

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 30. nóvember 2022.

Mál nr. E-73/2022:

XTX Markets Limited

(Bjarnfreður Ólafsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Eiríkur Áki Eggertsson lögmaður)

Dómur

Mál þetta, sem dómtekið var 3. nóvember 2022, var höfðað 3. janúar 2022. Stefnandi er XTX Markets Limited, [...], en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, 150 Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra með tilvísunarnúmeri 20200605109, dags. 12. júní 2020, um að afskrá stefnanda af virðisaukaskattsskrá frá og með 31. desember 2019 og hafna eða vísa frá innsendum virðisaukaskattsskýrslum, og jafnframt að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar nr. 92/2021, dags. 4. júní 2021, sem staðfesti niðurstöðu ríkisskattstjóra um afskráningu stefnanda. Þá krefst stefnandi málskostnaðar að skaðlausu úr hendi stefnda.

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda, auk málskostnaðar að mati dómsins. Til vara krefst stefndi þess að málskostnaður verði látinn niður falla.

I.

Stefnandi sem er breskt hlutafélag sem starfar á tækni- og fjármálasviði og er með höfuðstöðvar sínar í Bretlandi höfðar mál þetta vegna XTX Markets Limited, útibús á Íslandi. Starfsemi hinna bresku höfuðstöðva stefnanda felst aðallega í viðskiptum með verðbréf (e. „financial instruments“) fyrir eigin reikning með beinni og óbeinni aðstoð ofurtölva. Að auki veita höfuðstöðvar stefnanda, og önnur félög innan samstæðu stefnanda í Bretlandi, ýmsa þjónustu til tengdra aðila innan og utan Bretlands, þ.m.t. gagnavinnslu og þjónustu varðandi hugverkaréttindi samstæðunnar.

Þann 27. júní 2019 samþykkti embætti ríkisskattstjóra beiðni stefnanda um skráningu íslensks útibús síns á grunnskrá virðisaukaskatts. Í kjölfar skráningarinnar hóf stefnandi innflutning á tölvubúnaði og setti hann upp í leigðri aðstöðu útibúsins í gagnaveri. Stefnandi stóð skil á virðisaukaskattsskýrslum 1. október 2019 vegna uppgjörstímabilsins júlí-ágúst 2019, 5.

desember 2019 vegna uppgjörstímabilsins september-október 2019 og 5. febrúar 2020 vegna uppgjörstímabilsins nóvember-desember 2019.

Með bréfum ríkisskattstjóra, dags. 11. október 2019, 17. janúar 2020 og 5. febrúar 2020 óskaði ríkisskattstjóri eftir gögnum og skýringum frá útibúinu sem svarað var með bréfum og gögnum sem lögð voru fram 11. október 2019, 20. janúar 2020 og 5. febrúar 2020.

Í tölvupóstsamskiptum þann 13. nóvember 2019 kvaðst ríkisskattstjóri vera að skoða rétt útibúsins til framtalins innskatts og að sú skoðun sneri einnig að skráðri starfsemi þess.

Boðunarbréf ríkisskattstjóra

Með bréfi, dags. 7. febrúar 2020, boðaði ríkisskattstjóri útibúi stefnanda breytingu á virðisaukaskatti og afskráningu af grunnskrá virðisaukaskatts með vísan til 25., 26. og 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Var í boðuninni greint frá því að fyrirhugað væri að hafna færslu innskatts og undanþeginnar veltu samkvæmt fyrirbyggjandi virðisaukaskattsskýrslum fyrir uppgjörstímabilin júlí-ágúst, september-október og nóvember-desember 2019, auk þess sem áformað væri að fella útibú stefnanda af grunnskrá virðisaukaskatts frá 31. desember 2019. Byggði boðun þessi á þeim grundvelli að stefnandi uppfyllti ekki lagaskilyrði fyrir slíkri skráningu.

Í forsendum boðunarbréfsins kemur fram að útibú stefnanda hafi verið skráð í fyrirtækjaskrá sem útibú erlends félags á Íslandi hinn 27. júní 2019. Við skráningu útibúsins hefðu forsvarsmenn þess veitt ýmsar skýringar á starfseminni, m.a. að starfsemin myndi felast í ýmiss konar gagnasöfnun með rekstri gagnavers hér á landi sem væri búið fullkomnum tölvubúnaði. Samkvæmt framkomnum skýringum hafi ekki staðið til að útibúið réði til sín starfsmenn. Að lokinni uppsetningu gagnaversins myndi útibúið flytja út gögn og upplýsingar til höfuðstöðva sinna með rafrænum hætti og fá fyrir það endurgjald. Eini kaupandi þjónustunnar yrði því höfuðstöðvar útibúsins, stefnandi í máli þessu, sem væru skráðar í Bretlandi. Af framangreindum upplýsingum dró ríkisskattstjóri þá ályktun að aðalstarfsemi höfuðstöðvanna væri kaup og sala verðbréfa fyrir eigin reikning. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 væri sala verðbréfa eingöngu virðisaukaskattsskyld þegar þau væru látin í té sem prentvarningur. Kaup og sala verðbréfa væri undanþegin skattskyldu samkvæmt lögum. Engu að síður væri því haldið fram af forsvarsmanni útibúsins að miðlun þess á tölvuvinnslu til höfuðstöðvanna í Bretlandi teldist sala á skattskyldri þjónustu skv. 2. mgr. 2. gr. laganna og að velta þess væri þó undanþegin virðisaukaskatti skv. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna þar sem þjónustan yrði veitt höfuðstöðvunum erlendis. Þá hefði því verið lýst að útibúið myndi fara fram á endurgreiðslu á virðisaukaskatti sem greiddur yrði við innflutning tölvubúnaðarins með tilgreiningu hans sem innskatts á virðisaukaskattsskýrslum. Að virtum þessum skýringum taldi ríkisskattstjóri liggja fyrir að starfsemi höfuðstöðvanna, þ.e. stefnanda, erlendis væri undanþegin skattskyldu samkvæmt lögum nr. 50/1988 og þar af leiðandi væri ekki til staðar réttur til að telja virðisaukaskatt af aðföngum til starfseminnar til innskatts, sbr. 1. mgr. 16. gr. laganna, þ.e. virðisaukaskatt sem höfuðstöðvarnar greiða við

innflutning á tölvum og öðrum tækjabúnaði í gagnaverið. Taldi ríkisskattstjóri að ekki yrði annað ráðið en að útibúið hafi eingöngu verið stofnað hér á landi í þeim tilgangi að eiga viðskipti við sig sjálfar. Með því móti gætu höfuðstöðvarnar talið virðisaukaskatt af innflutningi umrædds tækjabúnaðar til innskatts sem þær hefðu annars ekki heimild til.

