

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 2. mars 2022

Mál nr. E-4282/2020:

A

(Bernhard Bogason lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Rakel Jensdóttir lögmaður)

Dómur

I

Mál þetta, sem var höfðað með stefnu birtri 30. júní 2020, var dómtekið 3. febrúar 2022. Stefnandi er A, [...], en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær **aðallega** að úrskurður yfirskattanefndar nr. [...], sem upp var kveðinn [...] 2020, verði felldur úr gildi. **Til vara** er þess krafist að úrskurði yfirskattanefndar nr. [...] verði breytt þannig að tekjur stefnanda teljist nema 6.986.950 krónum, þær skuli skattleggja sem fjármagnstekjur og álag verði fellt niður. Til **þrautavara** er þess krafist að úrskurði yfirskattanefndar nr. [...] verði breytt þannig að greiðslur til stefnanda að fjárhæð 26.600.588 krónur verði skattlagðar sem fjármagnstekjur í hendi kæranda en ekki almennar tekjur og álag verði fellt niður. Til **þrautþrautavara** er þess krafist að úrskurður yfirskattanefndar nr. [...] verði felldur úr gildi að hluta þannig að 25% álag að fjárhæð 6.650.147 krónur falli niður. Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar.

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

II

1

Í máli þessu er deilt um skattlagningu greiðslna sem runnu inn á bankareikning stefnanda, annars vegar í B og hins vegar á bankareikning í C. frá erlendu félagi, D, sem skráð er á E, að fjárhæð 26.392.000 krónur gjaldárið 2012 og að fjárhæð 208.588 krónur gjaldárið 2014. Ríkisskattstjóri leit svo á að greiðslurnar bæri að færa til tekna í skattframtölum stefnanda umrædd ár sem „sérhverjar aðrar tekjur eða ígildi tekna“ er skattskyldar væru á grundvelli hins almenna ákvæðis 9. töluliðar C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og féllu þar með undir almennt skattþrep tekjuskatts. Var sú niðurstaða staðfest með úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. [...], sem stefnandi krefst ógildingar á í máli þessu.

Forsögu málsins er ítarlega lýst í úrskurði yfirskattanefndar, en hún hófst með rannsókn skattrannsóknarstjóra á skattskilum stefnanda, sem rekja má til upplýsinga sem skattrannsóknarstjóra bárust um eignarhald stefnanda að félögum á lágskattasvæðum.

Fram kemur í úrskurðinum að í skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra hafi stefnandi gefið þær skýringar á greiðslunum að um væri að ræða lækkun hlutafjár, en engin gögn hefðu þó verið lögð fram því til stuðnings. Þá hefðu ekki verið lögð fram gögn sem styddu þá afstöðu stefnanda að virða bæri greiðslur frá félaginu sem tekjur af hlutareign hans í félaginu, þ.e. arð í skilningi 4. töluliðar C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 11. gr. laganna. Mál stefnanda var að lokinni rannsókn sent ríkisskattstjóra til meðferðar.

Með bréfi, dags. [...]. júní 2019, boðaði ríkisskattstjóri stefnanda að fyrirhugað væri að endurákværða opinber gjöld hans gjaldárin 2012 og 2014 á grundvelli skýrslu skattrannsóknarstjóra. Það væri mat ríkisskattstjóra að umræddar greiðslur frá D teldust vera skattskyldar greiðslur sem stefnandi hefði borið að gera grein fyrir í skattframtölum sínum umrædd ár. Þar sem það hefði ekki verið gert væri um að ræða vanframtaldar tekjur sem bæri að skattleggja samkvæmt 1. mgr. 7. gr., sbr. 9. tölulið C-liðar, laga nr. 90/2003.

Stefnandi mótmælti boðuðum breytingum og byggði á því að hann hefði verið hluthafi í félaginu og hefði lánað því fjármuni. Benti stefnandi á að F hefði annast málefni D og hefði staðfest að stefnandi hefði lánað félaginu fjármuni ásamt öðrum hluthöfum. Kemur einnig fram í úrskurði yfirskattanefndar að umboðsmaður stefnanda hafi komið til fundar á starfsstöð ríkisskattstjóra þann [...]. september 2019 og lagt fram gögn, þar með talið dagbókarlista og færslublöð vegna D og afrit af tölvupóstum.

Með úrskurði um endurákvörðun, dags. [...] 2019, hratt ríkisskattstjóri boðuðum breytingum í framkvæmd. Leit ríkisskattstjóri svo á að stefnandi hefði ekki lagt fram fullnægjandi gögn til stuðnings staðhæfingum þess efnis að greiðslur D til hans á árunum 2011 og 2013 hefðu verið endurgreiðsla láns. Þá tók ríkisskattstjóri undir það mat skattrannsóknarstjóra að ekkert hefði komið fram um það hvaða upplýsingar umrædd F gæti veitt sem leiða ættu til annarrar niðurstöðu í málinu. Af gögnum sem stefnandi hefði lagt fram yrði ekkert ráðið um uppruna fjármunanna sem um ræddi. Ekki hefðu verið lögð fram raunveruleg greiðslugögn að baki umræddum færslum. Stefnandi hefði ítrekað verið gefinn kostur á að leggja fram gögn í málinu og í ljósi þess yrði ekki annað séð en að bæði skattrannsóknarstjóri og ríkisskattstjóri hefðu uppfyllt rannsóknarskyldur sínar.

