýrslutökum en þar kom fram að hann kannaðist ekki við að hafa lagt þessa fjármuni til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf.

Síðan segir svo í skýrslu skattrannsóknarstjóra:

Hér má taka fram að samkvæmt ársreikningi Dýrfisks ehf. vegna ársins 2010 keypti félagið kvíar og búnað fyrir kr. 35.018.909 og skv. eignaskrá félagsins fyrir sama ár eru tilgreind kaup á kvíum og búnaði (8stk.) fyrir kr. 30.000.000 á árinu 2010 og seljandi tilgreindur Sigurður G. Guðjónsson ehf. ... Í ársreikningi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. vegna sama árs er ekki getið um neina sölu kvía eða í eignaskrá félagsins vegna sama árs. Þá kemur ekki fram á skattframtali fyrirvarsmanns skattaðila að hann hafi selt umræddar fiskeldiskvíar á árinu 2010 eða átt kröfu á hendur Dýrfiski ehf. vegna þeirra viðskipta. Miðað við framangreint og önnur fyrirbyggjandi gögn sem rakin hafa verið í skýrslu skattrannsóknarstjóra verður ekki séð að fyrirvarsmaður skattaðila hafi persónulega lagt Dýrfiski ehf. til kvíar, annan búnað eða fjármuni að öðru leyti þannig að hann eigi kröfu á félagið. Hafa verður í huga að hér er um háar fjárhæðir að ræða og því fullt tilefni til að fara með umræddar fjárhæðir með formlegum hætti sem raunverulega skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við skattaðila hafi þannig verið í pottinn búið.

Um skuld stefnanda við Björgvin Þorsteinsson vísaði skattrannsóknarstjóri til umfjöllunar í skýrslu um einkahlutafélagið Sigurð G. Guðjónsson ehf. og vék síðan að andmælum stefnanda um greiðslur af bankareikningum að fjárhæð 5.100.000 krónur og um færslur vegna viðskipta við LL-eignir ehf. og Benóný ehf.

Var það niðurstaða skattrannsóknarstjóra að engin gögn væru því til staðfestingar að stefnandi hefði greitt persónulega eða tekið á sig þær skuldir sem færðar voru til lokafærslu á viðskiptareikningi hans við Sigurð G. Guðjónsson ehf. þrátt fyrir tilefni þar um. Þá hafi engar haldbærar skýringar, studdar gögnum, fengist hjá endurskoðanda félagsins og stefnanda sjálfum á því hvernig umræddar lokafærslur hafi komið til.

Í kafla 5.2 í skýrslu skattrannsóknarstjóra um samantekt á greiðsluflæði, færslum í bókhaldi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. og úttektum stefnanda vegna viðskipta með

hlutabréf í Dýrfiski ehf., er vísað til rannsóknar skattrannsóknarstjóra á máli einkahlutafélagsins Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Félagið hafi verið eigandi að 50,2% hlutafjár í Dýrfiski ehf. og í tengslum við sölu á hlutfé Dýrfiskjar ehf. til Artic Fish ehf. í júlí 2011, hafi stefnandi í tengslum við þau viðskipti tekið fjármuni út úr félaginu Sigurði G. Guðjónssyni ehf. sem hann hafi nýtt í persónulega þágu sína. Er í skýrslunni gerð grein fyrir því hvaða fjárhæðir skattrannsóknarstjóri hafi litið á sem úttektir stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. í tengslum við sölu hlutafjár þess félags í Dýrfiski ehf., samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur.

Niðurstöður rannsóknar í máli stefnanda voru þær að stefnandi hefði staðið skil á efnislega röngum skattframtölum. Skattrannsóknarstjóri leit svo á að úttektir stefnanda, samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur í tengslum við sölu hlutafjár Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski ehf., væru vanframtaldar tekjur stefnanda vegna tekjuársins 2011 sem skattleggja bæri samkvæmt 1. tölul. A-liðar 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Á bls. 12 í kafla 2.6 í skýrslu skattrannsóknarstjóra um Sigurð G. Guðjónsson ehf., kemur fram að samkvæmt ársreikningi Dýrfisks ehf. vegna ársins 2010, hafi félagið keypt kvíar og búnað fyrir 35.018.909 krónur og samkvæmt eignaskrá félagsins fyrir sama ár séu tilgreind kaup á kvíum og búnaði fyrir 30.000.000 króna á árinu 2010 og seljandi tilgreindur Sigurður G. Guðjónsson ehf. Hvorki í ársreikningi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. vegna sama árs né í eignaskrá félagsins sé getið um nokkra sölu kvía. Þá komi ekki fram á skattframtali fyrirvarsmanns Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. að hann hafi selt umræddar fiskeldiskvíar á árinu 2010 eða átt kröfu á hendur Dýrfiski ehf. vegna þeirra viðskipta. Þá segir svo: „Miðað við framangreint og önnur fyrirbyggjandi gögn sem rakin hafa verið í skýrslu skattrannsóknarstjóra verður ekki séð að fyrirvarsmaður skattaðila hafi persónulega lagt Dýrfiski ehf. til kvíar, annan búnað eða fjármuni að öðru leyti þannig að hann eigi kröfu á félagið. Hafa verður í huga að hér er um háar fjárhæðir að ræða og því fullt tilefni til að fara með umræddar fjárhæðir með formlegum hætti sem raunverulega skuld skattaðila við fyrirvarsmanninn hafi þannig verið í pottinn búið.“

Á bls. 13 í skýrslu skattrannsóknarstjóra segir að umrædd úttekt stefnanda lúti að færslu fjármuna hans sem framlag til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. að fjárhæð 35.000.000 króna, sem lækki viðskiptareikning hans gagnvart Sigurði G. Guðjónssyni ehf. auk greiðslna í persónulega þágu að fjárhæð 5.100.000 krónur og vegna eftirstöðva á bankareikningi að fjárhæð 2.858.737 krónur.

Þá tók skattrannsóknarstjóri fram, á bls. 14 í skýrslunni, um meinta skuld stefnanda til Björgvins Þorsteinssonar, að hún ætti sér ekki stoð í niðurstöðum skattrannsóknarstjóra og gögnum málsins. Auk þess sem stefnandi hafi ekki tilgreint skuldina í skattframtölum sínum.

Í skýrslunni er einnig farið yfir andmæli fyrirvarsmanns Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. vegna fyrrgreindrar úttektar að fjárhæð 5.100.000 krónur og rökstuðning.

Um úttekt stefnanda að fjárhæð 1.100.000 krónur af bankareikningi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. tekur skattrannsóknarstjóri fram í skýrslunni að svo virðist sem stefnandi millifæri fjárhæðina af eigin bankareikningi inn á reikning félagsins og að uppruni þeirra fjármuna sé vegna fyrstu greiðslu á sölu hlutabréfa í Dýrfiski ehf., sem greidd hafi verið 27. júlí 2011 inn á bankareikning stefnanda að fjárhæð 165.520.000 krónur.

Um greiðslu 1.000.000 króna á VISA skuld stefnanda, þá virðist uppruni þeirra fjármuna vera greiðsla til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. fyrir hlutabréf í Dýrfiski ehf. Í framhaldinu. Tekur skattrannsóknarstjóri fram í rökstuðningi sínum að niðurstöður embættisins byggja ekki á færslum á viðskiptareikning Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. heldur á meðferð þeirra fjármuna sem fyrirvarismaður Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. hafi fengið inn á sinn persónulega bankareikning við sölu á Dýrfiski ehf.

Um 2.000.000 króna, sem hafi verið lagðar inn á bankareikning stefnanda, tekur skattrannsóknarstjóri fram að verið sé að ráðstafa fé sem hafi verið lagt inn á reikning stefnanda vegna sölu á Dýrfiski ehf. Geti greiðsla frá fyrirvarsmanni Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. því ekki talist persónuleg greiðsla eða lán til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Um sé að ræða fjármuni sem eigi rót sína að rekja til sölu á öllu hlutafé í Dýrfiski ehf.

Um greiðslu stefnanda hinn 16. nóvember 2011 á 1.000.000 króna til dóttur sinnar, tekur skattrannsóknarstjóri fram að greiðslan eigi upptök sín í fjármunum sem komu til vegna sölu á öllu hlutafé í Dýrfiski ehf.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er síðan farið yfir kröfur sem stefnandi í máli þessu kveðst hafa greitt vegna einkahlutafélaganna LL-eigna og Benónýs. Er því lýst að í bókhaldi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. frá árinu 2011 komi fram að Sigurður G. Guðjónsson ehf. skuldi báðum félögunum nánar tilgreindar fjárhæðir, samtals 17.074.819 krónur, en ekki verði séð hvernig skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við þessi tvö félög sé til komin, en LL-eignir ehf. hafi verið í eigu [stefnanda] og verið úrskurðað gjaldþrota hinn 4. maí 2016. Benóný ehf. hafi verið félag í eigu LL-eigna ehf. og verið úrskurðað gjaldþrota 14. júní 2011. Með andmælunum hafi m.a. fylgt afrit af tveimur breytingum á skuldabréfi þar sem fram komi að fyrirvarismaður Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. hafi verið í sjálfskuldarábyrgð fyrir LL-eignir ehf. Síðan segir svo í skýrslu skattrannsóknarstjóra: „Ekkert í fyrirliggjandi gögnum málsins staðfestir að fyrirvarismaður skattaðila hafi persónulega greitt kröfur á hendur LL-eignum ehf. eða Benóný ehf. Þá verður ekki fallist á þá skýringu að ef fyrirvarismaður skattaðila gengur

í ábyrgð fyrir LL-eignir ehf. og á hann fellur krafa myndist um leið krafa hans á hendur skattaðila sem er ótengt félag.“

Í kafla 6.9 á bls. 47-49 í skýrslu skattrannsóknarstjóra vegna Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. er síðan ítarleg umfjöllun um greiðsluflæði, færslur í bókhaldi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. og úttektir stefnanda vegna umræddra viðskipta með hlutafé í Dýrfiski ehf. Þar kemur m.a. fram að rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi leitt í ljós að stefnandi hafi tekið við söluandvirði alls hlutafjár í Dýrfiski ehf. er hlutaféð var selt til Artic Fish ehf. í júlí 2011. Þá segir að við mat á því hver hafi verið úttekt stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. vegna viðskiptanna með hlutaféð í Dýrfiski ehf. verði að horfa til þeirra fjármuna félagsins sem hann nýtti í persónulega þágu. Tilgreinir skattrannsóknarstjóri þær fjárhæðir sem, eins og áður hefur komið fram, námu samtals 42.958.737 krónur.

Við aðalmeðferð málsins gáfu skýrslu Sigurður G. Guðjónsson og Björgvin Þorsteinsson.

## II

### *1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra á því að formreglum hafi ekki verið fylgt og það hafi leitt til efnislegrar rangrar niðurstöðu ríkisskattstjóra í máli hans.

Með því að virða að vettugi skýringar og gögn sem stefnandi færði fram í andmælum við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra, og beiðni stefnanda um að málið yrði upplýst nánar með skýrslutökum og gagnaöflunum, hafi stefndi brotið gegn skyldum sínum til að rannsaka málið. Þetta hafi leitt til þess að skýrsla skattrannsóknarstjóra geti ekki talist viðhlítandi grundvöllur fyrir úrskurði ríkisskattstjóra um endurákvörðun á opinberum gjöldum hans. Eigi þetta eitt og sér að leiða til þess að fallist verði á kröfu stefnanda.

Stefnandi byggir einnig á því að ríkisskattstjóri hafi hvorki unnið sjálfstæða rannsókn á skattskilum stefnanda sem hann lagði til grundvallar úrskurði sínum né lagt fyrir skattrannsóknarstjóra að upplýsa málið betur með frekari rannsókn. Hafi ríkisskattstjóri beitt sönnunarreglum í stað þess að upplýsa málið áður en hann tók ákvörðun í því. Hafi ríkisskattstjóri ekki séð til þess að málið væri nægjanlega upplýst áður en hann tók ákvörðun í því. Stefnandi hafi gert það sem hann gat til að fá nauðsynleg gögn og upplýsingar, sem fylgdu andmælabréfi hans við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra, en hvor tveggja, skattrannsóknastjóri ríkisins og ríkisskattstjóri, hafi ákveðið að horfa fram hjá þeim.

Stefnandi lítur svo á að stjórnvöld geti ekki komist hjá því að rannsaka mál á viðhlítandi hátt með því að beita sönnunarreglum í stað rannsókna. Í þeim tilvikum, sem

staðreyndir máls séu ekki nægjanlega skýrar, sé stjórnvöldum óheimilt að grípa til sönnunarreglna fyrr en þau hafa árangurslaust reynt að rannsaka mál á tilhlýðilegan hátt. Rannsóknarreglna feli í sér að það stjórnvald, sem ákvörðun taki, beri ábyrgð á því að mál hafi verið rannsakað nægilega. Þannig geti veruleg vanræksla á rannsókn máls leitt til þess að ákvörðun verði talin ógildanleg, sérstaklega þegar um íþyngjandi ákvarðanir sé að ræða, sbr. dóma Hæstaréttar Íslands í málum nr. 589/2017 og 590/2017. Þannig hafi verið háttað í máli stefnanda og því beri að fallast á kröfur hans.

Um efnisþátt málsins byggir stefnandi á því að þau gögn sem honum hafi þó auðnast að afla, og hann hafi lagt fram við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum, sýni fram á réttmæti skýringa hans efnislega, svo langt sem gögnin nái á annað borð. Þannig verði hvorki litið fram hjá gögnum sem beri með sér að stefnandi hafi afhent Dýrfiski ehf. fiskeldisbúnað né staðfestingu Björgvins Þorsteinssonar um að hann telji til kröfu á hendur stefnanda vegna viðskiptanna.

Stefnandi vísar til 10. gr. stjórnisýslulaga. Skattrannsóknarstjóri verði að rannsaka mál til hlítar og geti ekki komist hjá því að varpa sönnunarbyrði á þann sem rannsókn sætir. Þá vísar stefnandi til 7. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, þar sem fram kemur að gæta skuli laga um meðferð sakamála eftir því sem við getur átt við rannsóknaraðgerðir skattrannsóknarstjóra og til 2. mgr. 53. gr. laga nr. 88/2008, um meðferð sakamála, þar sem mælt er fyrir um að við rannsókn sakamála skuli vinna að því að hið sanna og rétta komi í ljós og gæta jafnt að þeim atriðum sem horfa til sýknu og sektar.

Í andmælum við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra, hafi stefnandi bent á að hann hafi lagt Sigurði G. Guðjónssyni ehf. til ýmis fjárverðmæti, s.s. hlutafé í Dýrfiski ehf., fjórar eldiskvívar og búnað, sem ekki hefði verið réttilega með farið í bókum félagsins þannig að talið yrði til eignar stefnanda hjá félaginu. Skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við stefnanda vegna framlagningar stefnanda á verðmætum í þágu félagsins væri því vantalin í bókum þess; í fyrsta lagi vegna hlutafjár í Dýrfiski ehf. sem stefnandi hafði átt persónulega (að nafnvirði kr. 802.800); í öðru lagi vegna hlutafjár félaganna LL-eigna ehf. (að nafnverði kr. 4.905.867) og Benónýs ehf. (að nafnverði kr. 8.612.716) í Dýrfiski ehf. sem stefnandi hafði eignast með því að hafa greitt skuldir fyrir bæði félögin hærri fjárhæðar en nam nafnverðseigninni í Dýrfiski ehf.; í þriðja lagi vegna framlags á eldiskvíum og öðrum fiskeldisbúnaði, sem aftur voru látin Dýrfiski ehf. í té. Þessum skýringum, sem studdar voru nokkrum gögnum, hafnaði skattrannsóknarstjóri á þeim forsendum einum að fyrirliggjandi gögn bæru ekki með sér að stefnandi hefði lagt félaginu til verðmæti og að hafa yrði í huga „að hér er um háar fjárhæðir að ræða og því fullt tilefni til að fara með umræddar fjárhæðir með formlegum hætti sem raunverulega skuld Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. við skattaðila, hafi þannig verið í pottinn búið“.

Ekki sé ljóst hvaðan skattrannsóknarstjóri taldi að umræddar kvíar og annar fiskeldisbúnaður, sem nokkuð óumdeilt sýnist þó að hafi verið til staðar við sölu á Dýrfiski ehf. síðar, hafi þá verið komin, ef ekki frá stefnanda. Skattrannsóknarstjóri gerði engan reka að því að rannsaka þetta neitt frekar, hvorki með skriflegum fyrirspurnum né skýrslutökum af þeim sem um það hefðu mögulega getað borið, svo sem rétt hefði þó verið.

Þá hafi stefnandi skýrt í fyrrgreindum andmælum við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra að stefnandi teldi til skuldar að fjárhæð 10.593.162 krónur við Björgvin Þorsteinsson og tengda aðila vegna viðskiptanna, sem yrði að taka tillit til og að gagnlegt væri að taka skýrslu af Björgvini til að varpa ljósi á málið. Bendir stefnandi á að í andmælabréfi hans til skattrannsóknarstjóra hafi fylgt samantekt frá Björgvini um uppgjör á milli hans og tengdra aðila, þ. á m. stefnanda. Hafi stefnandi bent á í andmælabréfi sínu að Björgvin teldi stefnanda standa í skuld við sig og aðila sér tengdum um greinda fjárhæð og honum yrðu ekki færðar til tekna fjárhæðir sem runnu til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., en hann skuldi öðrum aðila en ekki félaginu. En í stað þess að taka skýrslu af Björgvini, og jafnvel tengdum aðilum, hafi skattrannsóknarstjóri vísað til umfjöllunar í rannsóknarskýrslu í máli Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., þar sem sagði svo:

Sú krafa sem hér kemur fyrst fram frá Björgvini gagnvart fyrirvarsmanni skattaðila á sér ekki stoð í þeirri niðurstöðu sem fram kemur hjá skattrannsóknarstjóra og því ekki til staðar forsendur eða gögn til þess að taka hana til greina. Þá má og geta þess að fyrirvarsmáður skattaðila tilgreinir ekki umrædda skuld í skattframtölum sínum hvorki vegna tekjuársins 2011 né þeirra ára sem liðin eru vegna þeirra viðskipta sem að framan greinir.

Aðrar fjármagnstilfærslur sem skattrannsóknarstjóri hafði gert að umfjöllunarefni hafi einnig verið skýrðar. Um þær vísaði skattrannsóknarstjóri til rannsóknarskýrslu í máli Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., þar sem skýringunum var hafnað á þeim forsendum að engin gögn lægju fyrir hjá skattrannsóknarstjóra sem staðfestu þær.

Stefnandi byggir á því að með því að virða að vettugi þær skýringar og þau gögn sem stefnandi færði fram í andmælum við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra og áeggjan stefnanda um að skattrannsóknarstjóri upplýsti málið frekar með skýrslutökum og gagnaöflun, hafi skattrannsóknarstjóri brotið gegn framangreindum skyldum sínum til að rannsaka málið og upplýsa áður en tekin var ákvörðun um að ljúka gerð skýrslu um rannsókn á skattskilum stefnanda og senda frá embættinu. Skýrsla skattrannsóknarstjóra geti því ekki talist viðhlítandi grundvöllur undir þá íþyngjandi stjórnvaldsákvörðun sem síðar var tekin af hálfu ríkisskattstjóra með úrskurði um endurákvörðun opinberra gjalda

stefnanda og byggði á forsendum og niðurstöðum skýrslunnar. Það eitt og sér eigi að nægja til þess að fallist verði á kröfur stefnanda.

Um málsmeðferð ríkisskattstjóra þá er á því byggt af hálfu stefnanda að ríkisskattstjóri hafi hvorki unnið sjálfstæða rannsókn á þeim atriðum í skattskilum stefnanda sem úrskurður embættisins tók til, né lagt fyrir skattrannsóknarstjóra að upplýsa málið betur með frekari rannsókn, heldur lagt til grundvallar ákvörðun sinni niðurstöðu hinnar ólögsmætu rannsóknar embættis skattrannsóknarstjóra og þ. á m. beitt fyrir sig sönnunarreglum í stað þess að sjá til þess að málið væri upplýst áður en ákvörðun í því væri tekin.