Um skattskyldu útibúsins vísaði ríkisskattstjóri til þess að útibú erlendra aðila gætu talist sjálfstæður skattalegur aðili hér á landi ef skilyrðum til að reka fasta starfsstöð væri fullnægt, en almennt teldust þau deild innan hins erlenda félags. Rakti ríkisskattstjóri í því sambandi ákvæði 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. og 3 gr. a laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Þá vísaði ríkisskattstjóri til ákvæða reglugerðar nr. 1165/2016, um fasta starfsstöð, einkum f-liðar 4. gr. þar sem fram kæmi að umráð fyrirtækis yfir netþjónum og tengdum tölvubúnaði hér landi mynduðu ekki fasta starfsstöð og ákvæða 2. mgr. 7. gr. reglugerðarinnar sem mælti fyrir um að erlent fyrirtæki sem aðeins hefði umráð yfir netþjónum og tengdum tölvubúnaði teldist ekki hafa myndað fasta starfsstöð hér á landi ef starfsemin sem fram færi í netþjónum eða tengdum tölvubúnaði fælist eingöngu í að annast undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi fyrirtækisins, sbr. 4. gr. reglugerðarinnar. Var niðurstaða ríkisskattstjóra sú að við mat á því hvort útibúið hefði myndað fasta starfsstöð hér á landi væri m.a. til þess að líta að starfsemi þess fælist eingöngu í rekstri gagnavers með tengdum tölvubúnaði hér á landi. Engir starfsmenn hefðu verið ráðnir og höfuðstöðvar útibúsins hygðust alfarið nýta sér gagnaverið til að styðja við aðalstarfsemi sína erlendis á sviði verðbréfavíðskipta. Taldi ríkisskattstjóri ljóst að útibú stefnanda hefði ekki myndað fasta starfsstöð hér á landi og að útibúið væri ekki með takmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 90/2003.

Næst vék ríkisskattstjóri að því hvort útibúið bæri virðisaukaskattsskyldu hér á landi. Taldi embættið að svo væri ekki og vísaði í því sambandi til meginreglu 1. gr. og 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988. Taldi ríkisskattstjóri með hliðsjón af fyrri umfjöllun um stöðu útibúsins hér á landi, þ.e. að hvorki væri um að ræða sjálfstæða lögpersónu né sjálfstæðan skattaðila heldur fremur deild sem væri hluti af höfuðstöðvum stefnanda, væru útibúið og stefnandi í reynd einn og sami aðilinn. Af því leiddi að sú þóknun sem útibúið innheimti af erlendum höfuðstöðvum sínum væri fremur framlag til beins útlagðs kostnaðar í þágu rekstrar á tölvubúnaði félagsins og umsýslu vegna hans. Fjármögnun deilda innan eins og sama félagsins væri á ábyrgð félagsins sjálfs en deild gæti ekki átt viðskipti við sig sjálfa eða aðrar deildir félagsins. Taldi ríkisskattstjóri að starfsemi útibúsins hér á landi væri hluti af starfsemi höfuðstöðvanna erlendis, þ.e. þjónusta til eigin nota félagsins, sem ekki yrði talin til sölu á þjónustu og því ekki virðisaukaskattsskyld. Var það niðurstaða ríkisskattstjóra samkvæmt boðunarbréfinu að útibú stefnanda hefði ekki með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi og uppfyllti þar af leiðandi ekki skilyrði skráningar á virðisaukaskattsskrá skv. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Þá tók ríkisskattstjóri fram að hann hefði í hyggju að afskrá útibúið af virðisaukaskattsskrá.

Með bréfi, dags. 20. febrúar 2020, var boðuðum breytingum andmælt bæði að formi og efni. Var m.a. á því byggt að ekki hefðu komið fram skýringar á því hvers vegna fallið hefði verið frá fyrri ákvörðun um að skrá útibú stefnanda á virðisaukaskattsskrá og hvaða þýðingu það hefði fyrir úrlausn málsins. Boðaðar breytingar færu í bága við réttmætar væntingar útibúsins vegna fyrri ákvörðunar um skráningu. Þá hefði ríkisskattstjóri áður tekið afstöðu til sömu álitaefna með ákvarðandi bréfi nr. 1075/2008 sem væri fordæmi í máli útibúsins. Þá hefði útibúið þurft að sæta annarri meðferð en fyrirtæki í sambærilegri stöðu. Því væri jafnræðis ekki gætt. Varðandi efnispátt málsins kom fram að það varðaði á engan hátt starfsemi höfuðstöðvanna í Bretlandi heldur eingöngu útibúið hér á landi, sem bæri að líta á sem sjálfstæða einingu í viðskiptum við höfuðstöðvarnar. Þá væri ekki séð hvernig sú niðurstaða ríkisskattstjóra þess efnis að útibúið myndaði ekki fasta starfsstöð hér á landi, og væri samkvæmt því undanþegið takmarkaðri skattskyldu í skilningi laga um tekjuskatt, leiddi til þess að afskrá skyldi útibúið af virðisaukaskattsskrá. Var tekið fram að aðalatriðið væri að starfsemi útibúsins færi fram hér á landi og sú starfsemi væri skattskyld og bæri að skrá á virðisaukaskattsskrá óháð því hver kaupandi þjónustunnar væri svo fremi sem lágmarksveltu væri náð skv. 3. tölul. 4. gr. laga nr. 50/1988. Ætti reglan einnig við um sölu útibúsins til höfuðstöðvanna.

Með ákvörðun, dags. 8. júní 2020, hratt ríkisskattstjóri boðuðum breytingum í framkvæmd. Mótmælti stefnandi ákvörðunum ríkisskattstjóra með kæru, dags. 10. júní 2020, og með úrskurði, dags. 12. júní 2020, hafnaði ríkisskattstjóri öllum kröfum útibúsins og staðfesti fyrri ákvörðun um afskráningu útibúsins af virðisaukaskattsskrá og niðurfellingu á innskatti og undanþeginni veltu samkvæmt innsendum virðisaukaskattsskýrslum.

Stefnandi kærði úrskurð ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dags. 11. september 2020. Með úrskurði sínum 4. júní 2021 í máli nr. 92/2021 hafnaði yfirskattanefnd kröfum stefnanda og staðfesti ákvörðun ríkisskattstjóra um að fella kæranda af grunnskrá virðisaukaskatts miðað við 31. desember 2019. Þá var ákvörðun um virðisaukaskatt stefnanda fyrir nánar tiltekin uppgjörstímabil árið 2019 felld úr gildi og lagt fyrir ríkisskattstjóra að ákvarða virðisaukaskatt stefnanda að nýju.

Um afskráningu útibúsins af grunnskrá virðisaukaskatts vísaði yfirskattanefnd til þess að kærandi væri útibú á Íslandi frá bresku einkahlutafélagi, sbr. XVI. kafla laga nr. 138/1994 um einkahlutafélög. Útibúið væri skráð í fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra í maí 2019 og í grunnskrá virðisaukaskatts 27. júní s.á. Áður en til þess kom hafi átt sér stað tölvupóstsamskipti á milli ríkisskattstjóra og umboðsmanns útibúsins. Þá afmarkar nefndin ágreiningsatriði málsins, þ.e. þá ákvörðun að fella útibúið af grunnskránni miðað við árslok 2019 og breytingar á virðisaukaskattsskýrslum útibúsins vegna uppgjörstímabils síðari hluta árs 2019 sem standi í tengslum við afskráninguna.

Yfirkattanevnd taldi að ákvörðun ríkisskattstjóra um afskráningu útibúsins „virðist“ eingöngu byggð á því að hann hafi fyrir mistök skráð stefnanda. Taldi yfirkattanevnd í samræmi við jafnræðissjónarmið að ekki væru aðrir á skránni með þeim réttaráhrifum sem því fylgi en þeir sem uppfylltu lagaskilyrði til slíkrar skráningar og að ríkisskattstjóra hefði verið heimilt að annast um afskráningu útibúsins enda stæði löng skatt- og úrskurðarframkvæmd til þess og vísaði nefndin í því sambandi til eldri úrskurðar í öðru máli nefndarinnar frá árinu 1994. Það væri síðan annað mál hvaða áhrif ákvörðun um afskráningu ætti að hafa á uppgjör virðisaukaskatts útibúsins þau tímabil sem skráningin stóð.

Um réttmæti skráningar útibúsins tók nefndin fram að forsendur ríkisskattstjóra um skattalega stöðu útibúsins, þ.e.a.s. þess efnis að starfsemi útibúsins teldist ekki föst starfsstöð í skilningi laga nr. 90/2003 og væri því ekki sjálfstæður skattalegur aðili, væru óumdeildar. Þá hefði komið fram og væri óumdeilt að stefnandi stundaði viðskipti með verðbréf fyrir eigin reikning og nýtti tölvubúnað gagnaversins hér á landi eingöngu í eigin þágu, á þann hátt sem fjallað er um í 3. mgr. 3. gr. a laga nr. 90/2003, sbr. 2. mgr. 7. gr. reglugerðar nr. 1165/2016. Ágreiningur stæði um þá ályktun ríkisskattstjóra að útibúið yrði ekki talið skráningarskyldur aðili samkvæmt lögum um virðisaukaskatt. Yfirkattanevnd rakti forstöðu ákvæða laga nr. 50/1988 um endurgreiðslur virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hefðu greitt hérlendis við kaup á vörum og þjónustu. Taldi yfirkattanevnd ljóst að í löggjafarstarfi hefði á öllum stigum verið gengið út frá því að starfræksla netþjóna og nauðsynlegs búnaðar í gagnaverum, sem eingöngu væri nýttur í eigin þágu eiganda, teldist ekki fela í sér virðisaukaskattsskyldan rekstur. Ella væri öll viðleitni til að ívilna nefndri starfsemi með endurgreiðsluákvæðum næsta óþörf. Þessi sjónarmið væru í samræmi við þá undirstöðureglu laga nr. 50/1988 að skattskyldir aðilar samkvæmt lögum væru þeir sem hafi með höndum viðskipti með vörur eða skattskylda þjónustu, þ.e.a.s. selja eða afhenda öðrum slík gæði, enda teldust viðskiptin fara fram í atvinnuskyni. Framleiðsla vöru eða veiting þjónustu til eigin nota teldist almennt ekki afhending samkvæmt lögum þótt ýmis sérákvæði þeirra kvæðu á um annað, sbr. einkum 2. mgr. 3. gr. laganna. Í þeim efnunum skipti ekki máli þótt starfsemi væri komið fyrir í útibúi eða þjónustudeild. Telja yrði að skilgreining á fastri starfsstöð með tilliti til notkunar netþjóna við undirbúnings- eða aðstoðarstarfsemi í 3. gr. a laga nr. 90/2003 og reglugerð nr. 1165/2016 hvíldi á hliðstæðri forsendu.

Tók yfirkattanevnd fram að það væri grundvallaratriði samkvæmt framansögðu að skráningarskylda og þar með skattskylda samkvæmt lögum um virðisaukaskatt tæki almennt ekki til þeirra sem eingöngu inna af hendi þjónustu til eigin nota. Óumdeilt væri að málum væri þannig háttáð um útibú stefnanda innan vébanda stefnanda. Samkvæmt því teldist útibúið ekki hafa með höndum skattskylda starfsemi til virðisaukaskatts. Þá tók yfirkattanevnd fram að ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1075/2008 varðaði skyldu til greiðslu virðisaukaskatts af innfluttri þjónustu en lyti ekki að skráningarskyldu útibús hér á landi vegna ætlaðrar sölu þess á þjónustu. Taldi nefndin

með vísan til framangreindra sjónarmiða að ekki hefði verið skilyrði fyrir skráningu útibús stefnanda í grunnskrá virðisaukaskatts og að rétt hefði verið að hlutast til um afskráningu útibúsins. Þá hafnaði nefndin því að reglur um staðfesturétt hefðu verið brotnar, enda tækju þær reglur sem réðu úrslitum málsins ekki sérstaklega til erlendra félaga. Útibú stefnanda væri í sömu stöðu og ef um væri að ræða útibú íslensks hlutafélags eða einkahlutafélags.

II.

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir í fyrsta lagi á því að úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar fari í bága við ákvæði stjórnslulaga. Í öðru lagi er á því byggt að afskráning útibúsins af grunnskrá virðisaukaskatts eigi sér ekki stoð í lögum um virðisaukaskatt. Í þriðja lagi telur stefnandi að starfsemi útibús stefnanda hér á landi sé skattskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt. Í fjórða lagi feli niðurstaða úrskurðanna í sér afturvirka skattlagningu og í fimmta lagi sé rökstuðningi þeirra ábótavant.

Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar fari í bága við ákvæði stjórnslulaga

Stefnandi byggir á því að ákvörðun ríkisskattstjóra um skráningu stefnanda á virðisaukaskattsskrá hafi verið stjórnsluákvörðun, en í trausti hennar hafi stefnandi hafið starfsemi í hinu skráða útibúi með fjárfestingum upp á í kringum 2,5 milljarða króna. Þegar stjórnsluákvörðun hafi verið tilkynnt aðila máls geti stjórnvald afturkallað ákvörðun sína að eigin frumkvæði þegar það leiði ekki til tjóns fyrir aðila eða ef ákvörðun er ógildanleg, sbr. 25. gr. laga nr. 37/1993. Hvorki ríkisskattstjóri né yfirskattanefnd hafi haldið því fram að þessi skilyrði laga nr. 37/1993 hafi verið uppfyllt, en þá séu engin önnur ákvæði í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sem veiti ríkisskattstjóra rýmri heimild til afskráningar stefnanda en kveðið sé á um í lögum nr. 37/1993.

Stefnandi telur sig hafa haft réttmætar væntingar til þess að skráning útibúsins á virðisaukaskattsskrá væri endanleg, enda hafi verið upplýst fyrirfram um allar forsendur fyrir skráningunni, auk þess sem ítarleg lagaleg greining hafi átt sér stað hjá ríkisskattstjóra fyrir töku ákvörðunarinnar. Þá hafi liðið tæpt ár frá því að stjórnsluákvörðunin hafi verið tekin og þar til henni var breytt. Sé því ljóst að engin lagaheimild hafi verið til staðar til að ógilda, afturkalla eða breyta þeirri stjórnsluákvörðun ríkisskattstjóra að skrá stefnanda á virðisaukaskattsskrá þann 27. júní 2019. Engar rökstuddar skýringar hafi legið fyrir um mögulega afstöðubreytingu ríkisskattstjóra fyrr en átta mánuðum eftir að ákvörðun um skráningu hafi verið tekin. Á þeim tíma hafi stefnandi reitt sig á ákvörðun ríkisskattstjóra og fjárfest í góðri trú hér á landi fyrir háar fjárhæðir. Telur stefnandi að sú stjórnslumeðferð sem leiddi til afskráningar stefnanda brjóti gegn málshraðareglu 9. gr. laga nr. 37/1993.

Afskráning útibúsins af grunnskrá virðisaukaskatts eigi sér ekki stöð í lögum um virðisaukaskatt

Stefnandi byggir á því að úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar skorti lagastoð og fari þannig gegn lögmatísreglunni, sem og 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Ákvæði 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 hljóti að ráða því hvenær aðilar verði skráðir af virðisaukaskattsskrá, en heimildir til afskráningar verði að túlka með hliðsjón af orðalagi settra laga. Af lögmatísreglu stjórnskipunarréttar leiði að íþyngjandi ákvörðun verði að eiga sér lagastoð. Þá leiði jafnframt af 40. og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 að skattamálum verði eingöngu skipað með lögum og að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema. Þar sem starfsemi stefnanda hafi verið í sama farvegi og boðað var við skráningu, og óumdeilt sé að forsendur í starfsemi stefnanda tóku engum breytingum, þá telur stefnandi augljóst að orðalag 7. mgr. 5. gr. laga um virðisaukaskatt, sbr. 8. gr. reglugerðar nr. 515/1996 heimili ekki afskráningu stefnanda. Þá sé um afturvirka skattlagningu að ræða í skilningi 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Starfsemi útibús stefnanda hér á landi er skattskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt

Stefnandi byggir jafnframt á því að ógilda beri úrskurðina á grundvelli þess að ríkisskattstjóri hafi haft rétt fyrir sér þegar embættið komst að þeirri niðurstöðu að stefnandi skyldi skráður á virðisaukaskattsskrá. Ákvæði laga nr. 90/2003 um tekjuskatt hafi ekki neitt að gera með ákvörðun um skráningarskyldu samkvæmt lögum um virðisaukaskatt, en í úrskurði ríkisskattstjóra sé á því byggt að útibú stefnanda hérlendis sé ekki tekjuskattsskyld vegna sérákvæða laga nr. 90/2003. Yfirskattanefnd hafi síðar komist að sömu niðurstöðu í úrskurði sínum, en stefnandi telur þá niðurstöðu nefndarinnar ranga. Alltaf hafi legið fyrir að um viðskipti innan sama lögaðila væri að ræða þegar útibú stefnanda selji þjónustu til höfuðstöðva sinna. Þá sé augljóst að viðskipti innan lands milli tveggja þjónustueininga sama lögaðilans séu ekki skattskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt. Öðru máli gegni um sambærileg viðskipti yfir landamæri, þ.e. þegar innlent útibú selji erlendum höfuðstöðvum þjónustu sína. Ágreiningsefnið í máli þessu lúti að því hvort í skattalegum skilningi ætti að fara með skráð útibú hér á landi og höfuðstöðvar stefnanda í Bretlandi sem tvo ótengda aðila í skilningi laga um virðisaukaskatt. Ef málum væri þannig háttáð væri íslenska útibúið að selja breskum höfuðstöðvum sínum þjónustu á sviði gagnavinnslu og rannsókna er sé skráningarskyld starfsemi samkvæmt lögum um virðisaukaskatt eins og ríkisskattstjóri taldi í öndverðu.

Stefnandi byggir á því að um starfsemi útibús stefnanda og hans erlendu höfuðstöðva fari líkt og um viðskipti milli tveggja skattaðila sé að ræða. Sé það bæði í samræmi við alþjóðlega skattframkvæmd og í fullu samræmi við skilgreiningar og túlkanir í tvísköttunarsamningum. Jafnframt væri það í samræmi við fyrri framkvæmd ríkisskattstjóra. Álitaefnið lúti að sjálfstæði útibúsins gagnvart höfuðstöðvum sínum í skilningi laga um virðisaukaskatt. Vísar stefnandi til

ákvarðandi bréfs ríkisskattstjóra nr. 1075/2008, sem eigi nákvæmlega við um starfsemi stefnanda, en samkvæmt bréfinu hafi verið litið á viðskipti milli höfuðstöðva og útibús eins og um tvo skattaðila væri að ræða.

Þá sé í úrskurði ríkisskattstjóra komist að þeirri niðurstöðu að viðskipti útibús stefnanda séu ekki viðskipti innan lands í skilningi 1. gr. virðisaukaskattslaga þar sem starfsemi þess fari fram erlendis. Um þessa málsástæðu hafi ekki verið fjallað í úrskurði yfirskattanefndar. Stefnandi rökstuddi þó ítarlega að um starfsemi útibúsins fari eftir íslenskum lögum og íslenskri lögsögu, sbr. 112. gr. laga nr. 138/1994. Svo og að viðskiptin, þ.e. sala á gagnavinnslu og rannsóknum, fari því fram innan íslenskrar lögsögu og að um þau viðskipti útibúsins gildi því íslensk lög, þ.m.t. virðisaukaskattslög. Með vísan til niðurstöðu í úrskurði yfirskattanefndar byggir stefnandi á því að ekki sé umdeilt að viðskipti útibúsins heyri undir íslenska lögsögu.

Þá sé með úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar verið að hindra og mismuna útibúi stefnanda gagnvart sambærilegri starfsemi í íslensku hlutafélagi og teljist það brot á staðfesturétti stefnanda skv. 31. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið.

Um afturvirka skattlagningu úrskurðanna

Stefnandi telur að úrskurðir skattyfirvalda feli í sér afturvirka skattlagningu. Þeir miði við afskráningu útibús stefnanda af virðisaukaskattsskrá frá og með 31. desember 2019 þótt úrskurður ríkisskattstjóra sé ekki kveðinn upp fyrr en 12. júní 2020. Engar röksemdir eða skýringar komi fram um lagalega heimild fyrir þeirri niðurstöðu þrátt fyrir brýnt tilefni, þar sem stefnandi hafði stofnað til umtalsverðra fjárfestinga á fyrri hluta árs 2020, og eigi því rétt til endurgreiðslu innskatts.

Með því að miða afskráninguna við dagsetningu sem er liðin áður en úrskurðurinn er kveðinn upp, með þeim afleiðingum að ívilnandi skattaleg réttindi eru þannig felld niður aftur í tímann, er um afturvirka skattlagningu að ræða í skilningi 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, bæði samkvæmt orðanna hljóðan og eins og það ákvæði hefur verið túlkað í dómaframkvæmd. Úrskurðirnir séu því ólögmatir og af þeirri ástæðu beri að fella þá úr gildi.