Í kæru stefnanda til yfirskattanefndar var aðallega á því byggt að við meðferð málsins hjá ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra hefði hvorki verið gætt rannsóknarreglu 10.

gr. stjórnarsýslulaga né andmælaréttar stefnanda, sbr. 13. gr. sömu laga. Varakrafa stefnanda var á því byggð að ekki væru efnislegar forsendur fyrir niðurstöðu ríkisskattstjóra og því bæri að fella hana úr gildi. Var á því byggt að hinar umdeildu greiðslur hefðu verið endurgreiðslur á láni og framlögðu hlutafé stefnanda til D. Til þrautavara var þess krafist að greiðslur frá D yrðu skattlagðar sem arðgreiðslur, þ.e. sem fjármagnstekjur utan rekstrar í hendi stefnanda, sbr. 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi byggði m.a. á því fyrir yfirskattanefnd að ríkisskattstjóri hefði í úrskurði sínum lagt þá skyldu á stefnanda að upplýsa málið. Stefnandi hefði aflað gagna úr bókhaldi D sem bæru með sér að hann hefði greitt hlutafé/lánsfé til félagsins á árinu 2006, gögn sem bæru með sér að hann hefði jafnframt keypt hluti og lán í félaginu árið 2008, auk gagna frá þeim aðila sem hefði að miklu leyti séð um viðskipti félagsins, þ.e. F. Stefnandi hafi óskað eftir því bæði við ríkisskattstjóra og skattrannsóknarstjóra að skýrsla yrði tekin af umræddri F vegna málsins eða upplýsinga aflað frá henni með öðrum hætti, þar sem hún hefði annast málefni D. Stefnandi telji að hún gæti staðfest að hluthafar hafi lánað félaginu fjármuni sem síðan hafi verið endurgreiddir og að stefnandi hafi keypt hluti í D og keypt lán til félagsins af G á árinu 2008, sem einnig hafi fært bókhald fyrir félagið. Eðlilegt hefði verið að afla upplýsinga frá þeim sem fært hafi bókhald félagsins, m.a. frá öðrum hluthöfum félagsins. Teldi ríkisskattstjóri ekki mark takandi á gögnum sem stefnandi hafi lagt fram þá hafi verið tilefni til að upplýsa málið nánar.

Með úrskurði yfirskattanefndar nr. [...], dags. [...] 2020, var öllum málsástæðum stefnanda hafnað. Í forsendum úrskurðarins kemur m.a. fram að D hafi verið stofnað á E þann [...] febrúar 2006. Stefnandi hafi keypt 20% hlut í félaginu á sama ári og síðan eignast 5% hlut til viðbótar á árinu 2008 þegar einn af fimm upphaflegum hluthöfum félagsins hafi selt hluti sína. Eigendur félagsins auk stefnanda hafi verið F, G og H, sem öllum hafi verið veitt umboð, „Power of Attorney“, af stjórn félagsins, sem skipuð var þremur erlendum einstaklingum. Samkvæmt gögnum sem borist hafi fyrirtækjaskrá vegna umsóknar félagsins um skráningu og útgáfu kennitölu vegna bankaviðskipta hér á landi hafi stefnandi og fjórir tilgreindir einstaklingar verið í framkvæmdastjórn félagsins.

Um meinta annmarka á rannsókn málsins vísaði yfirskattanefnd til skýrslu sem stefnandi gaf hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins þar sem hann kvaðst hafa komið að stjórnun félagsins og að verkefnum tengdum fasteignaviðskiptum erlendis. Um aðkomu F að stjórnun félagsins yrði ekki annað ráðið en að stjórnun D hefði verið á könnum þeirra beggja jöfnum höndum og eftir atvikum annarra hluthafa félagsins og að þau F hefðu átt jafnan hlut í félaginu. Þá hafi stefnandi ekki getað lagt mat á hvort F hefði haft eitthvað meira um félagið að segja en hann sjálfur. Að þessu virtu taldi yfirskattanefnd að framburður stefnanda hefði ekki gefið skattrannsóknarstjóra sérstakt tilefni til að afla frekari upplýsinga frá F eða öðrum vegna málsins, enda hefði ekkert komið fram við

skýrslutökuna sem gefið hefði tilefni til að ætla að aðrir en stefnandi sjálfur væru betur til þess fallnir að veita upplýsingar um aðkomu hans að félaginu og hinar umdeildu greiðslur félagsins til hans. Þá kemur fram í úrskurði yfirskattanefndar að stefnandi hafi lagt fram frekari upplýsingar og gögn með bréfi til skattrannsóknarstjóra, dags. [...]. febrúar 2019, eftir að rannsókninni lauk um framlag hans til D en þar sé m.a. um að ræða upplýsingar frá F í tölvupósti [...]. mars 2017 um framlög eigenda hins erlenda félags og greiðslur til þeirra. Með vísan til þessa hafnaði yfirskattanefnd því að um brot á rannsóknarreglu hefði verið að ræða við meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra eða ríkisskattstjóra. Þá hafnaði yfirskattanefnd því einnig að brotið hefði verið gegn andmælarétti stefnanda.

Í umfjöllun yfirskattanefndar um efnisatriði málsins er lagt til grundvallar að við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins [...]. febrúar 2018 hafi stefnandi gert takmarkaða grein fyrir D og greiðslum félagsins árin 2011 og 2013, sem málið tiki til. Stefnandi hafi aðspurður greint frá því að um væri að ræða greiðslur vegna lækkunar hlutafjár, „eða bara inngreiðsla, innborgun, félagið er að borga“. Ekki hafi komið fram að greiðslurnar hefðu að öllu leyti eða einhverju leyti verið endurgreiðsla láns. Þá segir í úrskurði nefndarinnar að engin gögn hafi verið lögð fram til stuðnings því að hlutafé hins erlenda félags hafi verið lækkað á þeim árum sem málið tiki til. Þá hafi ekkert komið fram um slit félagsins á greindum tíma en gögn málsins, þ. á m. ákvörðun [...] skattyfirvalda í máli stefnanda, [...] 2019, hafi borið með sér að stefnandi hefði einnig fengið greiðslur frá félaginu á árunum 2014 og 2015. Um meintar lánveitingar stefnanda til félagsins tekur yfirskattanefnd fram að stefnandi hafi ekki gert grein fyrir neinum kröfum á hendur D eða lánveitingum til félagsins í skattframtölum sínum umrædd ár. Þá hafi engin samtímagögn verið lögð fram af hálfu stefnanda til stuðnings því að hann hafi lánað félaginu fjármuni, en yfirlit dagbókarfærslna vegna ársins 2006, sem stefnandi hafi lagt fram, beri ekkert með sér um slíka ráðstöfun. Þá segir svo:

Önnur framlögð gögn [stefnanda] eru tölvupóstur F, meðeiganda hans að D dags. [...]. mars 2017, og excelskjöl sem þykja hafa takmarkaða þýðingu í þessu sambandi. Með vísan til framanritaðs og þess sem að öðru leyti liggur fyrir um greiðslur D til [stefnanda] á því tímabili sem um ræðir verður ekki talið að [stefnandi] hafi sýnt fram á að virða beri greiðslur þessar að neinu leyti sem endurgreiðslur vegna kröfu sem [stefnandi] hafi átt á hið erlenda félag eða greiðslu vegna lækkunar hlutafjár eða slita á félaginu.

Um þrautavarakröfu stefnanda, að fara bæri með umræddar greiðslur D til hans sem arðgreiðslur, sbr. 4. tölulið C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, segir í úrskurði yfirskattanefndar að stefnandi hafi ekki lagt fram nein samtímagögn, svo sem afrit stjórnarsamþykktar D eða önnur gögn, til stuðnings því að um arðgreiðslur frá félaginu

hafi verið að ræða. Þá verði ekki ráðið um arðgreiðslur til stefnanda af framlögðum reikningsyfirlitum, hvorki frá B né C, og raunar hafi ekkert komið fram af hálfu stefnanda um fyrirkomulag á greiðslu meints arðs. Í skýrslu skattranssóknarstjóra ríkisins hafi verið bent á að samkvæmt lögum sem giltu á E á því tímabili sem um ræðir hafi atbeini félagsstjórnar verið nauðsynlegur til þess að skuldbinda félag með takmarkaðri ábyrgð til greiðslu arðs. Að framangreindu virtu og í ljósi þess sem fyrir liggir um starfsemi D á því tímabili sem málið varðar verði ekki talið að stefnandi hafi sýnt fram á að virða bæri hinar umdeildu greiðslur félagsins til hans í heild eða að hluta sem tekjur af hlutareign hans í félaginu, þ.e. arð í skilningi 4. töluliðar C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 1. mgr. 11. gr. sömu laga. Eins og málið liggir fyrir verði að fallast á það með ríkisskattstjóra að um sé að ræða skattskyldar tekjur samkvæmt upphafsákvæði 7. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 9. tölulið C-liðar sömu lagagreinar.

Við aðalmeðferð málsins gaf stefnandi aðilaskýrslu. F og I gáfu skýrslu vitnis.

III

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir á því að fella beri úrskurð yfirkattanefndar úr gildi þar sem hann sé ekki byggður á nægilega traustri rannsókn og málið hafi ekki verið nægjanlega upplýst af hálfu skattyfirvalda. Skylda til að upplýsa málið hvíli á yfirvöldum en ekki stefnanda, sem sé ekki bókhaldsskyldur og hafi einungis átt 25% hlut í því félagi sem um ræðir. Málsmeðferð skattyfirvalda hafi verið í andstöðu við meginreglur stjórnisýslulaga, einkum rannsóknarreglu 10. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 en samkvæmt henni beri stjórnvaldi að upplýsa mál áður en ákvörðun er tekin, sér í lagi þegar um sé að ræða íþyngjandi ákvörðun. Einnig er sérstaklega vísað til meðalhófsreglu 12. gr. sömu laga.

Stefnandi byggir á því að þrátt fyrir að honum hafi tekist að afla gagna undir rekstri málsins sem kölluðu á frekari rannsókn og skoðun málsins hafi skattyfirvöld tekið íþyngjandi ákvarðanir á grundvelli öfugrar sönnunarbyrði og í andstöðu við meginreglur um lögskýringar í skattamálum og skilyrði fyrir íþyngjandi ákvörðunum yfirvalda. Af þeim sökum sé málsmeðferðin og úrskurður yfirkattanefndar ólögmat og beri að fella úrskurðinn úr gildi.

Stefnandi byggir aðalkröfu sína einnig á því að hann hafi engar tekjur haft af fjárfestingu sinni í D, aðrar en 6.986.950 krónur vegna reiknaðs gengismunar. Gengishagnað skuli skattleggja sem fjármagnstekjur, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. tsl., sbr. 3. tl. C-liðar 7. gr., sbr. 4. mgr. 66. gr. sömu laga.

Stefnandi byggir á því að fjárfesting hans í D hafi verið kaup á hlutum í félaginu fyrir samtals 10.000 evrur og lán til félagsins að fjárhæð 250.000 evrur. Þessa fjármuni

hafi hann fengið endurgreidda og því engar tekjur í skilningi tsl. haft af fjárfestingunni. Sönnunarbyrði um annað hvíli á skattyfirvöldum og íslenska ríkinu.

Allar tekjur sem stefnandi kunnir að hafa haft af þeim fjármunum sem hann lagði til D (fjárfestingunni í D) eigi í öllum tilvikum að skattleggjast sem fjármagnstekjur. Er einkum vísað til 11. gr. tsl., sbr. 4. tl. C-liðar 7. gr., sbr. 3. mgr. 66. gr. sömu laga (tekjur af hlutareign) en einnig til 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. tsl., sbr. 3. tl. C-liðar 7. gr., sbr. 4. mgr. 66. gr. tsl., (gengishagnaður) og til 3. tölul. 1. mgr. 8. gr. tsl., sbr. 3. tl. C-liðar 7. gr., sbr. 4. mgr. 66. gr. sömu laga (vaxtatekjur). Tekjur af fjárfestingunni falli greinilega undir einhvern þessara liða og því standist það ekki að fella tekjur af fjárfestingunni undir 9. tölul. C liðar 7. gr. tsl. en þar undir falli einungis tekjur sem ekki verði felldar undir aðra liði 7. gr.

Stefnandi byggir á því að þær staðreyndir sem fyrir liggja, þ.e. að hann hafi einungis fengið greiðslur frá félaginu sem samsvari fjárfestingunni í því og að félagið sé hætt starfsemi, styðji málatilbúnað hans og útiloki þann skýringarkost að um sé að ræða almennar tekjur eins og skattyfirvöld miði við. Sá skýringarkostur sé auk þess í andstöðu við meðalhófsreglu og meginreglur um lögskýringu í skattamálum.

Úrskurður yfirsattanefndar byggist því á röngum forsendum og sé í andstöðu við meginreglur skatta- og stjórnisýsluréttar og stjórnskipunarréttar. Er þar einkum vísað til skráðra og óskráðra meginreglna stjórnisýslulaga nr. 37/1993 eins og áður er rakið og til þeirra meginreglna sem felast í 72. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944.

Stefnandi reisir varakröfur sínar á sömu málsástæðum og aðalkröfu. Kemur fram í stefnu að fyrsta varakrafa byggist á útreikningi á heildargreiðslum D til stefnanda, að meðtalinni greiðslu á árinu 2006 „sem skattyfirvöld hafi ekki fjallað um“. Sá útreikningur leiði til gengishagnaðar í hendi stefnanda sem skattleggja skuli sem fjármagnstekjur en ekki sem almennar tekjur.

Aðrar varakröfu byggir stefnandi á því að heildarfjárhæð greiðslna frá D, skuli skattleggjast sem fjármagnstekjur, en ekki tekjur sem skattleggist í almennu þrepi tekjuskatts.

Þriðju varakröfu byggir hann á því að ósanngjarnt og óeðlilegt sé með öllu að beita álagi í máli þar sem ágreiningur er um hvort skattaðili hafi í raun haft einhverjar tekjur af fjárfestingu (hlutafé og lán) og að fella beri álagið niður, sbr. heimild í 3. mgr. 108. gr. tsl. Eiga þau rök enn fremur við um fyrri varakröfur.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi byggir á því að vísa beri frá varakröfu og þrautavarakröfu stefnanda. Með þeim sé þess krafist að úrskurði yfirsattanefndar í máli nr. [...] verði breytt. Annars vegar þannig að tekjur stefnanda teljist nema 6.986.950 krónum (varakrafa) vegna

gengishagnaðar og skattleggja beri þær sem slíkar tekjur og hins vegar þannig að greiðslur að fjárhæð 26.600.588 krónur verði skattlagðar sem fjármagnstekjur en ekki almennar tekjur (þrautavarakrafa). Stefndi tekur fram að að uppfylltum ákveðnum skilyrðum verði ákvarðanir stjórnvalda bornar undir dómstóla á grundvelli 60. gr. og 1. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar, en það sé ekki á færi dómstóla að kveða á um framkvæmd tekjuskattslaga enda lögbundið hlutverk ríkisskattstjóra að annast skattframkvæmd og álagningu opinberra gjalda, sbr. 1. mgr. 101. gr. tsl.

Þá tekur stefndi fram að í úrskurði yfirskattanefndar nr. [...], sem stefnandi krefst breytingar á, hafi varakrafa þessa máls um að einungis skuli skattleggja gengishagnað ekki verið til umfjöllunar. Skattyfirvöld hafi því ekki tekið afstöðu til þessa álitaefnis á fyrri stigum máls stefnanda eins og stefnandi bendir sjálfur á í lið 25 í stefnu: „*Fyrsta varakrafa grundvallast á útreikningi á heildargreiðslum D til stefnanda að meðtalinni greiðslu á árinu 2006 sem skattyfirvöld hafa ekki fjallað um.*“

Þá hafi í úrskurði yfirskattanefndar nr. [...] aðeins verið fjallað um þrautavarakröfu stefnanda að hluta. Við meðferð málsins hjá yfirskattanefnd laut krafa stefnanda að því að fara bæri með tekjur hans frá D sem arðgreiðslur, sbr. 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl. Þrautavarakrafa samkvæmt stefnu lúti að því að skattleggja eigi tekjur stefnanda frá D sem fjármagnstekjur á grundvelli 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl., þ.e. sem arðgreiðslur, en einnig skv. 3. og 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. tsl., sbr. 3. tölul. C-liðar 7. gr. tsl., sem gengishagnað og vaxtatekjur. Því sé um nýjan lagagrundvöll að ræða sem yfirskattanefnd hafi ekki áður fjallað um. Með kröfugerð sinni í máli þessu sé stefnandi í raun að leita eftir því að dómstólar taki að sér það hlutverk að kveða á um framkvæmd tekjuskattslaga og ef fallist yrði á kröfugerðina færi það gegn 2. gr. stjórnarskrárinnar þar sem mælt er fyrir um þrískiptingu ríkisvalds. Af þessum ástæðum bresti dómstóla vald til að leggja dóm á vara- og þrautavarakröfu stefnanda í málinu, sbr. 1. mgr. 24. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Stefndi telur því að vísa beri varakröfu og þrautavarakröfu stefnanda frá dómi án kröfu.

Um málsmeðferð

Stefnandi hafnar málsástæðu stefnanda fyrir aðalkröfu þess efnis að úrskurður yfirskattanefndar í máli nr. [...] hafi ekki verið byggður á nægilega traustri rannsókn og málið hafi ekki verið nægilega upplýst af hálfu skattyfirvalda. Vísar stefndi til forsendna úrskurðarins en auk þess hafi stefnandi ekki lagt fram gögn eða málsástæður sem sýni fram á eða bendi til að ekki hafi verið staðið að rannsókn málsins með fullnægjandi hætti enda væri slíkt ekki í samræmi við staðreyndir málsins. Stefnanda hafi gefist fullt færi á að koma sjónarmiðum sínum að við rannsókn málsins hjá skattrannsóknarstjóra, t.a.m. við upphaf rannsóknar skattrannsóknarstjóra, við skýrslutökur þann [...]. febrúar 2018 og eins þegar skattrannsóknarstjóri óskaði sérstaklega eftir því að stefnandi legði fram

upplýsingar og gögn um framlög til D. Þá hafi stefnanda gefist færi á að koma að andmælum við fyrirhugaða endurákvörðun ríkisskattstjóra um opinber gjöld þann [...]. júní 2019, sem stefnandi hafi gert með bréfi dags. [...]. ágúst 2019. Stefnandi hafi svo kært úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun til yfirskattanefndar þann [...] 2019 og við meðferð málsins hjá yfirskattanefnd hafi hann fengið að koma á framfæri andmælum við umsögn ríkisskattstjóra í málinu með bréfi dags. [...]. mars 2020. Þá hafi stefnandi ekki gert grein fyrir kröfum eða lánveitingum á hendur D í skattframtölum sínum fyrir þau ár sem málið varðar. Ekki hafi heldur verið lögð fram nein samtímagögn sem styðja málsástæðu stefnanda um lánveitingar til félagsins, hvorki á fyrri stigum málsins né í stefnu. Almennt verði að líta svo á að sá sem fær fjármuni í hendur skuli sýna fram á uppruna þeirra enda standi það honum næst. Þá þurfi að líta til þess að stefnandi hafi komið að stjórnun félagsins til jafns við aðra hluthafa í félaginu og megi því ganga út frá því að stefnandi hafi haft yfir að ráða nauðsynlegum upplýsingum um félagið. Þannig hafi stefnanda átt að vera í lófa lagið að leggja fram þau gögn og þær upplýsingar sem falast var eftir og styddu málsástæður stefnanda á öllum stigum málsins. Það hafi stefnandi hins vegar ekki gert. Þannig séu fullyrðingar stefnanda um eðli þeirra greiðslna sem hann tók við frá D bæði órökstuddar og ósannaðar og verði stefnandi að bera hallann af því. Bendir stefndi á að líta beri til þess að málið sé upphaflega til komið vegna þess að stefnandi gerði ekki grein fyrir eignarhaldi sínu í félaginu D og tekjum sem stöfuðu frá því. Skylda til að telja rétt fram til skatts hvíli á stefnanda sjálfum en engar upplýsingar hafi verið að finna um hið erlenda félag né greiðslur þess í skattskilum stefnanda.

Af framangreindu sé ljóst að skattyfirvöld hafi, eftir bestu getu, leitast við að upplýsa málið varðandi félagið sjálft, tengsl stefnanda við það og hinar umdeildur greiðslur frá félaginu til stefnanda, m.a. með því að hvetja stefnanda til þess að leggja fram tiltekin gögn, með yfirheyrslu hjá skattrannsóknarstjóra og með því að veita stefnanda rétt til andmæla á öllum stigum stjórnsýslulegrar meðferðar máls hans. Þannig hafi stefnandi ítrekað fengið tækifæri til að leggja fram viðeigandi gögn sem styddu fullyrðingar hans.

Stefndi áréttar að málið varði greiðslur frá félaginu D sem sé svokallað aflandsfélag og stofnsett í lágskattaríkinu E. Slík aflandsfélög séu oft stofnuð í þeim tilgangi að leynd eignarhaldi, eignum og tekjum. Lagaumhverfi í þessum ríkjum tryggi iðulega ákveðna leynd þrátt fyrir að á síðari árum hafi slíkri leynd markvisst verið rutt úr vegi hér á landi, m.a. með lögfestingu svokallaðra CFC-reglna og með gerð upplýsingaskiptasamninga við slík ríki. Samt sé ekki hægt að líkja ógagnsæi slíkra félaga við það gagnsæi sem ríki hjá innlendum félögum sem skráð séu í fyrirtækjaskrá. Mál þetta verði að skoða í ljósi þessara staðreynda, m.a. þegar kemur að rannsókn þess hjá skattyfirvöldum og sönnunarbyrði stefnanda.

Varðandi óljósa tilvísun stefnanda til þess að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu við meðferð málsins telur stefndi rétt að benda á að í máli þessu hafi verið deilt um það hvort tekjur stefnanda frá D bæri að virða sem tekjur af hlutareign í félaginu, er féllu undir ákvæði 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl., sbr. 1. mgr. 11. gr. sömu laga, eða sem tekjur samkvæmt upphafsákvæði 7. gr. tsl., sbr. 9. tölul. C-liðar sömu lagagreinar.

Við lögfræðilega úrlausn um tegund tekna í einstökum tilvikum, þ.e. þegar skorið er úr um það undir hvaða ákvæði 7. gr. tsl. viðkomandi tekjur falla, geti meðalhófsregla ekki skipt máli, enda sé einungis um að ræða úrlausn á grundvelli gildandi réttarreglna og breytilegt frá einum tíma til annars hvernig tekjur eru skattlagðar, sbr. m.a. ákvæði um skatthlutföll í 66. gr. tsl. Skýring þeirra ákvæða tekjuskattslaga sem á reyndi í máli stefnanda fyrir yfirskattanefnd hafi fyllilega verið í samræmi við viðtekin lögskýringarsjónarmið í skattarétti.

Stefnandi vísi einnig til þess, án alls rökstuðnings, að úrskurður yfirskattanefndar hafi verið í andstöðu við meginreglur stjórnskipunarréttar og vísi þar í 72. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Málsástæðunni, sem ekki eru gerð frekari skil í stefnu, sé mótmælt sem órökstuddri og rangri, enda engum slíkum brotum fyrir að fara.

Með vísan til framangreinds krefst stefndi sýknu af aðalkröfu stefnanda.

Um eðli tekna stefnanda vegna D

Samkvæmt stefnu eru varakrafa og þrautavarakrafa byggðar á sömu málsástæðum og aðalkrafa. Stefndi fær ekki séð hvernig þær málsástæður sem stefnandi færir fram varðandi aðalkröfu geti átt við um varakröfu og þrautavarakröfu. Málsástæður varðandi aðalkröfu snúi að formhlið málsins þar sem stefnandi heldur því fram að málsmeðferð skattyfirvalda hafi verið ábótavant og hún brotið í bága við meginreglur stjórnsýslulaga. Slíkar málsástæður um ætlaða formgalla við meðferð málsins geti, eðli máls samkvæmt, ekki átt við um varakröfu og þrautavarakröfu málsins, en þær kröfur grundvallist á því að stefnandi sýni fram á að hinar skattlögðu tekjur hafi í reynd verið fjármagnstekjur en ekki almennar tekjur. Stefnanda hafi ekki tekist að sýna fram á það á fyrri stigum málsins hjá skattrannsóknarstjóra, ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd að tekjur þær sem hann móttók frá D hafi verið arðgreiðslur skv. 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl. Þá hafi stefnandi ekki lagt fram ný gögn í þessu máli sem styðja málsástæður hans og kröfu um að líta beri á tekjur hans frá D sem arðgreiðslur.

Stefndi mótmælir málsástæða stefnanda um að skattleggja beri tekjur þær sem hann móttók frá D sem gengishagnað eða vaxtatekjur skv. 3. tölul. C-liðar 7. gr. tsl. þar sem þeir fjármunir sem hann hafi lagt til D hafi verið lán til félagsins. Vísar stefndi til þess að stefnandi hafi ekki sýnt fram á að þær tekjur sem hann móttók frá D hafi verið endurgreiðsla á láni hans til félagsins og vísar stefndi til rökstuðnings yfirskattanefndar

í máli [...] varðandi þennan þátt málsins. Þá hafi ekkert komið fram um slíkar endurgreiðslur í skýrslutökum yfir stefnanda hjá skattrannsóknarstjóra. Ekki hafa verið lögð fram ný gögn í þessu máli sem styðji þessa málsástæðu stefnanda. Þessu til viðbótar bendir stefndi á að jafnvel þótt stefnandi gæti sýnt fram á að hann hafi átt kröfu á D þá þyrfti hann einnig að sýna fram á að gengismunur hafi myndast. Til þess að gengismunur geti myndast þurfi að liggja fyrir að krafa hafi verið í annarri mynt en íslenskum krónum. Stefnandi leggi ekki fram gögn í málinu sem sýni fram á slíkt. Þá leggi stefnandi heldur ekki fram nein gögn í málinu sem gefi til kynna að hann hafi móttengið vexti frá D.

Þar sem ekkert í gögnum málsins bendir til þess að heimfæra megi tekjur þær sem stefnandi móttók frá D til fjármagnstekna skv. 3. og 4. tölul. C-liðar 7. gr. tsl. (arðgreiðslur, gengishagnaður og vextir) beri að staðfesta niðurstöðu yfirskattanevndar um að tekjur þær sem stefnandi móttók hafi verið tekjur skv. upphafsákvæði 7. gr. tsl., sbr. 9. tölul. C-liðar sömu lagagreinir eða „*sérhverjar aðrar tekjur eða ígildi tekna sem eigi eru sérstaklega undanskildar í lögum þessum eða sérlögum*“.

Stefndi mótmælir kröfu stefnanda um að 25% álag verði fellt niður og vísar til forsendna yfirskattanevndar í máli nr. [...] varðandi þessa málsástæðu. Mál þetta varðar vanframtaldar tekjur hjá stefnanda gjaldárin 2012 og 2014 og hafi stefnandi ekki sýnt fram á að aðstæður hafi verið með þeim hætti sem greinir í 3. mgr. 108. gr. tsl. þannig að fella beri álag alfarið niður.

IV

Stefnandi krefst í máli þessu aðallega ógildingar á úrskurði yfirskattanevndar nr. [...], sem kveðinn var upp hinn [...] 2020. Með úrskurðinum voru stefnanda færðar til tekna sem laun, sbr. 9. tölulið C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, greiðslur sem bárust inn á bankareikninga hans annars vegar í B og hins vegar í C frá félaginu E, sem er erlent félag skráð á E.

Ágreiningur aðila lýtur annars vegar að því hvort rannsókn málsins hafi verið ábótavant og það leiði til þess að fella beri úrskurðinn úr gildi, sbr. aðalkröfu stefnanda. Hins vegar snýr það að því hvort skattyfirvöld hafi réttilega fært stefnanda til tekna umræddar greiðslur úr félaginu sem laun eða hvort skattleggja beri greiðslurnar sem fjármagnstekjur í hendi stefnanda, sbr. vara- og þrautavarakrafa stefnanda.

Stefnandi byggir aðalkröfu sína á því að ógilda beri úrskurð yfirskattanevndar vegna þess að rannsókn málsins hjá skattyfirvöldum hafi verið ábótavant og hún brotið í bága við rannsóknarreglu 10. gr. og meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993.

Rannsókn á skattskilum stefnanda hófst með rannsókn skattrannsóknarstjóra vegna 26.600.588 króna sem runnið höfðu inn á bankareikninga stefnanda frá D. Stefnandi var boðaður til skýrslugjafar hjá skattrannsóknarstjóra hinn [...]. febrúar 2018, þar sem honum var gefinn kostur á að gefa skýringar á greiðslunum, sem hann kvað vera tilkomnar vegna lækkunar hlutafjár í félaginu. Engin gögn voru þó lögð fram af hálfu

stefnanda því til staðfestingar, en auk þess lá fyrir að stefnandi hafði hvorki gert grein fyrir eignarhaldi sínu á félaginu né umræddum greiðslum í skattframtölum sínum umrædd ár 2012 og 2014. Í kjölfar boðunar ríkisskattstjóra á endurákvörðun opinberra gjalda hans gafst stefnanda tóm til að koma á framfæri skýringum, gögnum og andmælum, sem hann gerði með bréfi [...]. ágúst 2019. Í andmælum sínum byggði stefnandi á því að hann hefði lánaði félaginu fjármuni, sem annar stjórnarmaður í félaginu, F, hefði staðfest. Með úrskurði ríkisskattstjóra [...] 2019 hratt ríkisskattstjóri boðuðum breytingum í framkvæmd og hafnað skýringum stefnanda. Taldi ríkisskattstjóri að stefnandi hefði ekki lagt fram fullnægjandi gögn til grundvallar staðhæfingu sinni um að hinar umdeildu greiðslur væru endurgreiðslur láns. Þá tók ríkisskattstjóri undir það með skattrannsóknarstjóra að ekkert hefði komið fram um það hvaða upplýsingar umrædd F gæti veitt sem leiða ættu til annarrar niðurstöðu í málinu. Af þeim gögnum sem stefnandi hefði lagt fram yrði ekkert ráðið um uppruna fjármunanna sem um ræddi. Engin raunveruleg greiðslugögn að baki umræddum greiðslum hefðu verið lögð fram. Í kæru sinni til yfirskattanefndar gafst stefnanda kostur á að koma að sjónarmiðum sínum um úrskurð ríkisskattstjóra. Í úrskurði yfirskattanefndar er tekin rökstudd afstaða til málsástæðna stefnanda, þ. á m. hvers vegna ekki var talin ástæða til að kalla umrædda F til skýrslutöku, en eins og rakið er í niðurstöðum yfirskattanefndar gaf framburður stefnanda hjá skattrannsóknarstjóra ekki tilefni til að afla frekari upplýsinga að þessu leyti enda hafði hann sjálfur lýst því að hann hefði komið að stjórnun félagsins ásamt F og ekki tilefni til að ætla að aðrir en hann sjálfur væru betur til þess fallnir að veita upplýsingar um aðkomu hans að félaginu og um hinar umdeildu greiðslur til hans.

Með skírskotun til þess er að framan greinir og að virtum gögnum málsins var stefnanda gefinn kostur á að koma að sjónmiðum sínum og leggja fram gögn þeim til stuðnings við meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra, hjá ríkisskattstjóra og fyrir yfirskattanefnd. Skattyfirvöld lögðu mat á skýringar stefnanda, og þýðingu framlagðra gagna fyrir úrlausn málsins. Verður ekki séð að málsmeðferð skattyfirvalda hafi verið ábótavant í neinum atriðum sem máli skipta. Er því öllum málsástæðum stefnanda sem lúta að því að rannsókn málsins hafi verið ábótavant hafnað. Er því enn fremur hafnað að við meðferð málsins hafi ekki verið gætt meðalhófsreglu 12. gr. stjórnslulaga eða að niðurstaða yfirskattanefndar sé í andstöðu við meginreglur stjórnskipunarréttar, sbr. 72. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Stefnandi byggir aðalkröfu sína einnig á því að hann hafi ekki haft neinar skattskyldar tekjur af fjárfestingu sinni í D í skilningi laga um tekjuskatt. Hann hafi keypt hluti í félaginu fyrir 10.000 evrur og lánað því 250.000 evrur. Greiðslurnar sem hann hafi mótttekið frá félaginu hafi verið endurgreiðsla á umræddu láni og framlögðu hlutafé.

Eins og rakið er í málsatvikakafli dómsins gerði stefnandi ekki grein fyrir greiðslum sem runnu inn á bankareikninga hans frá D í skattframtölum sínum 2012 og

2014. Hann gerði ekki heldur grein fyrir kröfum sínum eða lánveitingum á hendur félaginu. Þá var þar engar upplýsingar að hafa um eignarhluti stefnanda í félaginu. Stefnandi hefur ekki getað lagt fram samtímagögn eða önnur gögn sem styðja fullyrðingar hans um eðli þeirra greiðslna sem hann fékk greiddar frá félaginu eða uppruna þeirra að öðru leyti. Þannig liggja engin áreiðanleg gögn fyrir um hlutfjárhlækkun félagsins, arðgreiðslur frá félaginu til stefnanda eða um meintar lánveitingar stefnanda til þess. Þá hefur engin grein verið gerð fyrir því hvernig svonefnt endurgreitt hlutfjárframlag hafi getað myndað skattfrjálsa greiðslu. Ekki liggja heldur fyrir upplýsingar um vaxtatekjur vegna hinna meintu lánveitinga stefnanda til félagsins.

Dómurinn telur að stefnanda, sem var einn af stjórnendum félagsins, ætti að vera auðvelt að leggja fram þessi gögn og veita skýringar á þeim. Það hefur stefnandi ekki gert og verður hann að bera hallann af því að hafa ekki upplýst skattyfirvöld með skýrari hætti um eðli greiðslnanna. Eins og málið liggur fyrir eiga fullyrðingar stefnanda um eðli greiðslnanna sér ekki stoð í gögnum málsins. Þá ber að áréttta að sú skylda hvílir á skattaðilum að telja rétt fram til skatts og að í skattskilum stefnanda fyrir umrædd ár var engin grein gerð fyrir D og greiðslum félagsins til stefnanda. Þá skal tekið fram að ekki verður talið að þau gögn sem stefnandi lagði fyrir dóminn við upphaf aðalmeðferðar, þ.e. bankayfirlit, dags. [...]. júní 2006, sem stafar frá J og endurákvörðun [...] skattyfirvalda á tekjum stefnanda tekjuárin 2006–2010 og 2013–2015, varpi frekara ljósi á þessar málsástæður stefnanda.

Með skírskotun til þess er að framan greinir er hafnað þeim málsástæðum stefnanda að líta beri á umræddar greiðslur sem endurgreiðslu láns og endurgreiðslu hlutfjárframlags sem ekki beri að skattleggja. Verður staðfest sú niðurstaða yfirséðanefndar að færa stefnanda til tekna þær greiðslur sem stefnandi fékk greiddar frá D árin 2011 og 2013 sem sérhverjar aðrar tekjur eða ígildi tekna, sbr. 7. gr., sbr. 9. tölulið C-liðar, laga nr. 90/2003.

Stefnandi byggir fyrstu varakröfu sína um breytingu á úrskurði ríkisskattstjóra á því að hann hafi engar tekjur haft af fjárfestingu sinni í D, aðrar en 6.986.950 krónur vegna reiknaðs gengismunar, og að þær tekjur beri að skattleggja sem fjármagnstekjur, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 3. tölulið C-liðar 7. gr., sbr. 4. mgr. 66. gr. laganna. Fjárfesting hans í félaginu hafi falist í kaupum á hlutum í félaginu og að hann hafi lánað félaginu. Þessa fjármuni hafi hann fengið endurgreidda og því hafi hann engar tekjur haft af þessari fjárfestingu sem hann lagði til félagsins nema gengishagnað. Því standist það ekki að færa honum til tekna tekjur af fjárfestingunni undir aðrar tekjur skv. 9. tölulið C-liðar 7. gr. laganna. Í umfjöllun dómsins um aðalkröfu stefnanda hefur verið komist að þeirri niðurstöðu að engin gögn liggja fyrir um eðli umræddra greiðslna sem fjármagnstekna frá félaginu til stefnanda. Engin áreiðanleg gögn liggja fyrir um greiðslur vegna hlutfjárhlækkunar félagsins eða meintar lánveitingar stefnanda til þess. Verður því

ekki heldur á því byggt í varakröfu að greiðslurnar stafi af lánveitingum eða vegna skattfrjálsra endurgreiðslna vegna hlutafjárlekkana. Með vísan til þess er fyrstu varakröfu stefnanda um að skattleggja beri umræddar greiðslur sem bárust inn á bankareikninga stefnanda sem gengishagnað einnig hafnað.

Í annarri varakröfu er á því byggt að allar tekjur sem stefnandi kunni að hafa haft af þeim fjármunum sem hann lagði til D eigi í öllum tilvikum að skattleggjast sem fjármagnstekjur, ýmist sem tekjur af hlutareign, gengishagnaður eða sem vaxtatekjur, en ekki standist að fella þær undir aðrar tekjur samkvæmt 9. tölulið C-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003. Með vísan til niðurstöðu dómsins um aðal- og varakröfu stefnanda þar sem niðurstaðan er sú að engin gögn liggi fyrir um eðli umræddra greiðslna sem fjármagnstekna er þrautavarakröfu stefnanda einnig hafnað.

Stefnandi krefst þess loks að 25% álag verði felld niður. Samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 skal fella niður álag ef skattaðili færir rök fyrir því að honum verði eigi kennt um annmarka á framtali eða vanskil þess, að óviðráðanleg atvik hafi hamlað því að hann skilaði skattframtali á réttum tíma, bætti úr annmörkum á framtali eða leiðrétti einstaka liði þess. Með vísan til þess er áður greinir um skattskil stefnanda er ljóst að stefnandi gerði ekki grein fyrir greiðslum frá félagi sem hann var í fyrirsvari fyrir í skattskilum sínum árin 2012 og 2014. Er tekið undir það með yfirskattanefnd að um slíka annmarka hafi verið að ræða á skattframtölum stefnanda að ekki verði talið að aðstæður hafi verið með þeim hætti sem greinir í 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 þannig að fella beri álag niður eða að tilefni sé til að falla frá beitingu heimildarákvæðis 2. mgr. sömu lagagreinar. Er kröfu stefnanda um að álag verði felld niður því hafnað.

Með vísan til alls þess er að framan greinir er það niðurstaða dómsins að sýkna beri 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 stefnanda að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, A.

Stefnandi greiði stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir