

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 12. desember 2023

Mál nr. E-3278/2023:

**Adomat & Heidenblut M 1 ehf.**

(Bjarnfreður Ólafsson lögmaður)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(Ólafur Helgi Arnason lögmaður)

## Dómur

Mál þetta, sem dómtekið var 28. nóvember 2023, var höfðað 30. maí 2023 af hálfu Adomat & Heidenblut M 1 ehf., Borgartúni 27, Reykjavík, á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli, Reykjavík, til ógildingar á stjórnvaldsákvörðunum.

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra (Skattsins), dags. 3. maí 2022, tilvísunarnúmer 20211202993, um að hafna skráningu stefnanda á virðisaukaskattsskrá og launagreiðendaskrá. Jafnframt að felldur verði úr gildi úrskurður yfirs kattaneftndar nr. 39/2023 frá 22. mars 2023, um að hafna kröfum stefnanda um að ríkisskattstjóra væri skylt að skrá stefnanda á virðisaukaskattsskrá. Þá krefst stefnandi málskostnaðar úr hendi stefnda að mati dómsins.

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda og þess að stefnandi verði dæmdur til greiðslu málskostnaðar að mati dómsins.

Með ákvörðun dómstjóra Héraðsdóms Reykjavíkur 24. maí 2023 var fallist á beiðni stefnanda um að mál þetta sætti flýtimeðferð eftir ákvæðum laga nr. 91/1991. Samkvæmt gögnum málsins hafði þá þegar verið fallist á kröfu stefnanda um skráningu á virðisaukaskattsskrá og launagreiðendaskrá frá og með 1. apríl 2022, en þessa var hvorki getið í beiðni um flýtimeðferð né í réttarstefnu þeirri sem óskað var eftir útgáfu á.

Málið var fyrst dómtekið 29. ágúst 2023, en það var endurupptekið 22. september s.á. og tekið til dóms eða úrskurðar eftir málflutning sérstaklega um formhlið málsins. Með úrskurði dómsins 29. september 2023 var málinu vísað frá dómi með vísan til þess að stefnandi hefði ekki lögvarða hagsmuni af úrlausn dómsins um kröfur sínar. Með úrskurði Landsréttar 25. október s.á. í máli nr. 676/2023 var frávísunarúrskurðurinn felldur úr gildi og lagt fyrir héraðsdóm að taka málið til efnismeðferðar. Var málið því endurupptekið 2. nóvember 2023 og dómtekið að nýju 28. nóvember s.á. í kjölfar endurflutnings málflutnings lögmannna aðila um efni máls.

## **Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna**

Stefnandi er samkvæmt gögnum málsins einkahlutafélag, stofnað 23. febrúar 2021 og skráð hér á landi degi síðar. Skráður framkvæmdastjóri félagsins er Arne Scheschonk, en stefnandi er dótturfélag þýska félagsins CTC Technology GmbH. Með tilkynningu 22. júní 2021 óskaði stefnandi eftir skráningu frá 1. júlí s.á. á virðisaukaskatts- og launagreiðendaskrá samkvæmt 5. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, og 19. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Samkvæmt tilkynningunni var framkvæmdastjórinn eini starfsmaður stefnanda, en hann var jafnframt framkvæmdastjóri móðurfélagsins. Starfsemi stefnanda væri fólgin í veitingu þjónustu tengdri gagnavinnslu og hugðist stefnandi selja vinnslugetu netþjóna í sinni eigu sem hýstir voru í gagnaveri þriðja aðila. Eini viðskiptavinur stefnanda var móðurfélag hans, CTC Technology GmbH, sem nýtti vinnslugetu tölvubúnaðarins til námuvinnslu rafmynta (sýndarfjár), svo sem Bitcoin.

Byggðist beiðni stefnanda um skráningu á virðisaukaskattsskrá á því að starfsemi hans félli undir skattskyldusvið virðisaukaskatts, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, en að tekjur hans stöfuðu af sölu á þjónustu til erlends atvinnufyrirtækis og teldust því til undanþeginnar veltu samkvæmt 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 50/1988.

Að undangenginni málsmeðferð var það mat ríkisskattstjóra að stefnandi hefði ekki með höndum atvinnustarfsemi í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988, enda ættu engin eiginleg viðskipti sér stað milli stefnanda og móðurfélags hans. Taldi ríkisskattstjóri að starfsemi stefnanda, sem stýrt var og fjármöggnuð af erlendu móðurfélagi hans, væri í reynd liður í starfsemi móðurfélagsins. Með hliðsjón af því uppfyllti stefnandi hvorki skilyrði til skráningar á virðisaukaskattsskrá samkvæmt 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988, með hliðsjón af 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. sömu laga, sbr. einnig 1. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 515/1996, né voru forsendur til skráningar stefnanda á launagreiðendaskrá, sbr. 19. gr. laga nr. 45/1987. Ríkisskattstjóri hafnaði því skráningu stefnanda á bæði virðisaukaskatts- og launagreiðendaskrá þann 17. nóvember 2021 og staðfesti þá ákvörðun sína með kæruúrskurði, dags. 3. maí 2022.

Stefnandi skaut úrskurði ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dags. 23. júní 2022, og krafðist þess að honum yrði hnekktt og mælt fyrir um skráningu stefnanda í grunnskrá virðisaukaskatts með gildisdagsetningu frá og með 1. júlí 2021. Með úrskurði þann 22. mars 2023 í máli nr. 39/2023 staðfesti yfirskattanefnd ákvörðun ríkisskattstjóra um synjun skráningar stefnanda á virðisaukaskattsskrá. Taldi nefndin að svo rík tengsl væru á milli þeirrar þjónustu sem innt væri af hendi af hálfu stefnanda og starfsemi móðurfélagsins, kaupanda, sem fólgin væri í námuvinnslu rafmynta, að uppfyllt væru skilyrði til þess að telja starfsemina undanþegna virðisaukaskatti á grundvelli undanþáguákvæðis 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 vegna fjármálaþjónustu, með sama hætti og starfsemi móðurfélagsins væri færi hún fram hér á landi. Fram kom

í úrskurðinum að rekstrarlegar forsendur stefnanda væru vandséðar og tilgangur hans augljóslega skattalegur.