Um rökstuðning úrskurðanna

Loks telur stefnandi að verulega hafi skort á rökstuðning í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar, sbr. 22. gr. laga nr. 37/1993. Um sé að ræða verulega íþyngjandi afturköllun á fyrri ívilnandi ákvörðun ríkisskattstjóra og hafi því verið sérstaklega mikilvægt að rökstuðningur skattyfirvalda væri skýr og greinargóður. Tekur stefnandi fram að ekki verði ráðið af úrskurðunum hvers vegna ríkisskattstjóri hafi skipt um skoðun varðandi skráningu stefnanda á virðisaukaskattsskrá. Þá sé órökstutt hvers vegna ákvæði stjórnsýslulaga verði ekki beitt við úrlausn málsins. Þá séu engar röksemdir færðar fyrir því að miða beri afskráningu útibús stefnanda af virðisaukaskattsskrá við 31. desember 2019 í ljósi þess að endanlegur úrskurður hafi ekki verið

kveðinn upp fyrr en 12. júní 2020. Þá sé enginn rökstuðningur færður fyrir því með hvaða hætti jafnræðissjónarmið hafi haft svo afgerandi áhrif á niðurstöðu um skráningu stefnanda.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi hafnar því að úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar fari gegn ákvæðum stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Ekki sé gerður ágreiningur um það að upphafleg skráning stefnanda á grunnskrá virðisaukaskatts hafi verið stjórnvaldsákvörðun í skilningi laga nr. 37/1993, en hins vegar liggi fyrir að sú ákvörðun ríkisskattstjóra að afskrá stefnanda af virðisaukaskattsskrá frá og með 31. desember 2019 hafi verið ný og sjálfstæð stjórnvaldsákvörðun, ekki afturköllun á fyrri stjórnvaldsákvörðun um skráningu útibús stefnanda á virðisaukaskattsskrá. Að mati stefnda eiga því 9. og 25. gr. laga nr. 37/1993 ekki við í málinu. Þá hafi heimild til afskráningar stefnanda átt sér viðhlítandi lagastoð, sbr. m.a. 5. mgr. 7. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, og hafi með engu móti verið í andstöðu við 25. gr. laga nr. 37/1993, lögmætisreglu stjórnarskrár, sbr. m.a. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Um tvö aðskilin mál hafi verið að ræða, þ.e. upphaflega skráningu útibús stefnanda á virðisaukaskattsskrá og svo ákvörðun um virðisaukaskatt á þeim tíma sem útibúið var skráð. Við skoðun á réttmæti innsendra virðisaukaskattsskýrsla hafi það verið niðurstaða ríkisskattstjóra að réttur til skráningar hafi ekki verið til staðar og því væri honum bæði rétt og skylt að afskrá útibúið af virðisaukaskattsskrá. Jafnframt hafnar stefndi því að stefnandi hafi haft réttmætar væntingar um að ákvörðun um skráningu stæði og vísar því til stuðnings til umfjöllunar í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 8. júní 2020.

Stefndi áréttar að löng skatt- og úrskurðarframkvæmd standi til þess að ríkisskattstjóra sé bæði rétt og skylt að afskrá þá aðila sem skráðir eru á virðisaukaskattsskrá en uppfylla ekki skilyrði skráningar. Þá hafnar stefndi þeirri lagatúlkun stefnanda að 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 sé ekki fullnægjandi lagastoð í málinu, sem og því að orðalag ákvæðisins vísi eingöngu til þess að breyting hafi orðið á rekstri frá því að aðili var skráður. Þvert á móti telur stefndi að það leiði af orðalagi ákvæðisins og komi skýrt fram í lögskýringargögnum með greininni að þær ástæður sem geti verið grundvöllur afskráningar af virðisaukaskattsskrá séu ekki tæmandi taldar.

Stefndi tekur undir niðurstöðu ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar að starfsemi stefnanda sé ekki virðisaukaskattsskyld samkvæmt lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, þar sem eingöngu sé um að ræða þjónustu til eigin nota. Af 1. gr. og 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988 leiði að virðisaukaskattsskyldan grundvallist á því að um sé að ræða sölu eða afhendingu á vörum, verðmætum eða veitingu skattskyldrar þjónustu. Hafi því ekki verið um að ræða viðskipti í skilningi laga nr. 50/1988, heldur þjónustu til eigin nota félagsins og því ekki um að ræða virðisaukaskattsskylda þjónustu í skilningi laganna. Af því leiði að útibúið uppfylli ekki skilyrði fyrir skráningu á grunnskrá virðisaukaskatts, sbr. 1. gr. og 5. mgr. 5. gr. laganna. Ekki sé unnt að

líta á útibú og móðurfélag þess sem tvo ótengda aðila í skilningi laga um virðisaukaskatt, jafnvel þótt viðskipti tveggja þjónustueininga sama lögaðila eigi sér stað yfir landamæri.

Stefndi hafnar alfarið þeim fullyrðingum stefnanda að með úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanevndar sé með einhverju móti verið að hindra og mismuna útibúi stefnanda gagnvart sambærilegri starfsemi í íslensku hlutafélagi, sem feli í sér brot á staðfesturétti stefnanda skv. 31. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið. Erlendur aðili sem ekki hafi fasta starfsstöð hér á landi geti talist skattskyldur samkvæmt lögum um virðisaukaskatt, en niðurstaðan í máli stefnanda hafi verið sú að ekki hafi verið um að ræða viðskipti milli hans og höfuðstöðva hans, heldur eingöngu þjónustu höfuðstöðvanna til eigin nota. Þannig uppfylli stefnandi ekki skilyrði til skráningar á virðisaukaskattsskrá.

Ekki sé fallist á þau sjónarmið stefnanda að í ákvörðun ríkisskattstjóra um afskráningu stefnanda af virðisaukaskattsskrá hafi falist ákvörðun um afturvirka skattlagningu, enda eigi einungis þeir að vera skráðir á virðisaukaskattsskrá sem uppfylli lagaskilyrði fyrir skráningunni. Beri ríkisskattstjóra að annast afskráningu þeirra sem ekki uppfylli lagaskilyrðin. Þá sé afskráning af virðisaukaskattsskrá ekki skattlagning í sjálfu sér, enda eingöngu um að ræða skráningu sem veiti tiltekin réttindi ásamt því að leggja á hinn skráða tilteknar skyldur. Synjun á innskatti verði þá ekki talin skattlagning í sjálfu sér, þar sem um sé að ræða réttindi sem fylgi því að vera skráður á virðisaukaskattsskrá. Þá byggir stefndi á því að ekki hafi skort á að rökstuðningur í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanevndar hafi verið í samræmi við 22. gr. laga nr. 37/1993, enda sé þar bæði vísað til þeirra réttarreglna sem byggt sé á, sem og þeirra meginsjónarmiða sem hafi verið ráðandi við matið. Þá komi fram í ákvörðun ríkisskattstjóra um breytingu á virðisaukaskatti og úrskurði um afskráningu af virðisaukaskattsskrá að eftir nánari skoðun á virðisaukaskattsskilum útibúsins og eftir skoðun á réttmæti þeirra á grundvelli 1. mgr. 26. gr. laganna hafi ríkisskattstjóri litið svo á með vísan til viðeigandi lagaákvæða, að upphafleg skráning útibúsins á grunnskrá virðisaukaskatts hafi ekki verið rétt. Þá hafi komið fram að ákvæði 25. gr. stjórnarsýslulaga um afturköllun ætti ekki við þar sem afskráning útibúsins af grunnskrá virðisaukaskatts fæli sér sér nýja sjálfstæða stjórnvaldsákvörðun en ekki afturköllun fyrri stjórnvaldsákvörðunar um skráningu.

Þá verði ekki séð að stefnandi hafi á fyrri stigum gert ágreiningu um dagsetningu afskráningar útibúsins af grunnskrá virðisaukaskatts, þann 31. desember 2019, og með vísan til þess að úrskurður ríkisskattstjóra hafi verið kveðinn upp þann 12. júní 2020, líkt og stefnandi gerir nú í lið 73 í stefnu. Virðist sem um nýja málsástæðu sé að ræða sem ekki hafi verið haldið fram með beinum hætti af hálfu stefnanda hjá ríkisskattstjóra eða í úrskurði yfirskattanevndar. Vegna sjónarmiða sem koma fram í stefnu um tímamark afskráningar er rétt að geta þess að ríkisskattstjóri tekur ákvörðun um við hvaða tímamark afskráning á virðisaukaskattsskrá skuli miðast. Samkvæmt langri skatt- og úrskurðarframkvæmd varðandi afskráningu á virðisaukaskattsskrá hafi ríkisskattstjóra verið talið heimilt að miða afskráningu við tímamark sem er liðið þegar ákvörðun

um afskráningu er tekin, sbr. úrskurði yfirskattanefndar nr. 661/1994, 113/2006 og 176/2006. Í tilviki stefnanda boðaði ríkisskattstjóri fyrirhugaða ákvörðun með bréfi, dags. 7. febrúar 2020, og upplýsti þar að til skoðunar væri að afskrá stefnanda af virðisaukaskattsskrá miðað við 31. desember 2019. Á þeim tíma hafði ríkisskattstjóri mótttekið virðisaukaskattsskýrslur stefnanda fyrir tímabilin júlí-ágúst 2019, september-október 2019 og nóvember-desember 2019, en sú síðasta barst ríkisskattstjóra 5. febrúar 2020, en embættið var þá ekki búið að taka afstöðu til skýrslanna. Stefnanda hafi í síðasta lagi hinn 7. febrúar 2020 verið kunnugt um mögulega fyrirætlun ríkisskattstjóra og við hvaða tímamark væri til skoðunar að miða afskráninguna. Í ljósi þess að stefnandi uppfyllti í reynd aldrei skilyrði fyrir skráningu á virðisaukaskattsskrá er ekki hægt að fallast á að hann eigi óskoraðan rétt til að vera skráður á virðisaukaskattsskrá, með öllum þeim réttaráhrifum sem því fylgir, fram til þess dags þegar skattstjóri tekur endanlega ákvörðun um afskráningu, þ.e. til 8. júní 2020.

III.

1.

Ágreiningur málsins lýtur að úrskurði ríkisskattstjóra, 12. júní 2020, sem staðfestur var með úrskurði yfirskattanefndar 4. júní 2021 nr. 92/2021 um að fella útibú stefnanda, XTX Markets Limited, útibú á Íslandi, af grunnskrá virðisaukaskatts frá og með 31. desember 2019. Með kröfugerð sinni krefst stefnandi þess að úrskurðir þessir verði felldir úr gildi en einnig er þess krafist sérstaklega að ákvörðun ríkisskattstjóra um að hafna eða vísa frá innsendum virðisaukaskattsskýrslum útibúsins fyrir þrjú nánar tilgreind uppgjörstímabil ársins 2019 verði felld úr gildi.

Með úrskurði yfirskattanefndar nr. 92/2021, sem stefnandi krefst ógildingar á, var nánar staðfest niðurstaða ríkisskattstjóra um að fella útibú stefnanda af grunnskrá virðisaukaskatts frá 31. desember 2019, en ákvörðun ríkisskattstjóra um að hafna innsendum virðisaukaskattsskýrslum var felld úr gildi og lagt fyrir ríkisskattstjóra að ákvarða virðisaukaskatt útibúsins að nýju að gættum sjónarmiðum sem komu fram í úrskurði nefndarinnar.

Efnislegur ágreiningur málsins snýst því um réttmæti þeirrar ákvörðunar ríkisskattstjóra sem staðfest var með úrskurði yfirskattanefndar að fella útibú stefnanda af grunnskrá virðisaukaskatts miðað við 31. desember 2019.

2.

Stefnandi er breskt hlutafélag sem starfar á tækni- og fjármálasviði og eru höfuðstöðvar þess í Bretlandi. Er stefnandi skráður virðisaukaskattsskyldur aðili í Bretlandi með blandaða starfsemi. Starfsemi stefnanda felst aðallega í viðskiptum með verðbréf fyrir eigin reikning. Hluti af starfsemi

félagsins krefst orkufreks tölvubúnaðar og er sá hluti rekstrarins m.a. hýstur í gagnaveri á Íslandi. Útibú stefnanda starfrækir gagnaverið í þessum tilgangi hér á landi.

Stefnandi byggir á því að engin lagaheimild hafi verið fyrir þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra sem staðfest var með úrskurði yfirskattanefndar að afskrá útibú stefnanda af grunnskrá virðisaukaskattsskrár frá og með 31. desember 2019. Telur stefnandi að upphafleg skráning hafi verið stjórnvísuákvörðun sem óheimilt hafi verið að afturkalla, sbr. 25. gr. stjórnvísulaga nr. 37/1993. Þá telur stefnandi að jafnræðis hafi ekki verið gætt og að útibú stefnanda hafi mátt sæta annarri meðferð en fyrirtæki í sambærilegri stöðu.

Það er grunnregla í íslenskum rétti að skattlagning verði að byggjast á lögum. Skattalegar ákvarðanir sem ekki byggjast á lögum eru ólögmatar. Samkvæmt 40. gr. stjórnarskrárinnar má engan skatt á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Þá mælir 77. gr. stjórnarskrárinnar fyrir um að skattamálum skuli skipað með lögum og í 65. gr. segir m.a. að allir skuli vera jafnir fyrir lögum. Í þessu samhengi er átt við að í lagalegu tilliti verði að gæta að jafnræði skattaðila við úrlausn sambærilegra skattamála. Er þetta eitt af megineinkennum skatthugtaksins, að skattur verði ekki heimtur af tilteknum aðilum, þannig að öðrum, sem eins eða líkt stendur á hjá, sé sleppt.

Í 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt með síðari breytingum, sbr. 2. gr. laga nr. 143/2018 sem tóku gildi 1. janúar 2019, er mælt fyrir um að ríkisskattstjóri skuli úrskurða aðila af virðisaukaskattsskrá liggja fyrir að hann hafi eigi sinnt tilkynningarskyldu sinni skv. 2. málslíð 1. mgr. um lok skráningarskyldrar starfsemi eða ef hann *af öðrum ástæðum uppfylli ekki lengur skilyrði skráningar* að mati ríkisskattstjóra. Í athugasemdum um 2. gr. frumvarps að lögum nr. 143/2018 kemur m.a. fram að lagt sé til að í 5. gr. verði skotið styrkari stoðum undir heimild ríkisskattstjóra til að úrskurða aðila af virðisaukaskattsskrá. Á slíka úrskurðarheimild reyni m.a. í þeim tilvikum þegar aðili hefur lokið skattskyldri starfsemi sinni en vanrækt tilkynningarskyldu sína í þeim efnum og ef aðili uppfyllir að mati ríkisskattstjóra ekki skilyrði skráningar, m.a. vegna þess að tekjur hans af sölu skattskyldrar vöru og þjónustu eru að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar. Þá er í athugasemdunum vísað til almennrar heimildar til að úrskurða aðila af skrá í 8. gr. reglugerðar nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila, sem sett er með stoð í 7. mgr. 5. gr. laganna. Er tekið fram í athugasemdunum að þótt almenn heimild til afskráningar samkvæmt ákvæðum reglugerðarinnar hafi ekki verið dregin í efa verði í ljósi þess að afskráning hefur í för með sér missi réttinda í formi innskattsfrádráttar að telja eðlilegt að skotið verði styrkari stoðum undir þessa framkvæmd þannig að heimild til þess að úrskurða aðila af skrá byggist á skýru lagaákvæði. Þá er tekið fram í athugasemdunum að ekki sé um efnisbreytingu að ræða eða breytingu á framkvæmd.