Um greiðslu inn á reikning dóttur stefnanda þá hafi ríkisskattstjóri snúið út úr skýringum stefnanda að um væri að ræða lánafyrirgreiðslu, en byggt þess í stað á því einu að engin gögn hefðu verið lögð fram því til staðfestingar.

Stefnandi bendir á rannsóknarskyldu ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi leitast við að afla nauðsynlegra gagna og upplýsinga, sem fylgdu andmælabréfi hans við frumskýrslu skattrannsóknarstjóra. Að því marki sem gögn lágu fyrir og staðfestu það sem stefnandi hafði ávallt haldið fram, hafi hvor tveggja, skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri, kosið að horfa fram hjá þeim, en hvorki lagt gögnin eða skýringar stefnanda til grundvallar né leitast við að rannsaka og upplýsa málið nánar, svo sem rétt hefði verið og lagaskylda bauð báðum embættunum.

Stefnandi telur að í þeim tilvikum, sem staðreyndir máls séu ekki nægilega skýrar, sé stjórnvöldum óheimilt að grípa til mats- eða sönnunarreglna fyrr en þau hafi árangurslaust reynt að rannsaka mál á tilhlýðilegan hátt. Stjórnvald beri ábyrgð á því að mál hafi verið rannsakað nægilega. Að öðrum kosti geti rannsókn máls leitt til þess að ákvörðun verði talin ógildanleg, sérstaklega þegar um íþyngjandi ákvarðanir er að ræða. Um þetta má m.a. vísa til dóma Hæstaréttar Íslands í málum nr. 589/2017 og 590/2017. Stefnandi byggir á því að þannig sé háttað í máli hans og því beri að fallast á kröfur stefnanda.

Um efnisatriði málsins byggir stefnandi á því að þau gögn sem honum hafi þó auðnast að afla og leggja fram við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum, sýni fram á réttmæti skýringa hans efnislega, svo langt sem gögnin á annað borð ná. Þannig verði hvorki litið fram hjá gögnum sem beri með sér að stefnandi hafi afhent Dýrfiski ehf. fiskeldisbúnað né staðfestingu Björgvins Þorsteinssonar um að hann telji til kröfu á hendur stefnanda vegna viðskiptanna. Eigi það, auk þeirra formgalla sem eru á öllum málalíbúnaði, bæði skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra, að leiða til þess að fallist verði á kröfur stefnanda.

Stefnandi gaf skýrslu við aðalmeðferð málsins. Þá gaf Björgvin Þorsteinsson skýrslu vitnis.

## 2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnanda um að skattrannsóknarstjóri hafi ekki tryggt að mál hans væri rannsakað og upplýst með fullnægjandi hætti.

Stefndi mótmælir málsástæðum og skýringum stefnanda varðandi fjárverðmæti sem hann telur sig hafa lagt Sigurði G. Guðjónssyni ehf. til persónulega og málsástæðum og skýringum varðandi skuldir stefnanda við Björgvin Þorsteinsson og tengda aðila. Ekki verði séð hvernig skattrannsóknarstjóri hefði átt að sannreyna frekar fullyrðingar stefnanda um að hann hafi sjálfur lagt Dýrfiski ehf. til umræddar kvíar og fiskeldisbúnað í gegnum félagið Sigurð G. Guðjónsson ehf. Í andmælabréfi stefnanda vegna frumskýrslunnar frá 8. febrúar 2017 komi fram að stefnandi hafi komið fjórum fiskeldiskvíum úr Grundarfirði til Dýrafjarðar á árinu 2007. Á árinu 2009 hafi verið sett saman hlutaskrá sem tekið hafi mið af því hvað runnið hefði til Dýrfisks ehf. fram til þess tíma. Þann 3. september 2009 hafi verið tilkynnt um hækkun hlutfjár félagsins um 9.070.000 krónur, annars vegar með framlagi stefnanda með fiskeldiskvíum að verðmæti 4.220.000 kr. og hins vegar með framlagi frá Björgvini Þorsteinssyni með því að hann léti í té seiði að verðmæti 4.850.000 krónur. Stefnandi fullyrði að hann hafi haldið áfram að styðja rekstur Dýrfisks ehf., m.a. með því að leggja félaginu til fleiri fiskeldiskvíar. Þær hafi verið lagðar til Dýrfisks ehf. á árinu 2010, en þær hafi ekki verið færðar til skuldar við stefnanda heldur við Sigurð G. Guðjónsson ehf. á árinu 2011 og þá að fjárhæð 15.499.500 kr. Fram kemur í andmælunum að á árinu 2010 hafi verið búið að færa hlutareign stefnanda í Dýrfiski ehf. til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Lengra en þetta nái skýringar stefnanda ekki í andmælunum frá 8. febrúar 2017 um inneign hans á móti úttekt af fé í eigu Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. vegna ætlaðrar framlagningar kvía og fiskeldisbúnaðar. Er andmælin bærust skattrannsóknarstjóra lágu fyrir skýrslugjafir stefnanda vegna rannsóknar máls hans. Í skýrslugjöf stefnanda frá 16. ágúst 2016 komi fram í svari stefnanda við spurningu varðandi hlutfjárkaup Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski að stefnandi hafi tekið að huga að fiskeldi árið 2006 eftir að hann varð áskynja um að fjöldi fiskeldiskvía væri ekki í notkun. Hafi kvíar þessar verið falar fyrir lítið eða ekkert verð væru þær fjarlægðar. Í niðurlagi svarsins segir orðrétt: „*[P]annig að allur peningur, hafi einhver peningur farið út og inn í þetta verkefni, þá hefur hann komið í gegnum Sigurð G. Guðjónsson, það er eini staðurinn þar sem ég hafði peninga*“ Má gera ráð fyrir því að stefnandi eigi þarna við félagið Sigurð G. Guðjónsson ehf. fremur en að hann nefni sjálfan sig í þriðju persónu með fullu nafni. Þá komi fram í svari stefnanda í skýrslugjöf að Dýrfiskur ehf. hafi naumast skuldað honum 35 milljónir króna.

Stefndi hafnar því að stefnandi hafi sýnt fram á að hann hafi persónulega lagt verðmæti til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Þá telur stefndi ekki að skattrannsóknarstjóra hafi verið unnt að rannsaka þau fjárverðmæti sem stefnandi fullyrðir að hafa lagt Sigurði G. Guðjónssyni ehf. til frekar. Eins og stefnandi bendi sjálfur á sé ekki getið um þennan

búnað eða sölu hans í ársreikningi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Þá komi ekki fram á skattframtali stefnanda að hann hafi selt umræddan búnað eða átt kröfu vegna hans.

Stefndi tekur fram að athugasemdir stefnanda hafi ekki verið virtar að vettugi heldur kannaði skattrannsóknarstjóri hvort þær ættu stoð í tiltækum gögnum. Svo reyndist ekki vera. Það sé vandséð hvaða raunhæfu kosti skattrannsóknarstjóri hafi haft til frekari rannsóknar á þessum atvikum. Bendir stefndi á að það standi stefnanda nær að sanna þau útgjöld sem hann telur sig hafa borið er koma skulu til frádráttar tekjufærslu. Ekki er hægt að líta svo á að vegna rannsóknarskyldunnar verði skattrannsóknarstjóri að afsanna fram bornar skýringar til að geta hafnað þeim.

Með vísan til framangreinds mótmælir stefndi því að stefnandi hafi sýnt fram á að hafa persónulega lagt Dýrfiski ehf. til fiskeldiskvívar og annan búnað í gegnum félagið Sigurð G. Guðjónsson.

Stefndi tekur fram að í stefnu telji stefnandi sig hafa lagt Sigurði G. Guðjónssyni ehf. til hlutafé í Dýrfiski ehf. Engar skýringar eða rökstuðningur komi fram í stefnu sem lúti að tilkalli stefnanda til söluverðs Dýrfisks ehf. vegna hlutabréfa sem hann hafi átt persónulega. Í andmælabréfi stefnanda frá 8. febrúar 2017 er frá því greint að stefnandi hafi átt 802.800 kr. hlutafé í Dýrfiski þann 5. ágúst 2009. Ekki var þar gerð grein fyrir því að stefnandi hafi eignast kröfu á hendur Sigurði G. Guðjónssyni ehf. vegna afhendingar þessarar hlutareignar. Ekki var fjallað sérstaklega um þessa hlutareign í lokaskýrslu skattrannsóknarstjóra, enda kom hvorki fram rökstuðningur fyrir því að um væri að ræða inneign vegna þessarar sérstöku hlutareignar, né var því beinlínis haldið fram í andmælabréfinu. Varðandi þetta atriði er þó hið sama að segja og um aðrar staðhæfingar um inneignir stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. Ekki verður ráðið af tiltækum gögnum að stefnandi hafi eignast kröfu á hendur félagi sínu vegna afhendingar hlutabréfa í Dýrfiski. Þessi málsástæða er ekki rökstudd frekar í stefnu og er henni hafnað.

Í stefnu koma ekki fram skýringar á ætlaðri inneign stefnanda hjá Sigurði G. Guðjónssyni ehf. vegna hlutafjár LL-eigna ehf. og Benónýs ehf. í Dýrfiski ehf. sem stefnandi telur sig hafa eignast með því að hafa greitt skuldir félaganna. Í andmælabréfi stefnanda frá 8. febrúar 2017 vegna frumskýrslunnar er greint frá þreifingum um sölu Dýrfisks ehf. á árinu 2010 og skiptingu hlutareignar í félaginu. Er fram tekið í þessu sambandi að búið hafi verið að taka allar skuldir við Benoný ehf. og LL-eignir ehf. og breyta þeim í hlutafé og að það hlutafé hafi stefnandi í raun eignast persónulega, enda hafi hann séð um að greiða skuldir þessara félaga þegar þau fóru í þrot.

Í lokaskýrslu skattrannsóknarstjóra um mál stefnanda er til þess vísað að engin gögn eða staðfestingar hafi komið fram er sýndu fram á að stefnandi hefði sjálfur greitt eða tekið á sig skuldir þær er um væri að tefla. Engar haldbærar skýringar, studdar gögnum, hafi komið fram í skýrslutöku af endurskoðanda Sigurðar G. Guðjónssonar ehf.

eða af stefnanda. Hafi því ekki verið sýnt fram á að skuldir þær er um ræði hafi verið greiddar eða yfirteknar af stefnanda. Sú umfjöllun um félög þessi sem fram er sett í skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn máls Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. sé að hluta sama efnis og framangreind umfjöllun í skýrslunni um mál stefnanda. Er þannig tekið fram að ekkert liggi fyrir í gögnum málsins sem staðfesti að stefnandi hafi greitt kröfur á hendur umræddum tveimur félögum. Með vísan til framangreinds hafnar stefndi þessari málsástæðu stefnanda enda um að ræða órökstuddar fullyrðingar sem endurspeglast ekki í gögnum máls og skattskilum stefnanda.

Um ætluð lán stefnanda til Björgvins Þorsteinssonar og tengdra aðila þá gerir stefnandi athugasemd við það að skattrannsóknarstjóri hafi ekki tekið skýrslu af Björgvini sjálfum og tengdum aðilum, í því skyni að rannsaka málið. Þess í stað hafi skattrannsóknarstjóri vísað til þess að ekki væru fyrir hendi forsendur eða gögn til þess að styðjast við. Stefndi er ósammála stefnanda um það að þörf hafi verið á frekari rannsókn á ætluðum lánum stefnanda til Björgvins Þorsteinssonar og tengdra aðila. Stefndi bendir á að möguleg lán stefnanda til Björgvins Þorsteinssonar og tengdra aðila geti ekki sjálfkrafa myndað kröfu stefnanda á hendur Sigurði G. Guðjónssyni ehf. til úttektar úr því félagi til að standa straum af endurgreiðslu skuldarinnar. Þá beri að geta þess að stefnandi tilgreindi umrædda skuld ekki í skattframtölum sínum, hvorki árið 2011 né í síðari skattframtölum. Því stóðu engin rök til þess að skattrannsóknarstjóri efndi til skýrslutöku af Björgvini Þorsteinssyni eða aðilum honum tengdum vegna málsins. Með vísan til framangreinds er málsástæðu þessari alfarið hafnað.

Varðandi skyldur skattrannsóknarstjóra til þess að upplýsa mál almennt vill stefndi að lokum benda á eftirfarandi:

Í fyrsta lagi bendir stefndi á að þegar byggt er á svo opnum og almennum ákvæðum sem rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 og 2. mgr. 53. gr. laga nr. 88/2008, um meðferð sakamála, sé það ekki viðhlítandi rökstuðningur kröfugerðar fyrir dómi að staðhæft sé að með því að láta eitthvað ógert sé brotið gegn áskilnaði viðkomandi ákvæða án þess að frekari rök séu að því leidd af hvaða ástæðum svo sé. Nauðsynlegt er að stefnandi sýni fram á hvaða kröfur verði gerðar til rannsóknar við þær kringumstæður sem um ræðir.

Í öðru lagi bendir stefndi á að úrskurður sá er mál þetta fjallar um varðar endurákvörðun vegna óréttmætra skattskila. Skattrannsóknir lúta annars vegar að því að leggja grunn að endurákvörðun vegna óréttmætra skattskila og hins vegar að því að upplýsa málsatvik þannig að meta megi hvort krafist skuli refsimeðferðar í málum, sbr. 12. gr. reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Stefndi bendir á að sönnunarkröfur varðandi refsiverða háttsemi lúti þeirri grundvallarreglu sem fram komi í 108 gr. laga nr. 88/2008, þar sem segir að sönnunarbyrði um sekt ákærða og atvik sem telja megi honum í óhag hvíli á ákærvaldinu, sbr. einnig 7. mgr. 103. gr. tsl.

Verði því talið að almennt gildi strangari kröfur um sönnun varðandi refsihlið skattrannsóknarmála en þann þátt er lýtur að endurákvörðun.

Í þriðja lagi bendir stefndi á að þegar fyrir liggi að einstaklingur hafi veitt viðtöku fé frá einhverjum aðila og skýringar fyrir slíkum greiðslum séu ekki studdar fullnægjandi gögnum sé illmögulegt að varpa því yfir á skattyfirvöld að sanna að uppruni greiðslna sé af þeim toga að hann falli utan tekjuhugtaks 7. gr. tsl. Slíkt myndi hindra að mestu að vanframtaldar greiðslur yrðu skattlagðar. Við slíkar kringumstæður er raunhæfast að varpa því yfir á greiðsluþegann að sanna tilefni greiðslunnar. Í þessu sambandi verði að huga að þeim skyldum sem lagðar séu á einstaklinga að veita yfirvöldum upplýsingar um fjármál sín sem og að skyldum rekstraraðila til að gera grein fyrir fjárhagsmálum sínum með færslu bókhalds og gerð ársreikninga þannig að hinu opinbera sé unnt að henda reiður á að rétt grein sé fyrir þeim gerð.

Að lokum bendir stefndi á að stefnandi er hæstaréttarlögmaður og þegar einstaklingar í slíkri stöðu eiga í hlut getur skortur á upplýsingum í skattskilagögnum ekki skýrst af vanþekkingu.

Um málsmeðferð hjá ríkisskattstjóra vísar stefndi til þess að starfsmenn ríkisskattstjóra séu við rannsókn og töku ákvarðana í skattamálum bundnir af reglum stjórnisýslulaga líkt og skattrannsóknarstjóri. Því megi ríkisskattstjóri ekki taka íþyngjandi skattákvörðun nema að undangenginni eigin rannsókn og þannig að tryggt sé að mál sé nægjanlega upplýst til þess að lögmæt ákvörðun verði tekin í því, sbr. rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaganna.

Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnanda að ríkisskattstjóri hafi hvorki unnið sjálfstæða rannsókn á þeim atriðum sem úrskurður embættisins um endurákvörðun gjalda stefnanda hafi varðað, né hafi hann lagt fyrir skattrannsóknarstjóra að upplýsa málið betur með frekari rannsókn. Bendir hann á að ríkisskattstjóri þurfi ekki að endurtaka rannsókn skattrannsóknarstjóra á atvikum máls og framkvæma á þeim eigin rannsókn heldur geti ríkisskattstjóri byggt á rannsókn skattrannsóknarstjóra, enda leggi hann sjálfstætt mat á viðkomandi rannsókn og aðgæti þannig hvort leggja megi hana til grundvallar endurákvörðun.

Stefndi bendir á að úrskurður ríkisskattstjóra beri það fyllilega með sér að embættið hafi tekið sjálfstæða afstöðu til þeirra atriða sem fram voru færð í skýrslu skattrannsóknarstjóra um rannsókn máls stefnanda. Þær athugasemdir sem stefnandi gerði vegna boðaðrar endurákvörðunar, með tölvubréfi dags. 19. júní 2018 og bréfi dags. 17. október 2018, voru ekki þess eðlis að gefa tilefni til breytinga enda efni athugasemdanna á sömu lund og athugasemdarbréf stefnanda vegna frumskýrslu skattrannsóknarstjóra, þ.e.a.s. ekki var bent á ný atriði sem gáfu tilefni til frekari rannsóknar. Þá er í úrskurði ríkisskattstjóra frá 6. desember 2018 ítarlega farið yfir fram

komnar athugasemdir stefnanda vegna boðaðrar endurákvörðunar á opinberum gjöldum og þær ekki taldar gefa tilefni til breytinga.

Stefndi hafnar þeirri málsástæðu stefnanda að ríkisskattstjóri hafi ekki unnið sjálfstæða rannsókn á málinu. Eins og áður hefur komið fram er það mat stefnda að rannsókn skattrannsóknarstjóra á máli stefnanda hafi uppfyllt lagaskilyrði. Þá færði stefnandi fram sömu athugasemdir í andmælum sínum við boðaða endurákvörðun ríkisskattstjóra og hann hafði fært fram í andmælum sínum vegna frumskýrslu skattrannsóknarstjóra. Þar sem skattrannsóknarstjóri hafði áður fjallað um þær athugasemdir stefnanda með fullnægjandi hætti var ekki tilefni fyrir ríkisskattstjóra að rannsaka málið á ný með frekari gagnaöflun.

Að því er varðar efni málsins þá hafnar stefndi þeirri málsástæðu stefnanda að þau gögn sem hann hafi lagt fram við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum, sýni fram á réttmæti skýringa hans efnislega „*svo langt sem gögnin á annað borð ná*“ eins og segir í stefnu. Vísar stefndi til fyrri umfjöllunar þar sem færð eru rök fyrir því að rannsókn skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra á máli stefnanda hafi verið fullnægjandi og uppfyllt skilyrði laga þar um. Á grundvelli þeirrar rannsóknar komst ríkisskattstjóri að þeirri niðurstöðu að úttektir stefnanda í tengslum við sölu hlutafjár Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski ehf., samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur, hafi verið í andstöðu við 79. gr. laga nr. 138/1994, um einkahlutafélög. Líta bæri á úttektirnar sem vanframtaldar tekjur stefnanda sem skattleggja bæri sem tekjur samkvæmt 1. tölul. A-liðar 1. mgr. 7. gr. tsl., sbr. 2. mgr. 11. gr. tsl.

### III

Í máli þessu er deilt um úrskurð ríkisskattstjóra, uppkveðnum 6. desember 2018, um að færa stefnanda til tekna 42.958.737 krónur sem sundurliðist með eftirfarandi hætti: 1.100.000 krónur hafi verið úttekt stefnanda úr félaginu í reiðufé, 1.000.000 króna hafi verið greidd inn á VISA skuld stefnanda, 2.000.000 króna hafi verið lagðar inn á bankareikning stefnanda og 1.000.000 króna hafi verið greidd til dóttur stefnanda. Þá hafi 35.000.000 króna af fjármunum Sigurðar G. Guðjónssonar verið í bókum þess ranglega færðar sem framlag stefnanda til félagsins og þannig mynduð skuld við stefnanda. Að lokum hafi 2.858.737 krónur af söluverði Dýrfiskjar ehf. verið fært á bankareikning stefnanda. Taldi ríkisskattstjóri að í öllum tilvikum hafi um óheimilar úttektir úr sjóðum Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. verið að ræða, í andstöðu við 79. gr. laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög.

Stefnandi krefst þess að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi. Byggir stefnandi kröfu sína á því að formreglum hafi ekki verið fylgt við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum sem hafi leitt til efnislega rangrar niðurstöðu í máli hans. Er nánar á því byggt að skattrannsóknarstjóri hafi ekki rannsakað málið með fullnægjandi hætti.

Ríkisskattstjóri hafi ekki heldur gert sjálfstæða rannsókn á skattskilum stefnanda og beitt í þess stað sönnunarreglum. Stefnandi hafi bent á að ekki hafi verið farið rétt með skuldir Sigurðar G. Guðjónssonar við stefnanda í bókum félagsins, en skattrannsóknarstjóri ríkisins hafi hafnað skýringum stefnanda með þeim rökum að gögn málsins hafi ekki borið með sér að stefnandi hafi lagt Sigurði G. Guðjónssyni til verðmæti. Þetta telur stefnandi rangt. Loks hafi stefnandi bent á að taka þyrfti skýrslu af Björgvini Þorsteinssyni, en það hafi ekki verið gert á meðan á rannsókn málsins stóð hjá skattrannsóknarstjóra.

Stefndi mótmælir öllum málsástæðum stefnanda og telur málið hafa verið rannsakað og upplýst með fullnægjandi hætti. Er því hafnað að stefnandi hafi sýnt fram á að hann hafi persónulega lagt verðmæti til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. og félagið þannig verið í skuld við hann. Það hafi verið rannsakað af skattrannsóknarstjóra og hafi skýringum stefnanda ekki verið fundin stoð í tiltækum gögnum.

Hinn 16. nóvember 2015 tók skattrannsóknarstjóri til rannsóknar skattskil stefnanda og fór samhliða fram rannsókn á einkahlutafélaginu Sigurði G. Guðjónssyni. Beindist rannsókn skattrannsóknarstjóra m.a. að sölu einkahlutafélagsins Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. á 50,2% hlut félagsins í Dýrfiski ehf. á árinu 2011 og ráðstöfun þess hluta söluverðsins sem stefnandi hafði fengið greitt inn á sinn persónulega bankareikning eða ráðstafað með öðrum hætti.

Að lokinni frumrannsókn málsins, þar sem m.a. höfðu verið teknar skýrslur af stefnanda, voru stefnanda, hinn 15. desember 2016, sendar skýrslur skattrannsóknarstjóra vegna hans persónulega en einnig vegna einkahlutafélagsins Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., og stefnanda gefinn kostur á að koma að andmælum áður en tekin yrði ákvörðun um framhald málsins. Hinn 8. febrúar 2017 sendi stefnandi andmæli við skýrslunum ásamt gögnum. Skattrannsóknarstjóri lauk síðan rannsókninni með skýrslum, annars vegar vegna stefnanda og hins vegar einkahlutafélagsins, dags. 7. júní 2017, þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að andmæli stefnanda hefðu ekki gefið tilefni til breytinga frá frumskýrslum skattrannsóknarstjóra. Var það niðurstaða skattrannsóknarstjóra að úttektir stefnanda í tengslum við sölu hlutafjár Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. í Dýrfiski ehf., samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur, væru vanframtaldar tekjur hans gjaldárið 2012, vegna tekjuársins 2011, sem skattleggja bæri samkvæmt 1. tölulið A-liðar laga nr. 90/2003, um tekjuskatt.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra frá 7. júní 2017, er gerð grein fyrir rannsókn málsins, andmælum stefnanda og framburði hans í skýrslutöku hinn 16. ágúst 2016. Í skýrslunni er m.a. ítarleg samantekt á greiðsluflæði í bókhaldi einkahlutafélagsins Sigurðar G. Guðjónssonar úr félaginu og til stefnanda. Til grundvallar niðurstöðum rannsóknar skattrannsóknarstjóra lágu m.a. ársreikningar Sigurðar G. Guðjónssonar ehf., ársreikningar Dýrfisks ehf. og skattframtöl stefnanda.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er fjallað ítarlega um skýringar stefnanda og fram komin andmæli hans. Þar á meðal var afstaða tekin til skýringa stefnanda um meintar inneignir hans á móti úttektum af fjármunum í eigu Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Farið var ítarlega yfir skýringar stefnanda um ætlaðar inneignir hans í félaginu og hvort þær ættu sér stoð í gögnum málsins. Fjallað var um fullyrðingar stefnanda um persónulegan stuðning hans við Dýrfisk ehf. í gegnum einkahlutafélagið Sigurð G. Guðjónsson, um framlagt hlutafé hans í Dýrfiski ehf. í gegnum fyrrnefnt einkahlutafélag og skýringar á meintri inneign í Sigurði G. Guðjónssyni ehf. vegna hlutfjár LL-eigna og Benónýs ehf. í Dýrfiski ehf. Segir nánar í skýrslu skattrannsóknarstjóra að í bókhaldi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. komi fram að félagið skuldi umræddum félögum tilgreindar fjárhæðir en ekki verði ráðið af bókhaldsgögnum hvernig skuld þessi sé til komin, þar sem LL-eignir, sem hafi verið úrskurðað gjaldþrota 14. júní 2011, hafi verið í eigu stefnanda og Benónýs ehf., sem hafi verið úrskurðað gjaldþrota 4. maí 2016, hafi verið í eigu LL-eigna ehf. Taldi skattrannsóknarstjóri að ekkert í fyrirbyggjandi gögnum staðfesti að stefnandi hefði persónulega greitt kröfur Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. á hendur þessum félögum. Þeirra væri ekki getið í skattskilum stefnanda, og hvorki getið í ársreikningum Sigurðar G. Guðjónssonar né í Dýrfiski ehf. fyrir árið 2010.

Dómurinn telur að ekki verði ráðið með hvaða hætti skattrannsóknarstjóri hafi átt að staðreyna með frekari rannsókn þessi atriði. Hið sama gildir um fullyrðingar stefnanda um að um hann hafi lagt Dýrfiski ehf. til fiskeldisbúnað og kvíar í gegnum Sigurð G. Guðjónsson ehf. Í ársreikningi Dýrfisks ehf. er að vísu tilgreint að seljandi eignanna hafi verið Sigurður G. Guðjónsson ehf. en sölunnar er hvorki getið í skattframtali stefnanda né í ársreikningi Sigurðar G. Guðjónssonar ehf.

Stefnandi hefur lagt á það áherslu að rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi verið ófullnægjandi þar sem ekki hafi verið tekin skýrsla af Björgvini Þorsteinssyni. Björgvin hafi staðfest að stefnandi hafi átt eftir að fá 10.593.162 krónur úr uppgjörinu vegna Dýrfisks ehf. og þeir fjármunir verði því ekki skattlagðir hjá stefnanda.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er lýst rannsókn embættis vegna meintrar skuldar stefnanda við Björgvin Þorsteinsson og því að hún eigi sér ekki stoð í gögnum málsins, auk þess sem stefnandi hafi ekki tilgreint hana í skattframtali sínu. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er rökstuðningur fyrir niðurstöðu embættisins vegna færslna að fjárhæð 5.100.000 krónur til stefnanda. Telur dómurinn að ekki verði séð að hvaða leyti rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi verið áfátt og hvaða upplýsinga hafi borið að afla til að varpa frekara ljósi á umræddar greiðslur.

Áður en ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í máli stefnanda, boðaði ríkisskattstjóri stefnanda fyrirhugaðar breytingar á skattframtali hans 2012. Í boðunarbréfinu er tekið fram að grundvöllur fyrirhugaðra breytinga sé byggður á rannsókn skattrannsóknarstjóra sem lauk með skýrslum, dags. 7. júní 2017, í máli stefnanda og einkahlutafélagsins

Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Er í boðunarbréfinu lagt mat á ráðstafanir stefnanda sem lýst er í skýrslunni og boðaðar breytingar í kjölfarið á grundvelli þess mats. Stefnandi andmælti boðuðum breytingum með tölvuskeyti, 19. júní 2018, og með bréfi, dags. 17. október 2018. Hann benti á að hann hefði verið persónulegur eigandi einkahlutafélaganna Benónýs og LL-eigna, sem hefðu verið framseld til Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. Hann hefði persónulega látið Dýrfiski ehf. í té fiskeldisbúnað en þetta hafi ekki verið, af óskýrðum ástæðum, bókað sem krafa Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. á hendur Dýrfiski ehf., og að stefnandi hefði með þessum ráðstöfunum verið að fá endurgreidda fjármuni og andvirði eigna sem hann hefði lagt til Dýrfisks ehf. Þá gerði stefnandi gerð grein fyrir láni að fjárhæð 1.000.000 króna til dóttur sinnar vegna Dúkkuhússins ehf., og skuld hans við Björgvin Þorsteinsson.

Ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð hinn 6. desember 2018. Hann lagði sjálfstætt mat á gögn málsins að teknu tilliti til andmæla stefnanda og skýrslu skattrannsóknarstjóra. Rökstuddi ríkisskattstjóri í úrskurð sínum hvers vegna hafnað væri málsástæðum stefnanda og tók fram að gögn hefðu ekki verið lögð fram sem staðfestu málatilbúnað stefnanda. Vísaði ríkisskattstjóri til rannsóknar skattrannsóknarstjóra þar sem fram hefði komið í ársreikningi Dýrfisks ehf. vegna ársins 2010 að félagið hefði keypt fiskeldisbúnað fyrir 30.000.000 króna af Sigurði G. Guðjónssyni ehf., en í ársreikningi síðarnefnda félagsins vegna sama árs hefði ekki verið getið um neina sölu á slíkum búnaði. Þá hefði ekki komið fram í skattframtali stefnanda að hann hefði selt umræddan búnað eða átt kröfu á hendur Dýrfiski ehf. vegna þeirra viðskipta. Þá lægi ekkert fyrir í gögnum málsins sem staðfesti að stefnandi hefði persónulega greitt kröfur Sigurðar G. Guðjónssonar ehf. á hendur einkahlutafélagunum LL-eignum og Benóný. Þá yrði ekki ráðið af gögnum málsins um hlut Björgvins Þorsteinssonar í uppgjörinu vegna sölu Dýrfisks ehf. og hvernig þetta tengdist máli stefnanda.

Samkvæmt framangreindu er ljóst að ítarleg rannsókn fór fram hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum stefnanda. Stefnandi var gefinn kostur á að koma að athugasemdum sínum og leggja fram gögn þeim til stuðnings áður en skattrannsóknarstjóri lauk rannsókn málsins og sendi skýrsluna til ríkisskattstjóra eins og lög gera ráð fyrir. Hið sama er að segja um meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra. Ríkisskattstjóri lagði sjálfstætt mat á skýrslu skattrannsóknarstjóra, boðaði stefnanda fyrirhugaðar breytingar og gaf stefnanda kost á því að koma að andmælum og leggja fram frekari gögn. Að virtum gögnum málsins, þ. á m. skýringum stefnanda sem bárust með andmælabréfum hans til ríkisskattstjóra, dags. 19. júní 2018 og 17. október 2018, komst ríkisskattstjóri að sömu niðurstöðu og skattrannsóknarstjóri, að fara bæri með þá fjármuni sem tilheyrðu Sigurði G. Guðjónssyni ehf. og sem ráðstafað var til stefnanda, samtals að fjárhæð 42.958.737 krónur, sem úttektir stefnanda á fjármunum félagsins.

Með skírskotun til þess er að framan greinir verður ekki fallist á það með stefnanda að rannsókn málsins hjá skattrannsóknarstjóra hafi verið ófullnægjandi eða að ríkisskattstjóri hafi ekki rannsakað málið nægjanlega eða hafi ekki lagt sjálfstætt mat á gögn málsins. Er því hafnað að mál stefnanda hafi ekki fengið viðhlítandi umfjöllun sem hafi haft í för með sér að ríkisskattstjóri hafi komist að efnislega rangri niðurstöðu. Þá verður ekki litið fram hjá því að við alla meðferð málsins átti stefnandi þess kost að koma á framfæri sjónarmiðum sínum og leggja fram gögn sem máli skiptu fyrir úrlausn þess. Verður ekki fallist á það með stefnanda að á skattyfirvöldum hafi hvílt skylda til frekari rannsóknar og sjálfstæðrar gagnaöflunar umfram það sem gert var eða til að leggja fram gögn sem varpað gætu ljósi á skýringar stefnda, sem ekki var að finna stoð fyrir í gögnum málsins, þar á meðal ársreikningum og skattskilum stefnanda þau ár sem um ræðir. Þá verður ekki séð að skýrslutaka af Björgvini Þorsteinssyni hefði haft áhrif á rannsókn málsins og breytt niðurstöðunni. Er það því niðurstaða dómsins að mál stefnanda hafi verið nægjanlega rannsakað og upplýst áður en ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð í málinu. Er því hafnað að brotið hafi verið gegn 10. gr. rannsóknarreglu stjórnsýslulaga. Þá verður ekki heldur á það fallist að stefnandi hafi sýnt fram á að skýringar hans séu réttar að því leyti sem gagna nýtur við í málinu. Telur dómurinn þvert á móti að þau gögn styðji ekki málalíbúnað stefnanda. Ber því að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda í máli þessu.

Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála ber stefnda að greiða stefnanda málskostnað eins og greinir í dómsorði.

Garðar Guðmundur Gíslason lögmaður flutti málið af hálfu stefnanda.

Einar Karl Hallvarðsson lögmaður flutti málið af hálfu stefnda.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kvað upp dóminn.

Dómsuppkvaðning hefur dregist en gætt var ákvæða 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Sigurðar G. Guðjónssonar.

Stefnanda ber að greiða stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)