Í kæru stefnanda til yfirskattanefndar kom fram að á tímabilinu 1. júlí 2021 til 31. mars 2022 hafi starfsemi stefnanda falist í eignarhaldi netþjóna og tengds búnaðar og sölu á vinnslugetu netþjóna, sem hafi ásamt tengdum búnaði verið hýstir í gagnaveri á grundvelli samnings við það. Stefnandi hafi þá aðeins selt vinnslugetu netþjónanna til móðurfélags síns, en vegna breyttra forsendna hafi orðið samkomulag milli samningsaðila um lok samninga frá og með 1. apríl 2022.

Í stefnu segir að vegna þeirrar niðurstöðu ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar að hafna skráningu stefnanda á virðisaukaskattsskrá sé stefnanda nauðsynlegt að höfða mál til að fá þeirri niðurstöðu hnekkt, en einnig sé málshöfðun nauðsynleg til ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra svo að stefnandi fái launaðan framkvæmdastjóra sinn skráðan á launagreiðendaskrá. Í stefnu segir jafnframt að álitaefni málsins í hnotskurn varði það hvort stefnandi uppfylli skilyrði 1. mgr. 5. gr. laga nr. 50/1988, um skráningu virðisaukaskattsskyldra aðila. Í þinghaldi 22. september 2023 lagði lögmaður stefnda fram gögn um nýskráningu stefnanda á launagreiðendaskrá og nýskráningu hans á virðisaukaskattsskrá frá og með 1. apríl 2022.

Stefnandi telur ákvarðanir stjórnvalda, sem málið snýst um og varða þá aðeins starfsemi stefnanda á tímabilinu 1. júlí 2021 til 31. mars 2022, hafa falið í sér breytingu á fyrri skattframkvæmd. Hann höfðar málið til ógildingar á þeim og telur þær haldnar ýmsum annmörkum og ekki hafa fullnægjandi lagastoð. Stefndi andmælir því og telur engin efni til ógildingar þeirra. Um þetta snýst ágreiningur aðila um efni máls. Við meðferð málsins taldi stefndi jafnframt að stefnandi hefði ekki lögvarða hagsmuni af úrlausn málsins og að atvik þess væru vanreifuð í stefnu. Í úrskurði Landsréttar í máli nr. 676/2023 var ekki fallist á að málinu yrði vísað frá dómi af þessum sökum.

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

Stefnandi kveður samninga stefnanda og móðurfélagsins ekki vera sýndargerninga. Þó að dótturfélag selji virðisaukaskattsskylda þjónustu eingöngu til móðurfélags megi ekki horfa framhjá því að sala stefnanda sé virðisaukaskattsskyld lögum samkvæmt og að starfsemin sé í eðli sínu skattskyld.

Forsendur yfirskattanefndar fyrir höfnun skráningar standist ekki. Móðurfélagið sé ekki í fjármálaþjónustu í skilningi 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 og hafi ríkisskattstjóri ekki haldið því fram að undanþága um fjármálaþjónustu eigi við í málinu. Úrskurður hans byggist ekki á þeim grunni að stefnandi sé verktaki fyrir móðurfélag sem sinni undanþeginni fjármálaþjónustu, heldur á rökum um meinta ólögfasta raunveruleikareglu, að samningar innan samstæðu stefnanda séu sýndargerningar og að starfsemi stefnanda sé hluti af starfsemi móðurfélagsins. Ekki sé lagaheimild fyrir því

að verktakar fjármálafyrirtækja séu undanþegnir samkvæmt sama ákvæði þegar starfsemi þeirra sé skattskyld samkvæmt lögum um virðisaukaskatt, sé þjónustan veitt öðrum en fjármálafyrirtækjum. Málsástæður og lagarök yfirskattanefndar byggist á misskilningi sem stuðli að rangri lagatúlkun, sem stefnandi hafi aldrei fengið að tjá sig um. Af því leiði að brotið hafi verið gegn andmælarétti stefnanda, sbr. grunnreglu 13. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993.

Þeir sem búi til og selji lausafjarmuni í skattalegum skilningi geti ekki flokkast undir undanþágu 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988. Ákvæði 3. mgr. 2. gr. laganna taki eingöngu til vinnu og þjónustu sem sérstaklega sé undanskilin því sem fram komi í 2. mgr. 2. gr., um að öll vinna og þjónusta sé skattskyld. Í 1. mgr. 2. gr. segi að skattskyldan nái til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra, og því séu nær allir lausafjarmunir skattskyldir. Rökstuðningur yfirskattanefndar standist því ekki.

Yfirskattanefnd vísi til úrskurðar síns nr. 215/2021 um hliðstæða starfsemi, en hann hafi átt við um tekjuskatt en ekki virðisaukaskatt. Þar komi fram að líta beri á tekjur af sölu Bitcoin sem tekjur af sölu lausafjár í skattalegum skilningi. Ekki standist sú röksemdafærsla að segja móðurfélagið stunda sölu á lausafé í skattalegum skilningi, en segja jafnframt að það stundi undanþegna fjármálaþjónustu. Það sem máli skipti hér sé skilgreining hugtaka og fullyrðingar ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar um að rafmyntir séu ekki gjaldmiðill heldur lausafé í skattalegum skilningi.

Af þingskjöllum, um svör ráðherra við fyrirspurnum um skattlagningu rafmynta frá 17. júlí 2018 og 14. maí 2021, megi ráða að sala á reiknigetu og hýsingarþjónustu til aðila sem myndi sýndarfé, þ.e. starfi við námugróft, sé virðisaukaskattsskyld og að sala á slíkri þjónustu innanlands teljist til virðisaukaskattsskyldrar veltu. Sala á reiknigetu og hýsingarþjónustu til erlendra aðila sem grafi eftir rafmyntum sé undanþegin virðisaukaskattsskyldri veltu, en heimilt sé að færa virðisaukaskatt af aðfangakaupum vegna þjónustunnar sem innskatt við uppgjör virðisaukaskatts. Á þessum grundvelli hafi stefnandi sótt um skráningu á virðisaukaskattsskrá. Það sé brot á jafnræðisreglum og brot á reglum um staðfesta stjórnarsýsluframkvæmd að breyta slíkri framkvæmd.

Almennt hafi verið miðað við þá lögskýringu að sú starfsemi sem falli undir undanþáguákvæði 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988 sé leyfissskyld samkvæmt lögum um fjármálafyrirtæki. Þetta megi ráða af ákvarðandi bréfi Skattsins nr. 943/2000 og bréfi nr. 1095/2015 um virðisaukaskatt af starfsemi fjármálafyrirtækja. Nálægt þeirri framkvæmd sem þar sé lýst virðist vera sú upptalning á þjónustu sem undanþegin sé virðisaukaskatti í lagaákvæðinu eftir breytingu á því með lögum nr. 141/2020. Í bréfi nr. 943/2000 hafi ríkisskattstjóri hafnað því að sala á gjafakortum væri greiðslumiðlun sem félli undir undanþáguákvæðið, þar sem ekki væri um að ræða eiginlega þjónustu sem bankar, sparisjóðir og aðrar lánastofnanir veiti. Þar sem móðurfélag stefnanda

sinni ekki fjármálaþjónustu geti verktaka stefnanda ekki verið undanþegin virðisauka-skatti samkvæmt ákvæðinu.

Rafmynt sé ekki rafeyrir og fari því um sölu á rafmynt eins og um sölu á lausafé í skattalegum skilningi. Sýndareignir, þar með taldar rafmyntir, séu í 16. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 140/2018, um aðgerðir gegn peningabætti og fjármögnun hryðjuverka, skilgreindar sem hvers konar verðmæti á stafrænu formi sem teljist ekki til rafeyris í skilningi laga nr. 17/2013, um útgáfu og meðferð rafeyris, eða gjaldmiðils sem gefinn er út af seðlabanka eða öðrum stjórnvöldum. Í tilkynningu Fjármálaeftirlits Seðlabanka Íslands 19. mars 2021 komi fram að Fjármálaeftirlitið fari ekki með fjárhagslegt eftirlit með aðilum sem stundi viðskipti með rafmyntir eða eftirlit með neytendavernd umfram það sem fram komi í 1. mgr. 38. gr. laga nr. 140/2018. Í þessu felist að starfsemin sé ekki flokkuð undir eftirlitsskylda fjármálastarfsemi í skilningi laga nr. 161/2002, um fjármálafyrirtæki.

Sú starfsemi stefnanda að íslenskt félag kaupi ofurtölvur og selji gagnavinnslu þeirra til annarra erlendra samstæðufélaga byggist á samráði við ríkisskattstjóra og leiðbeiningum hans. Hún samræmist því að sala á reiknigetu og hýsingarþjónustu til aðila sem grafi eftir sýndarfé sé skattskyld þjónusta samkvæmt 2. gr. laga um virðisauka-skatt. Ríkisskattstjóri hafi aldrei haldið því fram að móðurfélagið stundi fjármálaþjónustu og stefnandi hafi því ekki fjallað um það í málatilbúnaði fyrir yfirskattanefnd. Rökstuðningur nefndarinnar fyrir því standist ekki lágmarkskröfur 22. gr. stjórn-sýslulaga.

Nýjar lögskýringar í úrskurðum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar breyti skattframkvæmd og lagatúlkun án þess að breyting verði á lögum, reglum eða leiðbeiningum og það brjóti gegn réttmætum væntingum og jafnræðisreglu. Hafi tiltekin stjórn-sýslufrákvæmd tíðkast lengi og almennt verið kunn geti stjórnvald ekki breytt henni svo íþyngjandi sé gagnvart almenningi á þeim grunni einum að málefnalegar ástæður búi þar að baki. Slíka ákvörðun þyrfti að taka á formlegan hátt og kynna, þannig að þeir sem breytingin varðaði gætu gætt hagsmuna sinna.

Úrskurðirnir séu ekki studdir málefnalegum sjónarmiðum og fari því gegn réttmætisreglu stjórn-sýsluréttar, auk þess sem andmælaréttar hafi ekki verið gætt með fullnægjandi hætti. Vegna rökstuðnings og mismunandi niðurstöðu úrskurðanna telji stefnandi þörf á að fá báða úrskurðina ógilta með dómi. Varðandi kröfu um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra um synjun stefnanda um skráningu á launagreiðendaskrá vísi stefnandi til sömu málsástæðna og að framan greini og telji nauðsynlegt að fá launaðan framkvæmdastjóra sinn skráðan á launagreiðendaskrá.

Álitaefni málsins varði víðtæka hagsmuni og ekki eingöngu stefnanda sjálfs. Niðurstaða yfirskattanefndar hafi mikil áhrif á rekstrargrundvöll íslenskra gagnavera og viðskiptamanna þeirra, auk annarra aðila í sambærilegri stöðu.

Um lagarök vísi stefnandi einkum til ákvæða laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sérstaklega 1., 2. og 5. gr., til 40. og 77. gr. stjórnarskrár nr. 33/1944, til stjórn-sýslulaga nr. 37/1993, sérstaklega 11., 13. og 22. gr., til laga nr. 161/2002, um fjármála-fyrirtæki, og til laga nr. 140/2018, um aðgerðir gegn peningaþvætti og fjármögnun hryðjuverka, sérstaklega 16. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna. Einnig sé vísað til lögmetis-reglu stjórnskipunarréttar og almennra reglna stjórn-sýsluréttar, þ.m.t. réttmætisreglna og reglna um breytta stjórn-sýsluframkvæmd og réttmætar væntinga borgaranna. Krafa um málskostnað byggist á XXI. kafla laga nr. 91/1991, einkum 1. mgr. 130. gr. Um varnarþing sé vísað til 3. mgr. 33. gr. laganna og um flýtimeðferð til XIX. kafla laganna.

### **Helstu málsástæður og lagarök stefnda**

Skattskyldusvið virðisaukaskatts komi fram í 2. gr. laga nr. 50/1988. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. taki skattskyldan til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra, sem ekki séu sérstaklega undanþegin. Í 2. mgr. 2. gr. komi fram sú meginregla að skattskyldan nái til allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sem ekki sé sérstaklega undanþegin samkvæmt 3. mgr. sömu greinar, þar sem vinna og þjónusta undanþegin virðisauka-skatti sé tæmandi talin. Samkvæmt 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna sé sala á og milli-ganga um fjármálaþjónustu undanþegin virðisaukaskatti og þar sé upptalning í dæma-skyni á starfsemi sem falli undir ákvæðið, sem verið hafi óbreytt allt frá gildistöku laga nr. 50/1988 til ársins 2021. Ákvæðið hafi verið fært í núverandi horf með 1. gr. laga nr. 141/2020, sem tekið hafi gildi þann 1. janúar 2021. Við afmörkun undanþágunnar hafi verið litið til sambærilegs ákvæðis í norskum lögum og stefnt að því að skýra inntak ákvæðisins og auka þannig skýrleika í skattframkvæmd.

Þrátt fyrir að sömu reglur gildi ekki að öllu leyti um rafmyntir á borð við Bitcoin o.fl. sambærilegar eignir og um hefðbundna gjaldmiðla, lögeyri, gildi um viðskiptin sömu reglur með tilliti til virðisaukaskatts þegar rafmyntir komi í stað viðurkenndra gjaldmiðla sem greiðslumiðill, þ.e. að ekki beri að heimta virðisaukaskatt af þjónustu sem fólgin sé í miðlun þeirra. Ekki sé í lögum að finna sérstaka skilgreiningu á hugtakinu rafmynt, en skilgreining á hugtakinu sýndareignir, áður sýndarfé, sé í 16. tölul. 3. gr. laga nr. 140/2018, sbr. lög nr. 62/2022, um aðgerðir gegn peningaþvætti og fjármögnun hryðjuverka. Í þingskjöllum sem stefnandi vísi til segi m.a. um skattlagningu rafmynta (sýndarfjár eða sýndareigna) að þrátt fyrir að almenna reglan sé sú að greiða beri virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum sé ríkisskattstjóri þeirrar skoðunar að þeir sem grafa eftir sýndarfé geti ekki við þá starfsemi talist stunda sölu á vöru eða þjónustu til annarra og falli þeir því utan skattskyldusviðs virðisauka-skatts. Einnig komi fram að sýndarfé sé ekki skattskyldt verðmæti í skilningi 1. mgr. 2. gr. virðisaukaskattslaga, eignirnar geti komið í stað hefðbundinna gjaldmiðla eða

rafeyris og sú stefna virðist hafa verið mörkuð í nágrannalöndum okkar að telja viðskipti með sýndarfé undanþegin virðisaukaskatti. Það eigi einnig við hér á landi.

Starfsemi aðila sem hafi með höndum námuvinnslu rafmynta í eigin þágu hafi í skattframkvæmd ekki verið talin vera virðisaukaskattsskyldur atvinnurekstur og því séu þeir undanþegnir skráningarskyldu á virðisaukaskattsskrá. Sama gildi um starfsemi þeirra sem kaupa og selja rafmyntir í fjárfestingarskylni, sem milligönguaðilar eða miðlarar, sem fellur utan skattskyldusviðs laganna í skilningi 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. þeirra. Þessi túlkun sé staðfest í forúrskurði Evrópuþingstólsins um skipti eininga rafmyntarinnar Bitcoin fyrir hefðbundna gjaldmiðla og öfugt. Viðskipti með óhefðbundna gjaldmiðla séu fjármálaviðskipti eða fjármálaþjónusta. Þjónustan sé í eðli sínu fjármálaþjónusta jafnvel þó að hún sé ekki innt af hendi af hálfu banka og fjármála-fyrirtækja.

Forsenda fyrir skráningu á virðisaukaskattsskrá sé að aðili sé skattskyldur í skilningi 3. gr., sbr. 4. gr., laga nr. 50/1988. Þeir sem kaupi og selji rafmyntir séu utan skattskyldusviðs laga nr. 50/1988. Þeir sem stundi námuvinnslu rafmynta séu einnig utan skattskyldusviðs. Það sé grundvallaratriði og í samræmi við jafnræðissjónarmið að ekki séu aðrir á skrá yfir virðisaukaskattsskylda aðila, með þeim réttaráhrifum sem því fylgi, en þeir sem uppfylli lagaskilyrði til slíkrar skráningar.

Stefnanda hafi verið komið á laggirnar af hálfu erlends móðurfélags hans til að veita því þjónustu með samningi þeirra á milli. Stefnandi sé eigandi tölvubúnaðar í gagnaveri á Íslandi, en kaupin hafi verið fjármögnuð af hálfu móðurfélagsins samkvæmt lánssamningi. Þjónustan hafi falist í sölu á vinnslugetu tölvubúnaðar sem móðurfélagið hafi nýtt til námuvinnslu rafmynta. Ríkisskattstjóri hafi talið að leiða mætti líkur að því að engir fjármunir skipti um hendur í viðskiptunum og hafi ekki talið að um raunveruleg viðskipti væri að ræða. Starfsemi hins erlenda móðurfélags við námuvinnslu rafmynta væri utan skattskyldusviðs virðisaukaskatts og því hlytist skattalegt hagræði af stofnun stefnanda. Stefnandi hafi ekki haft með höndum atvinnurekstur í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 50/1988 og hafi af þeim sökum ekki uppfyllt skilyrði til skráningar á virðisaukaskattsskrá samkvæmt 1. mgr. 5. gr. sömu laga.

Í úrskurði yfirskattanefndar sé vísað til þess fyrirkomulags sem ríkt hafi milli stefnanda og móðurfélagsins og að stefnandi hafi aðeins haft það hlutverk að fara með eignarhald umræddra netþjóna og annars tækjabúnaðar. Móðurfélaginu sé ekki mögulegt að sinna sinni starfsemi nema fyrir tilstuðlan þjónustu dótturfélagsins. Væri sú starfsemi hér á landi myndi hún falla undir undanþáguákvæði 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, sem eigi við um sölu á og milligöngu um fjármálaþjónustu. Við skýringu ákvæðisins hafi í skattframkvæmd verið gengið út frá því að það tæki til vinnu einstakra aðila sem teldist fyllilega sambærileg við starfsemi lánastofnana, þóknun fyrir

vinnu sem unnin sé fyrir lánastofnanir sé undanþegin skattskyldu þegar telja megi vinnuna eðlilegan og nauðsynlegan þátt í starfsemi þessara aðila. Þar sem svo rík tengsl séu milli þeirrar vinnu sem framkvæmd hafi verið með netþjónum stefnanda og öflunar stafræns fjár móðurfélagsins sé starfsemi dótturfélagsins felld undir sama undanþágu-ákvæði og móðurfélagið. Dótturfélagið sé því ekki skráningarskyld á virðisaukaskatts-skrá.

Það hafi ekki úrslitaáhrif í málinu að yfirskattanevnd heimfæri starfsemi móðurfélagsins undir 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laganna og telji hana vera fjármálaþjónustu sem sé undanþegin virðisaukaskatti. Sala á og milliganga um fjármálaþjónustu sé undanþegin virðisaukaskatti samkvæmt ákvæðinu, en ekki eingöngu þjónusta fjármála-fyrirtækja eða annarra sem þurfa sérstakt starfsleyfi frá Fjármálaeftirlitinu. Yfirskattanevnd hafi ekki hafnað lögskýringum og röksemdum ríkisskattstjóra heldur talið varhugavert að taka *fullum fetum* undir ályktun ríkisskattstjóra, að um hafi verið að ræða sýndargerninga í viðskiptum milli stefnanda og móðurfélags hans, og taki fram að ekkert hafi komið fram um rekstrarlegar forsendur viðskiptanna og telji nefndin þær vandséðar.

Það sé hlutverk yfirskattanevndar að komast að, rökstyðja og leiða fram efnislega rétta og löglega niðurstöðu um skattalega stöðu stefnanda í málinu, burtséð frá því hvaða málsástæður ríkisskattstjóri og stefnandi hafi lagt til grundvallar í máltilbúnaði sínum. Málsforræðisreglan gildi ekki við meðferð kærumála heldur rannsóknarregla stjórnarsýslulaga og fyrir liggi að hún hafi verið uppfyllt. Ekki hafi verið þörf á að kalla sérstaklega eftir sjónarmiðum stefnanda áður en yfirskattanevnd úrskurðaði í málinu.

Skattlagning samkvæmt lögum nr. 50/1988 byggist á öðrum sjónarmiðum en þeim sem liggja til grundvallar skattlagningu samkvæmt tekjuskattslögum og skipti því engu máli hér fyrri úrskurður yfirskattanevndar um að tekjur af sölu Bitcoin væru tekjur af sölu lausafjár í skattalegum skilningi.

Stefndi hafni því að brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu. Það leiði af lögmætis-reglunni að aðili geti ekki gert sér réttmætar væntingar um að ákvörðun verði reist á forsendum sem brjóti í bága við ákvæði laga. Það sé grundvallaratriði og í samræmi við jafnræðissjónarmið að þeir einir hljóti skráningu á virðisaukaskattsskrá, og öðlist þannig þau réttindi sem slíkri skráningu fylgja, sem hafi með höndum skattskyldan atvinnurekstur og uppfylli að öðru leyti skilyrði til skráningar.

Í ljósi fram kominna sjónarmiða um viðskipti stefnanda og móðurfélags hans sé það ljóst að stefnandi hafi ekki talist vera launagreiðandi í skilningi 7. gr. laga nr. 45/1987, enda hafi vinna sú sem unnin hafi verið af hálfu framkvæmdastjóra stefnanda, sem gegni einnig slíku starfi hjá móðurfélaginu, verið unnin í þágu þess síðarnefnda. Sá hluti úrskurðar ríkisskattstjóra er varðaði skráningu á launagreiðendaskrá hafi ekki verið kærður til yfirskattanevndar og þess vegna taki nefndin það ekki til skoðunar.

Til stuðnings kröfum stefnda um málskostnað vísist til XXI. kafla laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, einkum 129. og 130. gr.

### Niðurstaða

Í máli þessu krefst stefnandi þess að felldir verði úr gildi annars vegar úrskurður ríkisskattstjóra um að synja stefnanda skráningar á launagreiðendaskrá og á skrá um virðisaukaskattsskylda aðila og hins vegar úrskurður yfirskattanefndar um staðfestingu á synjun um skráningu á skrá um virðisaukaskattsskylda aðila.

Stefnandi hefur upplýst að aðstæður og samningar hafi breyst. Tekur ágreiningur aðila aðeins til tímabilsins frá 1. júlí 2021 til 1. apríl 2022, en frá þeim degi hefur starfsemi stefnanda verið útleiga lausafjár til ótengds íslensks fyrirtækis. Hefur ríkisskattstjóri þegar færð stefnanda bæði á launagreiðendaskrá og á virðisaukaskattsskrá í samræmi við tilkynningar hans um þessa breytingu á starfseminni. Þar sem það kann að reyna á heimild stefnanda til frekari endurgreiðslu innskatts af aðföngum á hinu umdeilda tímabili verður stefnandi, með vísan til úrskurðar Landsréttar í málinu nr. 676/2023, talinn hafa hagsmuni af því að fá dæmt um rétt sinn til skráningar á virðisaukaskattsskrá á því tímabili.

Í dómi Landsréttar í máli nr. 182/2022 var kröfu um ógildingu á úrskurði ríkisskattstjóra, sem staðfestur hafði verið að niðurstöðu til af yfirskattanefnd, vísað frá héraðsdómi án kröfu, þar sem ekki hefði við þær aðstæður verið þörf á því að krefjast bæði ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar. Af hálfu stefnanda er í málinu vísað til þess að synjun um skráningu á launagreiðendaskrá sé aðeins að finna í úrskurði ríkisskattstjóra og á því byggt að stefnandi hafi því hagsmuni af því að fá hann einnig felldan úr gildi. Fallist var á það með stefnanda í úrskurði Landsréttar í málinu nr. 676/2023 að ekki væru efni til að vísa frá dómi neinum kröfum stefnanda í máli þessu, þar á meðal fyrri kröfulið hans um ógildingu á úrskurði ríkisskattstjóra. Að þessu virtu verða báðir kröfuliðir stefnanda teknir til úrlausnar.

Stefnandi er samkvæmt gögnum málsins einkahlutafélag skráð hér á landi 24. febrúar 2021. Stefnandi er dótturfélag þýska félagsins CTC Technology GmbH og er framkvæmdastjóri félagsins skráður Arne Scheschonk, en hann er jafnframt framkvæmdastjóri móðurfélagsins. Hann undirritaði þjónustusamning við gagnaver hér á landi um hýsingu tilgreinds tölvubúnaðar, „Bitmain S19j“, þann 23. apríl 2021 og skyldi þjónustan hefjast í júlí sama ár. Um aðkomu og starfsemi stefnanda á umræddu tímabili er fjallað í viðauka við þann samning sem var undirritaður þann 1. júní 2021, af hálfu annars vegar stefnanda og hins vegar móðurfélagsins, fyrir báða af Arne Scheschonk, og af hálfu gagnaversins af framkvæmdastjóra þess. Þar kom fram að stefnandi tæki við réttindum og skyldum móðurfélagsins samkvæmt samningnum, þó þannig að litið yrði á samningsbrot af hálfu stefnanda sem brot af hálfu móðurfélagsins,

en ef eignarhald á stefnanda breyttist, þá félli sú ábyrgð og skylda á nýjan eiganda stefnanda.

Þann 15. júní 2021 undirritaði fyrrnefndur Arne Scheschonk lánssamning fyrir hönd stefnanda sem lántaka og fyrir hönd móðurfélagsins sem lánveitanda. Þar kemur fram að lánveitandi sé móðurfélag lántaka, sem hafi verið stofnaður af lánveitanda til að veita tölvuþjónustu frá Íslandi, og að lántaki skuli nota lánið, að tiltekinni hámarksfjárhæð, til að útvega og kaupa netþjóna og tölvur frá Bitmain til nota á Íslandi. Lánið og vexti af því megi endurgreiða hvenær sem er, en þó í síðasta lagi 30. júní 2025, nema ef lántaki yrði ekki lengur dótturfélag lánveitanda eða móðurfélags lánveitanda, þá mætti gjaldfella lánið.

Loks undirritaði títtnefndur Arne Scheschonk fyrir báða samningsaðila þjónustusamning milli móðurfélagsins og stefnanda þann 1. ágúst 2021, og viðauka við hann 11. október s.á. Þar kemur fram að stefnandi skyldi veita móðurfélaginu aðgang að reiknigetu „Bitmain S19j“, sem stefnandi ætti og hýst væri á Íslandi. Endurgjald tæki mið af verði umsömdu við gagnaverið að viðbættum kostnaði.

Stefnandi heldur því fram að úrskurðir stjórnvalda um synjun á skráningu hans á skrá um virðisaukaskattsskylda aðila feli í sér breytingu á stjórnsýsluframkvæmd og brjóti í bága við meginreglur um jafnræði og réttmætar væntingar. Hér er til þess að líta að áður en stefnandi tilkynnti sig til ríkisskattstjóra 22. júní 2021 lá fyrir úrskurður ríkisskattstjóra frá 12. júní 2020, sem var staðfestur með úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 92/2021 4. júní 2021, sem stefndi leggur fram sem dómskjal í þessu máli. Þar var útibú erlends móðurfélags, sem undanþegið var virðisaukaskattsskyldu, ekki talið hafa uppfyllt skilyrði til skráningar á virðisaukaskattsskrá þar sem um hluta af starfsemi móðurfélagsins væri að ræða. Sú niðurstaða var staðfest með dómi Héraðsdóms Reykjavíkur í máli nr. E-73/2022 frá 30. nóvember 2022, sem stefndi vísar til í greinargerð.

Það var því staðfest skattframkvæmd að starfsemi sem komið er fyrir í útibúi erlends móðurfélags sem nýtir tölvuvinnslu og reiknigetu sem útibúið afhendir höfuðstöðvum var ekki talin vera starfsemi sem leiði til þess að útibúið verði skráð virðisaukaskattsskyldur aðili. Þessi stjórnsýsluframkvæmd var ítrekuð í úrskurði yfirskattanefndar 11. maí 2022 í máli nr. 71/2022 þar sem áréttuð var sú meginregla laga nr. 50/1988 að skráningarskylda samkvæmt lögunum taki ekki til þeirra sem eingöngu inni af hendi þjónustu til eigin nota, en einskorðist við þá sem hafi með höndum viðskipti í atvinnuskyni með vörur eða skattskylda þjónustu, þ.e.a.s. selji eða afhendi öðrum slík gæði. Lítið var svo á að gagnavinnsla hér á landi í útibúi erlends félags væri til eigin nota þess félags og útibúið væri því ekki skráningarskylt, en engu máli var talið skipta í því sambandi í málinu þótt afurðum yrði ráðstafað til annarra félaga innan samstæðunnar.

Verður með hliðsjón af framangreindum fyrri úrlausnum ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar ekki fallist á það með stefnanda að niðurstaða í máli hans hafi falið í sér breytingu skattfyfirvalda á stjórnisýsluframkvæmd sem skapað hafi getað réttmætar væntingar um aðra niðurstöðu í máli hans. Ummæli í þingskjölum frá fyrri tíð sem aðilar túlka hvor með sínum hætti breyta engu um þá niðurstöðu. Þá verður ekki fallist á að í því felist brot gegn jafnræði að það sama gildi um hliðstæða starfsemi í skattalegu tilliti, hvort sem starfseminni er komið fyrir í dótturfélagi eða útibúi erlends félags, sem nýtir þjónustuna til að grafa eftir sýndarfé til eigin nota.

Framleiðsla vöru eða veiting þjónustu til eigin nota telst almennt ekki skattskyld afhending samkvæmt lögum um virðisaukaskatt. Þá hefur ríkisskattstjóri talið að þeir sem kaupir og selji rafmyntir séu utan skattskyldusviðs laga nr. 50/1988 og að þeir sem stundi námuvinnslu rafmynta séu einnig utan skattskyldusviðsins.

Í þessu samhengi skiptir ekki mestu máli hvort þjónustuþætti til útvegunar á reiknigetu er komið fyrir í útibúi eða dótturfélagi, svo sem gert er í tilviki stefnanda. Þegar slík þjónusta var falin stefnanda hafði móðurfélagið þegar með samningum við ótengda aðila tekið allar ákvarðanir sem máli skiptu um starfsemi stefnanda hér á landi, bæði um kaup á búnaði og um hýsingu. Fyrir liggur að stefnandi hugðist ekki afhenda öðrum þjónustu sína en móðurfélaginu og fram kemur í gögnum málsins að móðurfélagið bar endanlega ábyrgð á efndum gagnvart gagnaverinu. Þá styðja skilmálar í lánssamningi móðurfélagsins og stefnanda ekki við málatilbúnað stefnanda um að hann reki sjálfstæða starfsemi í hagnaðarskyni.

Starfsemi stefnanda líktist því að um útibú væri að ræða og fólst í að afhenda aðeins móðurfélaginu þjónustu, sem var þáttur í starfsemi þess við myntgröft. Sú starfsemi telst ekki skattskyld í skilningi 3. gr., sbr. 4. gr., laga nr. 50/1988 og sú þjónusta stefnanda sem afhent er úr landi teldist ekki til skattskyldrar veltu hans, sbr. 10. tölul. 1. mgr. 12. gr. sömu laga, en skráning gæti skapað rétt til innskatts af aðföngum. Í úrskurði yfirskattanefndar segir því að við blasi að starfræksla stefnanda sem milliliðar í viðskiptum móðurfélagsins og gagnaversins hafi haft skattalegan tilgang.

Rök stefnanda um að starfsemi móðurfélags hans verði ekki fellt undir ákvæði um fjármálaþjónustu styðjast meðal annars við þá skilgreiningu á orðinu sýndareign, áður sýndarfé, sem er að finna í 16. tölul. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 140/2018, um aðgerðir gegn peningaþvætti og fjármögnun hryðjuverka, en undir það hugtak falli ekki rafeyrir eða opinber gjaldmiðill. Vísar hann til þess að sýndareign sé talið lausafé og því geti starfsemi móðurfélagsins og stefnanda ekki fallið undir fjármálaþjónustu í skilningi 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt.

Varðandi þessi álitafni er þess að geta að gildandi löggjöf um fjármálamarkaði er ekki sniðin að viðskiptum með fjármálagerninga á bálkakeðjum og er löggjöfin til endurskoðunar á EES-svæðinu um þessar mundir. Í nýlegum skriflegum heimildum um

hugtakið sýndareign er áhersla lögð á að efni og eðli ráði en ekki form og er því meðal annars með rökum haldið fram að ýmsar sýndareignir kunni að falla undir hugtakið verðbréf eða eftir atvikum aðrar tegundir fjármálagerninga og að ákveðnar tegundir sýndareigna séu þess eðlis að þær kunni að falla undir löggjöf á fjármálamarkaði eða löggjöf um greiðsluþjónustu. Um þetta er til dæmis að finna umfjöllun í ritrýndri grein eftir Þorvarð A. Ágústsson, Dreifðir fjármagnsmarkaðir á bálkakeðjum, í Tímariti lögfræðinga, 2. hefti 73. árg., 2023, bls. 251–348.

Í gögnum málsins kemur fram að starfsemi móðurfélags stefnanda sé að grafa eftir sýndarfé til eigin nota. Í gögnum sem liggja fyrir dóminum er á hinn bóginn ekki að finna nægilega greinargóðar upplýsingar um starfsemi félagsins til þess að unnt væri að slá því föstu hvort þær sýndareignir sem það aflar með tilstuðlan stefnanda og sýslar með, jafnvel þótt þær teldust hvorki rafeyrir né gjaldmiðill í hefðbundnum skilningi, séu, í ljósi framangreindra sjónarmiða, þess eðlis að starfsemin myndi, væri hún stunduð hér á landi, falla undir fjármálaþjónustu í skilningi 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, sbr. 1. gr. laga nr. 141/2020. Hvorki verður fallist á það með stefnanda að það geti ráðið úrslitum um það hvort starfsemin verði felld undir þetta ákvæði virðisaukaskattslaga, að eftirlitsskylda með fjármálastarfsemi í skilningi laga nr. 161/2002 um fjármálaþjónustu taki ekki til aðila sem stundi viðskipti með rafmyntir, né heldur það að yfirskattanefnd hafi talið tekjur af sölu rafmyntarinnar Bitcoin til tekna af sölu lausafjár í skilningi tekjuskattslaga.

Fram kemur í úrskurði ríkisskattstjóra að fyrir lægi að starfsemi móðurfélagsins yrði talin undanþegin skattskyldu samkvæmt lögum nr. 50/1988 væri hún rekin hér á landi, en um ástæðu þess er vísað til þess að sýndarfé sé að mati ríkisskattstjóra ekki skattskyldt verðmæti í skilningi 1. mgr. 2. gr. laga nr. 50/1988, en almennt sé sýndarfé skilgreint sem greiðslumiðill sem komið geti í stað gjaldmiðla og rafeyris. Tekjur þeirra sem stundi námuvinnslu sýndarfjár, svo sem móðurfélag stefnanda geri, stafi af sölu sýndarfjár og séu því undanþegar virðisaukaskatti.

Stefnandi vísar til þess að í forsendum úrskurðar yfirskattanefndar komi ranglega fram að ríkisskattstjóri hafi talið að starfsemi móðurfélagsins ætti undir undanþáguákvæðið um fjármálaþjónustu í 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt ef hún væri stunduð hér á landi og að hann hafi ekki haft tækifæri til að tjá sig um þá heimfærslu áður en nefndin byggði niðurstöðu sína á ákvæðinu.

Ljóst er af málalíbúnaði stefnanda að málsaðila greinir á um það hvort starfsemi móðurfélagsins yrði felld undir þetta ákvæði færi hún fram hér á landi. Jafnt í úrskurði ríkisskattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar er á því byggt að starfsemi móðurfélags stefnanda væri undanþegin virðisaukaskattsskyldu ef hún væri starfrækt hér á landi og hefur stefnandi í raun ekki haldið öðru fram þó að hann mótmæli tilvísun yfirskattanefndar til 10. tölul. 3. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt í því sambandi.

Umrædd starfsemi er sem fyrr segir í úrskurði ríkisskattstjóra talin falla utan skattskyldusviðs laga um virðisaukaskatt, sem leiddi til sömu niðurstöðu um réttarstöðu stefnanda, þó að ekki sé þar sérstaklega vísað til þessa lagaákvæðis.

Synjun stefnanda um skráningu á virðisaukaskattsskrá byggist í báðum úrskurðum á því að afhending þjónustu til móðurfélagsins sé eins og atvikum er háttáð í raun þáttur í starfsemi móðurfélagsins, sem ekki sé virðisaukaskattsskyld starfsemi, og að stefnandi hafi ekki með höndum aðra starfsemi eða annan tilgang en þessa þjónustu við móðurfélagið. Að virtu framangreindu er ekki fallist á þá málsástæðu stefnanda að niðurstaða yfirskattanefndar byggist á allt öðrum grundvelli en hinn kærði úrskurður ríkisskattstjóra þannig að nefndinni hefði borið að veita sérstaklega andmælarétt með hliðsjón af undanþáguákvæðinu sem yfirskattanefnd tiltekur í forsendum fyrir niðurstöðu sinni. Þá verður hvorki fallist á það að umræddir úrskurðir stjórnvalda og niðurstaða í máli stefnanda feli í sér brot gegn lögmætisreglu né að rökstuðningur í úrskurðunum tveimur sé ósamrýmanlegur og verða þeir ekki ógiltir af þeim sökum að rökstuðningur fullnægi ekki að efni til kröfum stjórnisýsluréttarins, sbr. 22. gr. laga nr. 37/1993.

Svo sem að framan greinir telur dómurinn að hlutverk stefnanda á umdeildu tímabili hafi ekki falið í sér að reka sjálfstæða starfsemi hér á landi. Engin gögn liggja fyrir um að nokkur hafi starfað hjá stefnanda á því tímabili, en stefnandi byggir á því að framkvæmdastjórinn, sem jafnframt er framkvæmdastjóri móðurfélagsins og búsettur í Þýskalandi, hafi þá verið starfsmaður stefnanda. Ekki liggja fyrir dóminum nein gögn um launagreiðslur til hans frá stefnanda á tímabilinu frá 1. júlí 2021 til 1. apríl 2022, heldur er sérstaklega tekið fram í tilkynningu frá stefnanda til launagreiðendaskrár að fyrsta greiðsla stefnanda á launum til hans sé áætluð 1. maí 2022. Engin efni eru því til að hnekkja niðurstöðu ríkisskattstjóra um að synja stefnanda um skráningu á launagreiðendaskrá á fyrra tímabilinu og því verður einnig hafnað kröfu stefnanda um ógildingunni úrskurðar hans að þessu leyti.

Samkvæmt öllu framansögðu er það niðurstaða dómsins að hafna beri kröfu stefnanda um ógildingunni 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.

Kristrún Kristinsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af kröfum stefnanda, Adomat & Heidenblut M 1 ehf., í máli þessu. Stefnandi greiði stefnda 800.000 krónur í málskostnað.

Kristrún Kristinsdóttir