Í reglugerð nr. 515/1996, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila með síðari breytingum sem vísað er til í fyrrgreindum athugasemdum, kemur fram í 1. mgr. 8. gr. að hætti aðili skráningarskyldri starfsemi eða uppfylli hann ekki lengur skilyrði 1. málslíðar 2. mgr. 2. gr.

reglugerðarinnar skuli hann tilkynna ríkisskattstjóra um það eigi síðar en átta dögum eftir að breyting átti sér stað. Hafi aðili eigi tilkynnt lok skráningarskyldrar starfsemi sinnar skv. 1. mgr. og ríkisskattstjóri telur að ekki sé um skráningarskylda starfsemi að ræða skuli ríkisskattstjóri úrskurða aðila af skrá, sbr. 2. mgr. 8. gr. reglugerðarinnar.

Samkvæmt framansögðu kemur skýrt fram í lögskýringargögnum að fyrir gildistöku 2. gr. laga nr. 143/2018 hafi gildandi lög og reglur verið túlkuð þannig að rétt væri að úrskurða aðila af skrá ef lagaskilyrði væru ekki lengur fyrir skráningu, en markmiðið með lögfestingu ákvæðisins var sem fyrr segir að skjóta styrkari stöðum undir þá skattframtæmd sem verið hafði þannig að heimild til þess að úrskurða aðila af skrá byggði á skýru lagaákvæði.

Samkvæmt framansögðu telur dómurinn samkvæmt skýru orðalagi ákvæðis 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 að ríkisskattstjóra hafi verið heimilt að úrskurða útibú stefnanda af virðisauka-skattsskrá um leið og ljóst var að skilyrði sem lög in mæla fyrir um voru ekki uppfyllt. Því er hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að skort hafi lagaheimild fyrir þeirri ákvörðun ríkisskattstjóra, sem staðfest var með úrskurði yfirskattanefndar, að afskrá útibú stefnanda af grunnskrá virðisauka-skatts.

Kemur þá næst til skoðunar hvort efnisleg skilyrði hafi verið uppfyllt til þess að fella útibúið af grunnskrá virðisaukaskatts.

3.

Samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar og málatilbúnaði málsaðila fyrir dóminum er óumdeilt að starfsemi útibús stefnanda hér á landi teljist ekki sjálfstæður skattalegur aðili samkvæmt lögum um tekjuskatt. Ágreiningur er á hinn bóginn um hvort útibúið teljist skráningarskyldur aðili samkvæmt lögum um virðisaukaskatt og þar með virðisaukaskattsskyldur hér á landi.

Fyrir liggur að starfsemi stefnanda í Bretlandi felst í viðskiptum með verðbréf fyrir eigin reikning og nýtir félagið tölvubúnað þann sem komið hefur verið fyrir í gagnaveri útibúsins hér á landi í þágu starfsemi sinnar. Þá liggur fyrir að tölvubúnaðurinn er eingöngu nýttur í þágu starfsemi stefnanda og að starfsemi útibús stefnanda felst eingöngu í því að þjónusta starfsemi stefnanda í Bretlandi.

Í úrskurði yfirskattanefndar er ítarleg umfjöllun um forsögu ákvæða laga um virðisauka-skatt og lögskýringargögn varðandi endurgreiðslur virðisaukaskatts til erlendra aðila hérlendis við kaup, m.a. í tengslum við innflutning á netþjónum vegna reksturs gagnavera hér á landi. Af þeim lagaákvæðum og breytingum þeirra telur yfirskattanefnd að gengið hafi verið út frá því að starfræksla netþjóna og nauðsynlegs búnaðar í gagnaverum, sem eingöngu væri nýttur í eigin þágu eiganda, teldist ekki fela í sér virðisaukaskattsskyldan rekstur. Þau sjónarmið sem þar kæmu fram væru í samræmi við þá undirstöðureglu laga nr. 50/1988 að skattskyldir aðilar samkvæmt lögnum væru þeir sem hefðu með höndum viðskipti með vörur eða skattskylda þjónustu, þ.e.a.s. selja eða

afhenda öðrum slík gæði, enda teldust viðskiptin fara fram í atvinnuskyni. Framleiðsla vöru eða veiting þjónustu til eigin nota teldist almennt ekki afhending samkvæmt lögunum þótt ýmis sérákvæði þeirra kvæðu á um annað, sbr. einkum 2. mgr. 3. gr. laganna. Í þeim efnum skipti ekki máli þótt starfsemi sé komið fyrir í útibúi eða þjónustudeild.

Hafa ber í huga að skv. 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skal greiða í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögunum. Virðisaukaskattsskyldan grundvallast á því að um sé að ræða sölu eða afhendingu á vörum, verðmætum eða veitingu skattskyldrar þjónustu, sbr. einnig 1. mgr. 3. gr. laganna. Í málinu er óumdeilt að starfsemi útibús stefnanda fólst eingöngu í því að þjónusta starfsemi stefnanda í Bretlandi. Starfræksla gagnavers stefnanda í útibúinu hér á landi sem eingöngu var nýtt í eigin þágu stefnanda gat því ekki talist til virðisaukaskattsskyldrar starfsemi hér á landi samkvæmt fyrrgreindum reglum 1. og 3. gr. laga nr. 50/1988 og uppfyllti því ekki skilyrði skráningar á virðisaukaskattsskrá skv. 1. mgr. 5. gr. sömu laga. Voru því ekki uppfyllt skilyrði fyrir skráningu útibús stefnanda í grunnskrá virðisaukaskatts. Er því hafnað málsástæðum stefnanda um að ákvörðun skattýfirvalda um að afskrá útibú stefnanda af grunnskrá virðisaukaskatts hafi skort lagastoð eða brjóti í bága við ákvæði 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Þá er því hafnað að meðferð máls stefnanda sé í ósamræmi við eldri fordæmi, einkum ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 1075/2008. Umrætt bréf varðaði skyldu til greiðslu virðisaukaskatts af innfluttri þjónustu en ekki skráningarskyldu útibús hér á landi vegna ætlaðar sölu á þjónustu eingöngu til stefnanda, eins og nánar í lýst í úrskurði yfirséttanefndar sem krafist er ógildingar á. Að þessu virtu er því hafnað að meðferð málsins fari í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar eins og stefnandi heldur fram.

4.

Stefnandi telur sig einnig hafa haft réttmætar væntingar til þess að skráning útibúsins á virðisaukaskattsskrá hinn 27. júní 2019 hafi verið endanleg.

Til grundvallar ákvörðun ríkisskattstjóra um að fella útibú stefnanda af grunnskrá virðisaukaskatts var sú niðurstaða að útibúið teldist ekki hafa með höndum virðisaukaskattsskylda starfsemi og uppfyllti ekki skilyrði laga til slíkrar skráningar með þeim réttaráhrifum sem því fylgdi, m.a. til færslu innskatts. Það leiðir af lögmætisreglunni að málsaðili getur ekki gert sér réttmætar væntingar um að byggja rétt sinn á ákvörðun sem brýtur í bága við skýra lagaheimild sem hún er reist á eða megi vænta þess að túlkun laga verði hagað á annan hátt en hann ætlaði eftir að hann var ranglega skráður á virðisaukaskattsskrá ríkisskattstjóra. Er því hafnað málsástæðu stefnanda um að hann hafi haft réttmætar væntingar til þess að skráning útibúsins á virðisaukaskattsskrá væri endanleg þannig að hann geti byggt rétt sinn á þeirri reglu.

5.

Stefnandi byggir einnig á því að ákvörðun ríkisskattstjóra fari í bága við málshraðareglu 9. gr. stjórnáslulaga nr. 37/1993. Almennt valda tafir á afgreiðslu mála ekki ógildi ákvörðunar. Þá verður að mati dómsins ekki talið að sá tími sem leið frá skráningu útibús stefnanda í júní 2019 og þar til í nóvember s.á., þegar ríkisskattstjóri kvaðst vera að skoða rétt útibúsins til framtalins innskatts og skráningar á virðisaukaskattsskrá, geti talist óeðlilegar tafir á afgreiðslu málsins eða teljist til verulegra annmarka á meðferð þess. Verður úrskurður ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar því ekki felldir úr gildi af þessum ástæðum.

6.

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu á því að ákvörðunin um að afskrá útibúið feli í sér afturvirka skattlagningu í skilningi 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Hér áður hefur dómurinn komist að þeirri niðurstöðu að ríkisskattstjóra hafi verið heimilt að afskrá útibú stefnanda af virðisaukaskattsskrá með heimild í 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988 með síðari breytingum. Í lögum um virðisaukaskatt og öðrum lögum um skatta eru einnig ýmis ákvæði sem fela skattyfirvöldum eftirlit með skattframkvæmd, opinberum skráningum eða eftir atvikum álagningu sem öll geta leitt til breytingar á þegar álögðum sköttum og gjöldum. Það verður því ekki fallist á með stefnanda að leiðrétting á skráningu í grunnskrá virðisaukaskatts sem hefur í för með sér að útibú stefnanda geti ekki átt tilkall til innskatts feli í sér afturvirka skattlagningu sem fari í bága við ákvæði 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Er málsástæðu þessari því hafnað.

7.

Stefnandi telur að útibúi stefnanda hafi verið mismunað gagnvart sambærilegri starfsemi í íslensku hlutafélagi sem feli í sér brot á staðfesturétti stefnanda skv. 31. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið. Á þetta verður ekki fallist enda gilda ákvæði laga um virðisaukaskatt, sem eru til úrlausnar í máli þessu, með sama hætti um útibú hvort heldur er um að ræða útibú innlendra eða erlendra lögaðila.

8.

Stefnandi byggir einnig á því að rökstuðningi úrskurða bæði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar hafi verið ábótavant, sbr. 22. gr. laga nr. 37/1993.

Í boðunarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 7. febrúar 2020, og ákvörðun, dags. 8. júní s.á., er lýst meðferð málsins, þ. á m. í kjölfar innsendra virðisaukaskattsskýrslna útibúsins á síðari helmingi ársins 2019. Gerð er grein fyrir þeim lagareglum sem gilda um starfsemi útibúa samkvæmt íslenskum lögum og reglum um endurgreiðslu virðisaukaskatts í því sambandi. Tekið var fram að

ríkisskattstjóri hefði í hyggju að úrskurða útibúið af virðisaukaskattsskrá frá 31. desember 2019. Þá var vísað til viðeigandi lagaákvæða um heimild til afskráningar.

Í ákvörðun ríkisskattstjóra, dags. 8. júní 2020, voru rakin þau andmæli sem borist höfðu frá útibúinu í kjölfar boðunarbréfsins. Farið var yfir reglur um afskráningu af virðisaukaskattsskrá og andmælum útibúsins um að ríkisskattstjóri hefði afgreitt sambærileg mál á annan hátt svarað. Ekki var sérstaklega fjallað um heimild til afturköllunar skv. 25. gr. stjórnarsýslulaga en byggt á því að heimild til breytinga væri gerð með stoð í 7. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988. Í úrskurði yfirskattanefndar segir um þetta atriði að ákvörðun ríkisskattstjóra um afskráningu útibúsins hafi eingöngu byggt á því að hann hefði fyrir mistök skráð útibúið. Tók yfirskattanefnd fram að það yrði að teljast grundvallaratriði og í samræmi við jafnræðissjónarmið að ekki væru aðrir á skrá um virðisaukaskattsskylda aðila með þeim réttaráhrifum sem því fylgdi en þeir sem uppfylltu lagaskilyrði slíkrar skráningar. Því hafi ríkisskattstjóra verið heimilt að annast afskráningu aðila undir slíkum kringumstæðum. Tók nefndin fram að viðbárum útibúsins um annað yrði því ekki sinnt, en útibúið hafði borið því við að ákvörðun um skráningu yrði ekki afturkölluð með vísan til 25. gr. stjórnarsýslulaga.

Samkvæmt framangreindu og með vísan til úrskurðar yfirskattanefndar er hafnað málsástæðum stefnanda um að rökstuðningi hans hafi verið ábótavant. Að því er varðar tímamark afskráningarinnar 31. desember 2019, sem miðaðist við lok virðisaukaskattstímabilsins nóvember-desember 2019, verður ekki talið að sú ákvörðun stangist á við lög eða hafi ekki verið nægjanlega rökstudd.

9.

Það skal tekið fram að stefnandi krefst sem fyrr segir ógildingar á bæði úrskurði ríkisskattstjóra 12. júní 2020 um afskráningu útibús stefnanda af virðisaukaskattsskrá og þeirri ákvörðun embættisins að hafna eða vísa frá innsendum virðisaukaskattsskýrslum. Þá krefst stefnandi ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar 4. júní 2021 í sama máli þar sem staðfestur var úrskurður ríkisskattstjóra um afskráningu útibúsins en síðari kröfuliðir um, að hafna innsendum virðisaukaskattsskýrslum voru felldir úr gildi og lagt fyrir ríkisskattstjóra að ákvarða virðisaukaskatt að nýju. Úrskurður ríkisskattstjóra var samkvæmt þessu þá efnislega orðinn hluti úrskurðar yfirskattanefndar. Það var því óþarft að krefjast þess sérstaklega að úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar frá 23. febrúar 2012 í máli nr. 72/2011.

Samkvæmt öllu framansögðu er það niðurstaða dómsins að hafna beri kröfu stefnanda um ógildingu úrskurða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar í máli þessu.

Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 ber stefnanda að greiða stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Mál þetta fluttu Bjarnfreður Ólafsson lögmaður fyrir stefnanda en Eiríkur Áki Eggertsson lögmaður fyrir stefnda.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, XTX Markets Limited, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir