

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 26. febrúar 2025.

Mál nr. E-3861/2023:

Íslenska kalkpörungafélagið ehf.

(Garðar Guðmundur Gíslason lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Soffía Jónsdóttir lögmaður)

Dómur

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- Mál þetta, sem dómtekið var 12. febrúar sl., var höfðað 16. júní 2023 af Íslenska kalkpörungafélaginu ehf., [...], gegn íslenska ríkinu.
- Stefnandi krefst þess aðallega að úrskurður yfirskattanefndar nr. 156/2022, dags. 21. desember 2022, og úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 30. desember 2021, um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2016, 2017, 2018, 2019 og 2020 verði felldir úr gildi. Þá verði stefndi dæmdur til að greiða stefnanda 103.680.109 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019 frá 11. febrúar 2022 til 16. júní 2023, er mál þetta var höfðað, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim tíma, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags. Til vara krefst stefnandi að framangreindum úrskurðum verði breytt þannig að fellt verði niður 25% álag sem ríkisskattstjóri bætti á vantalinn skattstofn stefnanda gjaldárið 2016 og stefndi dæmdur til að greiða stefnanda 17.776.776 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 150/2019, frá 11. febrúar 2022 til 16. júní 2023 er mál þetta var höfðað, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 3. mgr. 108. gr. laga nr. 150/2019, frá þeim tíma, auk vaxtavaxta, sbr. 12. gr. laga nr. 38/2001, allt til greiðsludags. Í báðum tilvikum krefst stefnandi málskostnaðar.
- Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda auk málskostnaðar.

Helstu málsatvik

- Stefnandi rekur kalkpörungaverksmiðju á Bíldudal þar sem sóttir eru kalkpörungar úr sjó, þeir hreinsaðir og þurrkaðir. Hráefnið er síðan nánast allt selt til írsks móðurfélags stefnanda,

Marigot Ltd., sem sérhæfir sig í þróun, framleiðslu og markaðssetningu á afurðum úr kalkþörungum. Á Írlandi fer síðan fram frekari vinnsla hráefnisins og það er síðan nýtt í framleiðslu á dýrafóðri, jarðvegsbætiefni og öðrum afurðum sem seldar eru víðs vegar um heim.

- 5 Ágreiningur aðila varðar tvo úrskurði, ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar, í málum stefnanda, þar sem rekstrartekjur hans í skattskilum voru hækkaðar þannig að leiddi til hækkunar tekjuskattsstofns félagsins og endurákvörðunar opinberra gjalda.
- 6 Upphaf málsins hjá skattyfirvöldum er að rekja til þess að ríkisskattstjóri skoraði á stefnanda með bréfi, dags. 27. ágúst 2020, að láta í té skjölunargögn vegna skjölunarskyldra viðskipta félagsins á árinu 2018, en í bréfi ríkisskattstjóra kom fram að samkvæmt fylgigögnum með skattframtali stefnanda árið 2019 hefði félagið skjalað eina tegund viðskipta við tengdan aðila, þ.e. vörusöluna til Marigot Ltd., móðurfélags stefnanda, sbr. 5. mgr. 57. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt (tsl.) og 3. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Hinn 8. október 2020 skilaði stefnandi skattyfirvöldum skjölunargögnum þar sem m.a. var gerð grein fyrir aðferðum sem notaðar væru við verðákvörðun í viðskiptum félaganna, sbr. 9. gr. reglugerðar nr. 1180/2014, þ.e. að notuð væri kostnaðarálagningar aðferðin sem grundvallast á leiðbeiningarreglum Efnahags- og framfarastofnunarinnar um milliverðlagningu (hér eftir leiðbeiningarreglur OECD). Kom einnig fram í skjölunargögnunum að félagið hefði við verðákvörðun miðað við að náð yrði að lágmarki 50% framlegð ofan á breytilegan kostnað við framleiðsluna. Við ákvörðun breytilegs kostnaðarverðs væri þá reiknað með efniskostnaði, kostnaði við þökkun og flutning vöru, rafmagnskostnaði og kostnaði við uppskeru, þ.e. kostnaði við að sækja hráefnið af hafsbotni. Litið væri á allan annan kostnað sem fastan kostnað í ljósi eðlis framleiðslunnar og þessari aðferð hefði verið fylgt með samræmdum hætti innan samstæðunnar um langt árabíl.
- 7 Með úrskurði, dags. 30. desember 2021, endurákvörðaði ríkisskattstjóri opinber gjöld stefnanda gjaldárið 2016 en ákvað að falla að sinni frá áður boðuðum breytingum gjaldárin 2017, 2018, 2019 og 2020 til að gefa stefnanda frekari möguleika á að útskýra og lagfæra verðlagningu sína á þeim gjaldárum. Voru því rekstrartekjur stefnanda í skattskilum félagsins rekstrarárið 2015 hækkaðar um 487.525.000 kr. Féll þar af leiðandi ónotað yfirfæranlegt rekstrartap að fjárhæð 131.989.469 kr. niður og stefnanda ákvarðaðist tekjuskattsstofn að fjárhæð 355.535.531 kr. gjaldárið 2016. Við þá hækkun tekjuskattsstofns stefnanda gjaldárið 2016 sem af breytingunni leiddi bætti ríkisskattstjóri 25% álagi með vísan til 2. mgr. 108. gr. tsl.
- 8 Forsendur ríkisskattstjóra fyrir endurákvörðuninni voru einkum eftirfarandi: Móðurfélagið Marigot Ltd. hefði stýrt afkomu samstæðu félagana með þeim hætti að enginn skattskyldur

hagnaður yrði til hjá stefnanda á Íslandi. Þess í stað hefði allur hagnaður verið færður til móðurfélagsins, stefnandi hefði að jafnaði verið með afkomu í kringum núllið og því aldrei greitt neinn tekjuskatt hérlendis. Allur afrakstur af starfsemi hans kæmi þannig fram hjá móðurfélaginu á Írlandi. Það hefði komið til með þeim hætti að verðlagningaraðferð stefnanda og móðurfélagsins, kostnaðarálagningaraðferðinni, væri ekki beitt í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD, einkum þar sem skilgreiningar stefnanda á framleiðslukostnaði og þar með birgðamati væru ekki í samræmi við viðurkenndar reglur.

- 9 Taldi ríkisskattstjóri að um viðskipti tengdra lögaðila væri að ræða með vísan til 3. mgr., sbr. 5. mgr., 57. gr. tsl. Verðlagningin í viðskiptum þessara tengdu aðila væri röng og stefnandi hefði ekki sýnt fram á eðlilegt verð í viðskiptum þeirra. Stefnandi hefði vanmetið virði framleiðslu sinnar í viðskiptum við móðurfélagið. Viðskiptakjörin væru ákvörðuð skv. kostnaðarálagningaraðferð sem skv. leiðbeiningarreglum OECD miðuðu að því að finna kostnaðarverð seldra vara og við þá fjárhæð væri síðan bætt tiltekinni álagningu sem finna mætti bæði með innri og ytri samanburði. Skjölunarskýrsla stefnanda, sem honum væri skylt að halda skv. 5. mgr. 57. gr. tsl., innihélt ekki að mati ríkisskattstjóra samanburðargreiningu á verði og skilmálum í slíkum viðskiptum, sbr. 10. gr. reglugerðar nr. 1180/2014, til að meta mætti hvort verð og skilmálar viðskiptanna væru í samræmi við armslengdarregluna. Aðferð stefnanda, þ.e. aðferð sem stefnandi ætlaði að tryggja skyldi að brúttóframlegð af kostnaðarverði seldra vara væri að lágmarki 50%, væri í veigamiklum atriðum ólík leiðbeiningarreglum OECD um að nota annaðhvort brúttó eða nettó hagnaðargreiningu (e. gross profit analysis eða net profit analysis) við notkun kostnaðarálagningaraðferðar við milliverðlagningu. Þá var tiltekið að þegar kostnaðarálagningaraðferðinni væri beitt væri mikilvægt að finna rétta álagningu og vera með réttan og sambærilegan kostnaðargrunn. Segir síðan að í málsgrein 2.58 í leiðbeiningarreglunum segi að ekki sé hægt að setja eina algilda reglu um kostnaðarálagningaraðferðina en við ákvörðun kostnaðar þurfi að hafa í huga að sömu liðir séu teknir inn í kostnaðargrunninn hvort sem um sé að ræða viðskipti tengdu aðilanna eða þau sambærilegu viðskipti sem miðað sé við. Var síðan í úrskurðinum fjallað um félög sem stefnandi hefði nefnt til samanburðar en að upplýsingar um brúttó framlegð samanburðarfélaga spönnuðu nánast allan skalann. Var það talið benda til þess að félögin væru í ólíkum rekstri eða að mismunandi kostnaðarliðir kæmu inn í framlegðarútreikninga þeirra. Væri greining á félögum til samanburðar ekki til þess fallin að sýna fram á að verðlagning stefnanda væri í samræmi við armslengdarregluna.
- 10 Taldi ríkisskattstjóri því rétt að endurreikna aðferð stefnanda, þ.e. miða áfram við 50% framlegð ofan á kostnaðarverð framleiðslunnar, en að bæta við kostnaðargrunninn öllum

beinum og óbeinum launakostnaði sem viðkæmi framleiðslu félagsins eins og hann væri skilgreindur af stefnanda, þ.e. pökkunar-, flutnings-, viðhalds- og framleiðslukostnaði í samræmi við reikningsskilareglur og staðla. Auk þess bætti ríkisskattstjóri við kostnaðargrunninn afskriftum af fastafjármunum sem notaðir væru við framleiðslu.

- 11 Niðurstaða ríkisskattstjóra var að stefnandi hefði beitt röngum og mismunandi aðferðum innan samstæðunnar við mat á framleiðslukostnaði og birgðum í ársreikningi og að hann hefði ekki sýnt fram á eðlilegt verð með skjölunargögnum. Stefnandi væri að framleiða einstaka vöru og ekki væri hægt að halda því fram í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD að hreinn tekjuafgangur af heildarstarfseminni ætti allur að verða til hjá móðurfélaginu á Írlandi.
- 12 Með bréfi, dags. 18. nóvember 2021, kom stefnandi andmælum sínum á framfæri við skattyfirvöld. Voru þau helst eftirfarandi: Móðurfélagið hefði fjárfest umtalsvert í sérsniðnum framleiðslustöðvum með tilheyrandi tækniþekkingu til starfseminnar og allir megináhættuþættir viðskiptanna milli félaganna hvíldu á móðurfélaginu. Sú áhættuskipting endurspegladist m.a. í milliverðlagningu félaganna. Samkeppnishæfni stefnanda byggðist fyrst og fremst á fjárfestingu og þekkingu innan móðurfélagsins sem fjárfest hefði tugi milljónir evra í starfsemi stefnanda. Hráefni eða starfsleyfi stefnanda væru ekki einstök enda hefði móðurfélagið getað komið starfseminni fyrir annars staðar en á Íslandi. Stefnandi hefði notið rannsóknar- og þróunarstarfsemi móðurfélagsins, fjárfestinga þess og alþjóðlegs sölunets. Samkvæmt leiðbeiningarreglum OECD bæri að taka tillit til virðissköpunar innan félagasamstæðu í heild sinni og verðleggja viðskipti tengdra aðila að virtum fjárhagslegum og öðrum afleiðingum af þeirri áhættu sem aðilar að viðskiptum bæru. Upphafleg ákvörðun um 50% brúttóframlegð, við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar, þ.e. milliverðlagningaraðferð stefnanda, byggðist á þeirri forsendu að launakostnaði og fyrningum fastafjármuna yrði haldið utan kostnaðarverðs seldra vara. Annars hefði brúttóframlegð verið ákveðin lægri enda hvergi í lögum, reglum eða stöðlum kveðið á um lágmarks brúttóframlegð. Stefnandi taldi hvorki 57. gr. tsl. né leiðbeiningarreglur OECD áskilja að tilteknum reikningsskilareglum væri fylgt við milliverðlagningu. Sambærilegt álag skyldi lagt ofan á sambærilegan kostnaðargrunn og svo hefði verið gert. Stefnanda yrði örðugt að selja hráefni á hærra verði með reglubundnum hætti, og teldi t.a.m. heimilt að nota eingöngu breytilegan kostnað ef ekki væri unnt að selja vöruna á hærra verði á viðeigandi mörkuðum, sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Milliverðlagning væri ekki nákvæm vísindi, sbr. málsgreinar 4.8 og 2.58 í leiðbeiningarreglunum, og rétt verð gæti byggst á nálgun þar sem litið væri til margra þátta. Skattyfirvöld ættu að finna rétt verð en ekki að breyta einum þætti í jöfnunni sem stuðst væri við, þ.e. kostnaðarverði seldra vara, og viðhalda sömu hlutfallstölu brúttóframlegðar.

Eðlilegt væri að móðurfélagið nyti umtalsvert meiri tekjuafgangs en stefnandi, m.t.t. fjárfestingar, þekkingar og hugvits móðurfélagsins, sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Boðaðar breytingar hefðu umtalsverð áhrif á hagnað félaganna, t.a.m. færi meðaltalshlutfall hagnaðar stefnanda úr ríflega 1% í 40%. Til að ná slíkum hagnaði þyrfti stefnandi að selja afurðir sínar langt yfir markaðsverði, sem væri ekki í takt við þá litlu áhættu sem hann bæri af sölu afurða þar sem móðurfélagið bæri nær alla áhættu af tengdu viðskiptunum. Milliverðlagning félaganna væri að mati stefnanda í samræmi við armslengdarreglu og endurspegladi hlutverk stefnanda innan samstæðu móðurfélagsins sem framleiðslufélags með takmarkaða áhættu.

- 13 Yfirskattanefnd kvað upp úrskurð í kjölfar kæru stefnanda, dags 21. desember 2022, og hafnaði öllum kröfum hans. Forsendur niðurstöðu úrskurðar yfirskattanefndar eru helstar þær að við skýringu og beitingu 57. gr. tsl. beri að hafa hliðsjón af leiðbeiningarreglum OECD þar sem fjallað sé um sjónarmið við beitingu armslengdarreglu og sérstaklega um aðferðir við verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila. Misjafnt sé eftir atvikum hvaða aðferð henti best hverju sinni og engin ein aðferð sé talin henta í öllum tilvikum, sbr. málsgrein 2.2 í leiðbeiningarreglunum. Tekið var fram að skjölunarskýrsla stefnanda, sem honum væri skv. 5. mgr. 57. gr. tsl. skylt að halda, hefði í reynd ekki varpað neinu ljósi á verðlagningu í viðskiptum stefnanda og Marigot Ltd. þannig að unnt væri að leggja mat á hvort verð í viðskiptunum væri í samræmi við armslengdarreglu. Ekki hefði annað komið fram um verðlagningu í viðskiptunum en að hún tæki mið af þeirri stefnu samstæðunnar að ná að lágmarki 50% framlegð af sölu að teknu tilliti til framleiðslukostnaðar. Hefði ekkert komið fram um það hvort eða þá að hvaða marki sú verðviðmiðun styddist við upplýsingar um verðákvörðun í hliðstæðum viðskiptum milli ótengdra aðila, sbr. 2. mgr. 3. gr. og 10. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 og væri þannig engri eiginlegri samanburðargreiningu til að dreifa.
- 14 Í úrskurði yfirskattanefndar kemur fram að stefnandi hafi beitt kostnaðarálagningaraðferð við verðákvörðunina og byggt á því í skjölunargögnum, sbr. 3. gr. og 3. mgr. 9. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Var yfirskattanefnd sammála því mati að kostnaðarálagningaraðferð væri sú aðferð sem nærtækast væri að beita við mat á verðlagningu í viðskiptunum; bæði hefði stefnandi selt Marigot Ltd. lungann úr framleiðslu sinni um langt árabíl og frekari vinnsla vörunnar færi fram í verksmiðjum móðurfélagsins erlendis áður en til sölu og dreifingar fullunninnar væru kæmi. Einnig teldust einkenni framleiðsluvöru stefnanda, kalkþörungur af hafsbotni, og markaðsaðstæður fyrir slíka vöru hafa í för með sér að ýmis tormerki væru á beitingu annarra milliverðsaðferða við verðákvörðun. Rakið væri í skjölunarskýrslu stefnanda hver ljóður væri á beitingu annarra aðferða við verðlagninguna og fallist á að sjónarmið varðandi beitingu m.a. hagnaðaraðferða í leiðbeiningarreglum OECD mæltu gegn notkun þeirra aðferða í tilviki

stefnanda, eins og byggt væri á í skjölunargögnum hans. Starfsemi stefnanda þótti ótvírætt vera af þeim toga sem almennt yrði að gera ráð fyrir að félli að beitingu þeirrar aðferðar við ákvörðun milliverðlagningar sem stefnandi taldi réttast að nota, þ.e. kostnaðarálagningaraðferðar.

15 Þá var í úrskurði yfirskattanefndar rakið að í leiðbeiningarreglum OECD væri kostnaðarálagningaraðferð rækilega lýst, m.a. með tilbúnum dæmum í málsgreinum 2.39 til 2.55. Við beitingu aðferðarinnar þyrfti að leiða tvennt fram, þ.e. annars vegar kostnaðarverð hinnar seldu vöru og hins vegar hæfilega álagningu (kostnaðarálag) í viðskiptunum. Þannig væri fundið verð sem væri að svo búnu borið saman við söluverð í hinum tengdu viðskiptum. Aðferðin fæli því í sér mat á báðum þáttunum, þ.e. kostnaðarverði vörunnar og álagningu á hana. Við ákvörðun um hæfilega álagningu þyrfti að taka tillit til bæði framlags seljanda í viðskiptunum og markaðsaðstæðna. Til þess mætti styðjast bæði við innri samanburð, þ.e. álagningu í viðskiptum seljanda við ótengd fyrirtæki, og ytri samanburð, þ.e. álagningu í ótengdum viðskiptum þriðja aðila, sbr. nánari skilgreiningu í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Mikilvægt væri að miða við sama kostnaðargrunn, þ.e. að sömu kostnaðarliðir væru teknir með í reikninginn við samanburð tengdra og ótengdra viðskipta þannig að samræmi væri tryggt. Þrátt fyrir að reikningsskilavenjur gætu verið ólíkar í einstökum tilvikum mætti almennt skipta kostnaði fyrirtækis í þrennt; beinan framleiðslukostnað, t.d. kostnað við kaup hráefnis, óbeinan framleiðslukostnað, t.d. kostnað við viðhald eigna sem notaðar séu við framleiðsluna í heild sinni, og annan almennan kostnað fyrirtækis, t.d. stjórnunarkostnað. Væri rakið í leiðbeiningarreglum OECD að við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar þyrfti að taka tillit til bæði beins og óbeins kostnaðar við framleiðslu vöru auk þess sem í sumum tilvikum gæti verið rétt að líta til almenns kostnaðar fyrirtækis, sbr. málsgreinar 2.46 og 2.48 í leiðbeiningarreglum OECD. Í úrskurðinum er síðan tekið fram að þó að leiðbeiningarreglur OECD geri ráð fyrir vissu svigrúmi við ákvörðun á kostnaðarverði við beitingu kostnaðarálagningaraðferðar fari ekki milli mála að ávallt beri að telja beinan framleiðslukostnað vöru til kostnaðarverðs hennar, enda sé ljóst að beiting þessarar aðferðar við verðákvörðun myndi að öðrum kosti missa algerlega marks. Sé út frá þessu gengið í leiðbeiningarreglum OECD og sé það einnig í samræmi við almennar reikningsskilareglur og matsreglur í IV. kafla laga nr. 3/2006 um ársreikninga, sbr. einkum 3. mgr. 33. gr. laganna sem kveði á um að kostnaðarverð birgða taki til alls kostnaðar við kaup birgða eða áfallins kostnaðar við framleiðslu þeirra, sbr. 3. mgr. 29. gr. sömu laga.

16 Í úrskurði sínum taldi síðan yfirskattanefnd að við ákvörðun kostnaðarverðs seldra vara við verðákvörðun stefnanda og Marigot Ltd. árið 2015 hefði ekki að neinu leyti verið tekið tillit til

launakostnaðar eða afskriftar fastafjármuna í eigu félagsins. Stefnandi hefði gefið þá skýringu að félagið liti svo á að launakostnaður væri að stærstum hluta fastur kostnaður, óháður framleiðslunni. Stefnandi hefði gefið hliðstæðar skýringar á afskrift fastafjármuna. Þessum rökum stefnanda hafnaði yfirskattanefnd í úrskurði sínum og færði fyrir því m.a. þau rök að um dæmigerðan beinan framleiðslukostnað seldra afurða væri að ræða. Þá einskorðaðist starfsemi stefnanda við söfnun kalkþörunga af hafsbotni, þurrkun, hreinsun og útflutning þeirra, að langmestu leyti með sölu til móðurfélagsins á Írlandi. Hefði stefnandi haldið því fram við ríkisskattstjóra að skilgreining á kostnaðarverði seldra vara hefði um árabíl verið með samræmdum hætti í reikningsskilum félaga innan samstæðu Marigot Ltd. Þessu hafnaði yfirskattanefnd í úrskurði sínum sértækt með vísan til upplýsinga úr ársreikningum Marigot Ltd. þar sem fram kæmi að um helmingur alls launakostnaðar væri talinn með kostnaðarverði seldra vara.

- 17 Féllst því yfirskattanefnd á það með ríkisskattstjóra að aðferð kæranda við ákvörðun milliverðsins á árinu 2015 hefði ekki verið í samræmi við fyrirmæli um kostnaðarálagningaraðferð í leiðbeiningarreglum OECD og gæti ekki talist til þess fallin að sýna fram á að verð í viðskiptunum hefði verið í samræmi við armlengdarreglu, sbr. 3. og 5. mgr. 57. gr. tsl. og 4. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Taldi yfirskattanefnd að með því að taka ekkert tillit til launa og afskrifta fastafjármuna við ákvörðun verðs í viðskiptunum miðað við þær forsendur sem að öðru leyti hefðu verið lagðar til grundvallar af hálfu stefnanda hefði kostnaðarverð seldra vara verið verulega vanmetið við ákvörðun verðsins.
- 18 Fjallaði yfirskattanefnd sérstaklega um ábendingar stefnanda með vísan til samanburðar á fyrirtækjum með vegið meðaltal brúttóframlegðar á bilinu 4,8% til 93,8%, og að leggja bæri nettóálagningaraðferð til grundvallar í stað kostnaðarálagningaraðferðarinnar. Taldi yfirskattanefnd að samanburðargreiningin sem stefnandi vísað til tæki ekki að neinu leyti mið af álagningu í tilteknum viðskiptum sem talin væru samanburðarhæf við viðskipti stefnanda við Marigot Ltd., hvorki hvað varðaði sams konar afurðir né viðskipti. Beiting nettóálagningaraðferðarinnar væri háð töluvert meiri óvissu um niðurstöðu en beiting kostnaðarálagningaraðferðarinnar sem talin var henta best í skjölunargögnum stefnanda sjálfs. Þá vísaði yfirskattanefnd til sjónarmiða um veikleika nettóálagningaraðferðar í leiðbeiningarreglum OECD. Með samanburðarskýrslunni hefði stefnandi ekki lagt grundvöll að neinum marktækum samanburði sem gagnast gæti við mat á verðlagningunni.
- 19 Yfirskattanefnd rakti aukinheldur í úrskurði sínum að þau erlendu dómafordæmi eða þær erlendu stjórnvaldsúrlausnir sem stefnandi hefði vísað til teldust ekki sambærileg máli stefnanda að neinu leyti og rakti ítarlega rök fyrir hverri slíkri úrlausn í úrskurði sínum.

- 20 Yfyrskattanevnd hafnaði því að rannsókn málsins hefði verið áfátt hjá ríkisskattstjóra og vísaði m.a. til þess að skjölunargögn sem stefnandi hefði látið ríkisskattstjóra í té hefðu verið ófullnægjandi og innihaldið takmarkaðar upplýsingar til að unnt væri að leggja nokkurt viðhlítandi mat á skilmála og verðlagningu í viðskiptum stefnanda og Marigot Ltd. Engir slíkir annmarkar voru taldir á rannsókn málsins af hendi ríkisskattstjóra að leitt gætu til ógildingar úrskurðarins. Féllst þannig yfyrskattanevnd á að verðlagning í hinum umdeildu viðskiptum stefnanda og Marigot Ltd. á árinu 2015 hefði ekki verið sambærileg því sem almennt gerðist í viðskiptum milli ótengdra aðila og að ríkisskattstjóra hefði af þeim sökum verið heimilt að lögum að leiðrétta verðlagninguna á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tsl. og þar með hækka rekstrartekjur stefnanda. Varakröfu stefnanda til yfyrskattanevndar um sjálfstæða leiðréttingu verðlagningarinnar af hálfu yfyrskattanevndar var á sama máta hafnað, sem og þrautavarakröfu stefnanda um niðurfellingu 25% álags á grundvelli 2. mgr. 108. gr. tsl.
- 21 Hefur stefnandi höfðað dómsmál þetta í því skyni að fá úrskurði ríkisskattstjóra og yfyrskattanevndar fellda úr gildi og endurgreidda þá skatta sem honum var gert að greiða. Varakrafa stefnanda lýtur að því að nefndum úrskurðum verði breytt á þann veg að fellt verði niður og stefnanda endurgreitt 25% álag, að fjárhæð 17.776.776 kr., sem bætt var á vantalinn skattstofn stefnanda gjaldárið 2016.
- 22 Frekari breytingar á álagningu opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2017–20, samhljóða fyrrgreindum úrskurði ríkisskattstjóra sem staðfestur var með úrskurði yfyrskattanevndar fyrir rekstrarárið 2015 og þar með gjaldárið 2016, voru gerðar með úrskurði ríkisskattstjóra 28. desember 2022. Í kjölfarið óskaði stefnandi 15. og 20. febrúar 2023 eftir endurupptöku á framangreindum úrskurði ríkisskattstjóra vegna gjaldáranna 2017–20. Var á því byggt að líta ætti til þess að afkoma stefnanda fyrir vexti, skattgreiðslur og afskriftir (EBITDA) væri miðuð við 20% af EBITDA samstæðu móðurfélagsins. Með úrskurði ríkisskattstjóra 22. mars 2023 var endurupptöku hafnað.
- 23 Undir rekstri málsins aflaði stefnandi matsgerðar tveggja dómkvaddra matsmanna sem lögðu mat á hvort útreikningar stefnanda í stefnu um brúttó framlegð, nettókostnað með álagningu og rekstrarhagnaðarhlutfall (e. gross margin, net cost plus margin og operating margin) fyrir og eftir úrskurð ríkisskattstjóra væru réttir. Var það niðurstaða matsgerðar að þeir útreikningar væru reikningslega séð réttir. Þá lögðu matsmenn mat á hvort framlagðir útreikningar stefnanda á áhrifum þess ef EBITDA stefnanda væri miðuð við annars vegar 20% af EBIDTA samstæðu Marigot Ltd. og hins vegar við 25% af EBIDTA Marigot Ltd. væru réttir. Var það niðurstaða matsgerðar að útreikningarnir á framlögðu skjali væru reikningslega réttir. Við hvorugri matsspurningu gáfu matsmenn afdráttarlaus svör um hvort útreikningarnir væru viðhlítandi

með vísan til leiðbeiningarreglna OECD og kemur fram að samanburðargögn um sambærileg viðskipti við ótengda aðila hafi ekki legið fyrir.

Helstu málsástæður stefnanda

- 24 Stefnandi byggir á því að ómerkja skuli úrskurði ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar, aðallega í heild sinni og til vara að hluta. Málsástæður hans lúti bæði að formi og efni.

Form

- 25 Stefnandi telur að brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, málið hafi ekki verið nægjanlega upplýst áður en ákvörðun hafi verið tekin. Því meira íþyngjandi sem stjórnvaldsákvörðun sé, þeim mun strangari kröfur verði gerðar til stjórnvalds um að ganga úr skugga um að upplýsingar sem búi að baki ákvörðun séu réttar. Úrskurður ríkisskattstjóra hafi hækkað tekjuskattstofn stefnanda fyrir gjaldárið 2016 um 487.525.000 kr. Brot ríkisskattstjóra gegn rannsóknarskyldu komi berum orðum fram í úrskurðinum þar sem segi að skjölunargögnum stefnanda sé ábótavant og því sé ekki hægt að byggja eðlilega verðlagningu á gögnum hans. Hins vegar hafi ríkisskattstjóri einnig ákveðið að falla frá boðuðum breytingum vegna gjaldáranna 2017–20 til að gefa stefnanda frekari möguleika á að útskýra og lagfæra verðlagningu sína. Þau gögn sem hafi legið til grundvallar skattbreytingum ríkisskattstjóra vegna gjaldársins 2016 hafi einungis verið skjölunarskýrsla vegna ársins 2018, sem ríkisskattstjóri hafi þess utan talið ábótavant. Ekki standist rök að stjórnvald byggji endurákvörðun á gögnum sem það segi í sama úrskurði ekki unnt að byggja eðlilega verðlagningu á. Sex ára tímafrestur til endurákvörðunar samkvæmt 1. mgr. 97. gr. tsl., sem runnið hefði út um áramótin 2021/22, hafi í raun ráðið endurákvörðun ríkisskattstjóra vegna rekstrarársins 2015. Stjórnvaldið hafi gripið til sönnunarreglna í stað rannsóknar og ákvörðunin sé því ógildanleg enda íþyngjandi.

- 26 Ríkisskattstjóri hafi ekki gætt að meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga. Aðferðafræði stefnanda við verðlagninguna hafi verið lögð til grundvallar en öðrum þætti þeirrar jöfnu hafi þó verið breytt með því að breyta kostnaðargrunninum án þess að taka einnig til skoðunar að breyta álagningunni. Ekki sé hægt að slíta í sundur kostnaðargrunninn og álagninguna. Framlegð sem hljótast eigi af kostnaðargrunni sé ákvörðuð á grundvelli hans. Ef kostnaðargrunnurinn stækkar lækki framlegðin sem hljótast eigi af honum.

- 27 Óraskaður úrskurður ríkisskattstjóra, þ.e. 50% brúttóframlegð á kostnaðarverð seldra vara að meðtöldum launakostnaði og fyrningum fastafjármuna, myndi leiða til mikillar verðhækkunar til Marigot Ltd. Varan yrði ósamkeppnishæf í sölu til endanlegra viðskiptavina samstæðunnar og rekstrargrundvöllur beggja félaga myndi skaðast. Það gæti ekki verið armslengdarverð. Í tölvupóstsamskiptum starfsmanns ríkisskattstjóra við ráðgjafa stefnanda 7.–8. febrúar 2023

hafi önnur leið verið nefnd til verðákvörðunar, sem staðist hefði armslengdarmælikvarða en leitt til umtalsvert lægri álagningar viðbótarskatta. Slíkt hefði samræmst meðalhófsreglu. Stjórnvöldum beri að beita armslengdarreglunni þó þau telji skattaðila ekki hafa sannað armslengdargrundvöll viðskiptanna, sbr. málsgrein 4.13 í leiðbeiningarreglum OECD.

- 28 Ríkisskattstjóri hafi brotið gegn lögmatísreglu stjórnásluréttarins enda ekki haldið sig innan heimilda laga við ákvörðunina. Íþyngjandi ákvarðanir þurfi að hafa skýra heimild í lögum um það hvaða kvaðir verði lagðar á borgarana. Vafa um túlkun slíkra ákvæða beri að túlka skattaðila í hag.
- 29 Íslenska dómaframkvæmd um beitingu milliverðlagsreglna skorti. Dönsk réttarframkvæmd heimili skattyfirvöldum að meta hvað sé rétt verð í viðskiptum tengdra aðila sé skjölun um það ábótavant. Við slíkt mat verði að byggja á bestu fáanlegu upplýsingum, jafnvel úr milliverðlagningargagnagrunnum, og matið að vera í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD. Í úrskurði ríkisskattstjóra segi að það sé ekki hlutverk embættisins, heldur gjaldanda, að búa sér til verðlagningarstefnu sem væri í betra samræmi við leiðbeiningarreglur OECD. En þar sem verðlagningin sé röng að mati ríkisskattstjóra beri embættinu að bregðast við því en ríkisskattstjóri hafi aðeins talið sig geta byggt á upplýsingum frá gjaldanda. Ríkisskattstjóra beri skylda til að meta og eftir atvikum leiðréttta verðlagningu, sbr. 3. mgr. 57. gr. tsl. og leiðbeiningarreglur OECD.
- 30 Ríkisskattstjóri hafi breytt kostnaðargrunni stefnanda í grundvallaratriðum en viðhaldið sömu álagningu. Slíkt hafi verið gert án viðhlítandi rökstuðnings og gagna. Þetta leiði til þess að stefnandi þurfi nú að rökstyðja af nákvæmni í skjölunargögnum sínum að þessi nálgun ríkisskattstjóra sé í raun rétt. Slíkt sé ekki lögmat beiting 3. mgr. 57. gr. tsl.
- 31 Stefnandi vísi til norsks úrskurðar yfirskattanefndar í máli nr. 01-NS 131/2017 en þar hafi úrskurður skattyfirvalda verið felldur úr gildi þar sem þau hafi ekki unnið viðhlítandi greiningar til að rökstyðja úrskurð sinn. Fullt tilefni hefði verið til að kanna málið nánar, rannsaka verð- og samningskjör og vinna samanburðargreiningu til að staðfesta armslengdargrunn kjaranna.
- 32 Stefnandi vísi til dóms almenna Evrópudómstólsins í málum nr. T 778/16 og T 892/16 þar sem framkvæmdastjórninni hafi ekki tekist að sýna fram á að fyrirtækið Apple hefði notið ólögmarks skattalegs ávinnings og leiðbeiningarreglum OECD hefði ekki verið beitt með réttum hætti m.t.t. greininga á hlutverkum og áhættum aðila. Ekki hafi tekist að sýna fram á að notaætti aðrar forsendur til að meta armslengdargrunn viðskiptanna en skattaðilinn sjálfur hefði notað í samanburðargreiningum sínum.
- 33 Stefnandi vísar einnig til dóms æðsta stjórnásludómstóls Póllands í máli nr. II FSK 974/22 um pólskt félag sem seldi um 95% vara sinna til tengds aðila. Skattyfirvöld hafi talið að í

söluverðinu hefði ekki verið tekið tillit til alls kostnaðar skv. kostnaðarálagningaraðferðinni. Var sú niðurstaða talin samræmast best armslengdargrunni að leiðréttu verðlagninguna með því að horfa til hagnaðarhlutfalls (EBIT margin) hjá félögum í sambærilegum rekstri. Það leiddi til minni hækkunar skattstofns en að leiðréttu kostnaðargrunn og miða áfram við óbreytta álagningarprósentu. Sá möguleiki að líta til annarra mælikvarða við ákvörðun á verðlagningu milli stefnanda og Marigot Ltd., sem leitt hefði til talsvert lægri álagningar viðbótarskatta en varð, en samt verið innan marka armslengdar, hafi ríkisskattstjóra verið vel kunnur, sbr. tölvupósta starfsmanns ríkisskattstjóra til ráðgjafa stefnanda 7.–8. febrúar 2023. Þetta varði einnig beitingu meðalhófsreglu stjórnisýsluréttar sem ríkisskattstjóri hafi virt að vettugi.

Efni

- 34 Ríkisskattstjóri hafi ekki mátt leiðréttu verð stefnanda með vísan til 3. gr. 57. gr. tsl. enda sé ósannað að verðlagningin eða skilmálarnir séu ekki sambærilegir því sem almennt gerist í viðskiptum ótengdra aðila. Enginn slíkur samanburður sé í úrskurði ríkisskattstjóra né sýnt fram á að verðið hafi verið í ósamræmi við armslengdarviðmið.
- 35 Ríkisskattstjóri haldi því ranglega fram að móðurfélag stefnanda sé fyrst og fremst sölufélag. Töluverð vinnsla fari fram á afurðunum hjá Marigot Ltd. áður en varan sé seld til þriðju aðila. Ferlið tryggi samkeppnishæfni vörunnar og byggist á tveggja áratuga rannsóknar- og þróunarvinnu móðurfélagsins sem sjái einnig um allt markaðsstarf og nauðsynleg skrifstofu- og stjórnunarverkefni fyrir alla samstæðuna. Hið sama megi segja um framleiðsluferlið frá þörunganámi til endanlegrar afurðar. Vörur sem í upphafi séu unnar af stefnanda séu stundum aðeins lítið brot af endanlegri söluvöru móðurfélagsins. Áhættuþættir í starfseminni liggja að mestu hjá móðurfélaginu; þ.m.t. framleiðslu-, markaðs-, birgða-, sölu-, umhverfis-, gengis- og fjármögnunaráhætta. Hlutverka- og áhættuskipting félaganna eigi að endurspeglast í milliverðlagningu og armslengdarverði. Ómögulegt hefði verið fyrir stefnanda að standa á eigin fótum án fjárfestingar, framangreindra hlutverka og áhættu Marigot Ltd. Ríkisskattstjóri ofmeti hlutverk stefnanda í virðiskeðju samstæðunnar og vanmeti framlag móðurfélagsins, sbr. málsgrein 4.9 í leiðbeiningarreglum OECD þar sem skattyfirvöld séu hvött til að vera sveigjanleg í nálgun og miða greiningu á milliverðlagningu við rekstrarlegan raunveruleika skattaðila.
- 36 Marigot Ltd. sé frumkvöðullinn í samstæðunni sem beri áhættuna og hafi fjárfest umtalsvert í þróun markaðarins, þróað námuaðstöðuna á Íslandi, samið við og undirritað leyfissamninga við íslensk stjórnvöld og einangrað stefnanda frá áhættu með því að tryggja sölu allra afurða stefnanda.

- 37 Í kafla D.1.2, málsgrein 1.51, í leiðbeiningarreglum OECD, útg. 2017, komi fram mikilvægi þess að hafa í huga hvernig virði sé skapað innan samstæðna í heild sinni, hver hlutverk tengdra félaga séu, hvernig þau hlutverk tengist innbyrðis og framlag félaganna til virðissköpunar. Við hlutverkagreiningu skuli skv. málsgrein 1.54 í leiðbeiningarreglum OECD, útg. 2017, líta til þeirra eigna sem nýttar séu í viðskiptunum, svo sem verksmiðja og búnaðar, notkunar verðmætra óefnislegra eigna og eðlis eignanna almennt, svo sem aldurs, markaðsvirðis, staðsetningar og verndar eignarréttinda þeirra. Rétt afmörkuð viðskipti tengdra aðila skuli vera verðlögð m.t.t. fjárhagslegra og annarra afleiðinga af áhættu aðila, sbr. málsgreinar 1.100 og 1.102 í leiðbeiningarreglum OECD, útg. 2017.
- 38 Í kynningu sem stefnandi hafi afhent ríkisskattstjóra á fundi 12. nóvember 2021 hafi nánari grein verið gerð fyrir framleiðslu-, rannsóknar- og þróunarvinnu móðurfélagsins, ritrýndum greinum þar að baki frá 2004, umfangi yfir 100 vörumerkja móðurfélagsins sem náí aftur til ársins 1996, söluneti þess í um 70 löndum, fjárfestingu móðurfélagsins í stefnanda undanfarin 14 ár fyrir um 24.000.000 evra og virðiskeðju samstæðunnar. Rakin hafi verið starfsemi stefnanda sem námufyrirtækis er byggi starfsemi sína á almennum leyfum, sem takmarkist af tíma og umfangi hráfnisins sem félagið geti sótt. Ríkisskattstjóri hafi ekki í úrskurði sínum lagt neitt efnislegt mat á framangreint, frekar en önnur viðbótargögn stefnanda, heldur eingöngu byggt á skjölunarskýrslunni sem ríkisskattstjóri hafi talið ábótavant.
- 39 Mat skattýfirvalda, um að milliverðlagsaðferð stefnanda hafi ekki verið í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD, sé rangt. Kostnaðarálagningaraðferð hafi verið beitt í viðskiptum við móðurfélagið. Sú aðferð hafi verið talin hentug við sölu hálfunninna vara milli tengdra félaga, sbr. málsgrein 2.39 í leiðbeiningarreglum OECD, útg. 2010. Milliverðlagsstefna Marigot Ltd. hafi gert ráð fyrir 50% brúttóframlegð af kostnaðarverði seldra vara. Afmarka þurfi réttan kostnaðargrunn en ofan á hann sé lagt álag til að skapa afkomu sem endurspegli hlutverk aðila, áhættur og markaðsaðstæður. Álag sem varði 50% brúttóframlegð hafi verið byggt á þeirri forsendu að launakostnaður og fyrning fastafjármuna yrðu ekki talin með í kostnaðarverði seldra vara. Að öðrum kosti hefði brúttóframlegð verið ákvörðuð lægri. Engin lög, reglur eða staðlar kveði á um ákveðna lágmarks brúttóframlegð. Fengi grundvöllur endurákvörðunar ríkisskattstjóra um 50% brúttóframlegð á kostnaðarverð seldra vara að meðtöldum launakostnaði og fyrningum fastafjármuna að standa óhaggaður þyrfti verðið til Marigot Ltd. að hækka umtalsvert. Þar með myndi samkeppnishæfni samstæðunnar skerðast og rekstrargrundvöllur skaðast.
- 40 Yfirsattanevnd hafi réttlætt þá aðferð ríkisskattstjóra að beita óbreyttri álagningu og framlegð á stökkbreyttan kostnaðargrunn og vísað til greiningar Deloitte frá janúar 2021 þrátt fyrir að sú

greining hafi ekki sýnt nægilega vel að verðlagningin hafi verið í samræmi við armslengdarregluna. Þar sem framlegðarbilið sé þar frá 4,8% til 93,8% nái það yfir nánast öll fyrirtæki óháð verðlagningu þeirra. Allur samanburður sé erfiður og því sé kostnaðarálagningar aðferð ekki jafn mikið notuð og nettó kostnaður með álagningu (e. net cost plus mark-up) þar sem miðað sé við víðtækari kostnaðargrunn. Það tryggi að flokkun kostnaðar hjá samanburðarfélögunum ráði ekki úrslitum.

- 41 Yfirsattanefnd hefði átt að skoða hvaða áhrif það hefði að breyta kostnaðargrunninum og nota 50% framlegð. Horfa svo á sömu hagnaðarvísa hjá samanburðarfélögunum og sjá hvaða áhrif hinn breytti kostnaðargrunnur hefði á hagnaðarvísa stefnanda í samanburði við þá. Stefnandi telur töluleg gögn sýna fram á að verulega færri kostnaðarliðir hafi verið taldir inn í brúttó framlegð þeirra félaga sem borin hafi verið saman við stefnanda en hjá stefnanda, enda fari hagnaðarhlutfall þeirra félaga gríðarlega mikið niður þegar horft sé á bæði nettó kostnað með álagningu sem og rekstrarhagnaðarhlutfall. Bæði taki þau til kostnaðar í mun víðara samhengi og séu því líklega mun samanburðarhæfari við sambærilega hagnaðarvísa hjá stefnanda. Stefnandi skeri sig mun meira úr hópnum eftir úrskurð ríkisskattstjóra en fyrir. Því hljóti skattyfirvöldum að hafa mátt vera ljóst að niðurstaða ríkisskattstjóra væri ekki í samræmi við armslengdarregluna. Standi úrskurðirnir þurfi stefnandi að beita verðlagningu sem standist ekki armslengdarregluna og án þess að samsvarandi leiðrétting fáiast í hinu ríkinu, Írlandi. Skjóti því skökku við að segja annars vegar að aðferð stefnanda við verðlagninguna hafi verið ónothæf en nota hana engu að síður með því að kollvarpa forsendum hennar.
- 42 Úrskurðirnir byggist ranglega á því að stefnandi hafi vikið frá reikningsskilareglum og stöðlum við ákvörðun kostnaðargrunnsins í viðskiptunum. Hvorki 57. gr. tsl. né leiðbeiningarreglur OECD geymi tilvísun til reikningsskilastaðla eða reglna eða áskilnað um að við þær sé stuðst við ákvörðun um verðlagninguna. Hvergi komi fram að möguleg frávik frá þeim leiði sjálfkrafa til þess að brot teljist framið á leiðbeiningarreglunum eða að verðlagning teljist vera í trássi við armslengdarviðmið. Leiðbeiningarreglurnar geri ráð fyrir mismunandi leiðum til að ákvarða rétt verð, sbr. málsgreinar 2.58 (í útg. 2017) og 4.8. Komi fram að milliverðlagning sé ekki nákvæm vísindi og ekki sé alltaf unnt að finna eina rétta armslengdarverðið. Því gæti þurft að ákvarða rétt verð innan tiltekinna marka ásættanlegra fjárhæða. Valin aðferð sé ekki aðalatriðið heldur verðið. Skattaðilar eigi að finna rétt verð í viðskiptum við tengda aðila. Armslengdarreglu tsl. sé ekki ætlað að hegna gjaldendum fyrir þá leið sem valin sé, heldur heimila yfirvöldum að leiðrétta verðlagningu til samræmis við almenna verðlagningu í viðskiptum ótengdra aðila.

- 43 Þótt ríkisskattstjóri telji stefnanda hafa farið á svig við 3. mgr. 33. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga í reikningsskilum sínum eða þótt meint vanhöld væru á skjölunarskýrslu stefnanda geti verðið í viðskiptum við móðurfélagið samt ekki talist rangt í skattalegu tilliti. Stefnandi hafi lagt fram frekari gögn sem styðji armslengdargrundvöll viðskiptanna, sem ríkisskattstjóri hafi ekki lagt neitt efnislegt mat á í úrskurði sínum.
- 44 Stefnandi krefst að auki endurgreiðslu 103.680.109 kr. sem hann greiddi til samræmis við úrskurð ríkisskattstjóra 11. febrúar 2022, ásamt vöxtum frá greiðsludegi og dráttarvöxtum frá höfðun máls.
- 45 Til vara krefst stefnandi að álag skv. 2. mgr. 108. gr. tsl. verði fellt niður og það endurgreitt, eða 17.776.776 kr. ásamt vöxtum og dráttarvöxtum. Beiting álags sé heimil en ekki skyldubundin. Grundvöllur álagsbeitingar sé í raun sök, enda sé það refsikennd viðurlög. 3. mgr. 108. gr. tsl. heimili að falla frá beitingu álags enda verði gjaldanda ekki kennt um annmarka á framtali sínu. Álagi verði ekki beitt í málum sem byggist eingöngu á álitum skattyfirvalda við beitingu matskenndra réttarreglna. Íþyngjandi ákvæði skattalaga beri í vafatilfellum að túlka þröngt. Verulegur vafi sé um réttan skattstofn í málinu, milliverðlagningarreglurnar séu nýlegar í íslenskri skattaframkvæmd og lítið um fordæmi fyrir skattaðila. Engin sök sé hjá stefnanda sem hafi verið í góðri trú um rétta framkvæmd.

Helstu málsástæður stefnda

- 46 Stefndi byggir sýknukröfu sína á því að skattyfirvöldum hafi verið heimilt endurmat verðlagningar stefnanda og móðurfélags hans og í kjölfarið endurákvörðun skattstofns. Ákvæðum tsl. um óvenjuleg skipti í fjármálum sé ætlað að tryggja sambærilegt verð í viðskiptum tengdra aðila og ótengdra. Við heildarmat á viðskiptum tengdra samningsaðila séu skoðaðir samningsskilmálar og verð og þau borin saman við skilmála og verð í sambærilegum viðskiptum ótengdra aðila á sambærilegum markaði.
- 47 Stefndi tekur undir afstöðu og röksemdir skattyfirvalda. Í úrskurðunum komi fram að stefnandi hafi ekki fylgt fyrirmælum kostnaðarálagningaraðferðar í leiðbeiningarreglum OECD og viðskiptin hafi ekki verið í samræmi við armslengdarreglu, sbr. 3. og 5. mgr. 57. gr. tsl. og 4. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Kostnaðarverð seldra vara hafi verið vanmetið og ekki sambærilegt viðskiptum ótengdra aðila, þar sem ekki hafi verið tekið tillit til launa og afskrifta.

Form

- 48 Gætt hafi verið að réttum málsmeðferðarreglum við meðferð máls stefnanda hjá skattyfirvöldum. Í úrskurðum þeirra hafi verið gerð grein fyrir upplýsinga- og gagnaöflun í málinu. Stefnandi hafi verið gefinn aukinn frestur til að afhenda gögn og andmæli og koma og kynna starfsemi og milliverðlagningarstefnu sína fyrir ríkisskattstjóra. Skjölunargögn

stefnanda sem hann hafi afhent 8. október 2020 hafi verið ófullnægjandi og ekki unnt að leggja viðhlítandi mat á skilmála og verðlagningu í viðskiptum stefnanda og Marigot Ltd. Í úrskurði yfirkattaneftndar hafi verið áréttað að aðilar deildu ekki um að slíkur ágalli væri á skjölunarskýrslunni.

- 49 Gögn stefnanda hafi verið misvísandi því í samanburðargreiningu sinni, dags. 1. janúar 2021, hafi stefnandi sagt nettóálagningaraðferðina mest viðeigandi til notkunar í viðskiptunum við móðurfélagið. Skjölunarskýrsla stefnanda sýni hins vegar að hann hafi ekki notað þá aðferð heldur kostnaðarálagningaraðferð.
- 50 Stefnandi hafi í bréfi, dags. 22. september 2021, haldið því fram að móðurfélagið hefði beitt aðferð sem lýst væri í skjölunarskýrslunni 2018 með samræmdum hætti um árabil. Á meðan mál stefnanda sætti meðferð skattýfirvalda, frá ágúst 2020 til desemberloka 2022, hafi stefnandi þó ekki afhent uppfærð skjölunargögn.
- 51 Eftir liðinn andmælafrest hafi ríkisskattstjóri fundað með stefnanda 12. nóvember 2021. Þar hafi stefnandi kynnt starfsemi sína og sjónarmið um verðlagninguna gagnvart móðurfélaginu. Stefnandi hafi þar fengið aukinn frest til að bæta skjölun, sem hann hafði boðað á fundinum. Fresturinn hafi eingöngu verið til hagsbóta fyrir stefnanda en ekki varðað það að fyrirbyggjandi gögn teldust ótraust. Engin bætt skjölunargögn hafi borist frá stefnanda.
- 52 Ríkisskattstjóri hafi úrskurðað um aðeins eitt gjaldár og þannig gefið stefnanda viðbótarfrest til að bæta úr skjölun gjaldáranna 2017–20. Það hafi stefnandi ekki gert eftir úrskurðinn 30. desember 2021 og ríkisskattstjóri þá tilkynnt á ný um fyrirhugaða endurákvörðun. Eftir fundinn 12. nóvember 2021 lagði stefnandi þó ekki fram frekari gögn með andmælum sínum, dags. 14. nóvember 2022.
- 53 Mál stefnanda hafi verið fullrannsakað og ekki hafi verið brotið gegn rannsóknarreglu stjórnarsýslulaga. Vanræksla stefnanda á að sinna skjölunarskyldu sinni komi ekki í veg fyrir að skattýfirvöld geti fellt úrskurði í máli hans. Ríkisskattstjóri hafi, jafnvel með auknum andmælafresti, kallað eftir gögnum frá stefnanda sem er óumdeilt að hafi reynst ófullnægjandi.
- 54 Ekki hafi verið brotið gegn meðalhófsreglu stjórnarsýsluréttar. Skattaðilum beri að skjala viðskipti sín við tengda aðila yfir landamæri og skýra þannig verðlagningu sína, sbr. 57. gr. tsl. og reglugerð nr. 1180/2014. Skrá skyldi upplýsingar um eðli og umfang viðskipta, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs. Það hafi stefnandi ekki uppfyllt.
- 55 Stefnandi hafi hvorki upplýst á hvaða aðferð verðákvörðunina byggðist né að verðið hefði verið sambærilegt viðskiptum ótengdra aðila rekstrarárin 2015–19. Gögn stefnanda hafi ekki lagt grundvöll að marktækum samanburði við matið á verðlagningunni, stefnanda verið það ljóst og hann hafi ekki bætt úr þeim annmörkum með málshöfðuninni.

- 56 Niðurstöður skattýfirvalda hafi byggst á upplýsingum frá stefnanda, m.a. að í félagasamstæðunni hafi verðákvörðun um árábil miðast við að ná a.m.k. 50% brúttóframlegð af sölu, þ.e. að frádregnum beinum kostnaði, og byggt á kostnaðarálagningaraðferðinni. Stefndi telur nærtækast að beita sömu aðferð. Skattýfirvöld hafi fyrst og fremst leiðrétt verðlagninguna til samræmis við leiðbeiningarreglur OECD í úrskurðum sínum með því að bæta við launakostnaði og afskriftum fastafjármuna, sem stefnandi hafi undanskilið. Verð á vörum stefnanda hafi ekki orðið ósamkeppnishæf á grundvelli endurákvörðunar skattýfirvalda.
- 57 Ekki hafi verið brotið gegn lögætisreglu. Í úrskurðunum sé rökstutt að útfærsla stefnanda á kostnaðarálagningaraðferðinni hafi hvorki samræmst leiðbeiningarreglum OECD né armlengdarreglu 3. mgr., sbr. 5. mgr., 57. gr. tsl. og reglugerðar nr. 1180/2014.
- 58 Nákvæmni og umfang skjölunar á viðskiptum tengdra aðila leiði af 57. gr. tsl. og reglugerð nr. 1180/2014. Hafa beri hliðsjón af leiðbeiningarreglum OECD við skýringu og beitingu milliverðsreglna 57. gr. tsl. Stefndi styðjist skv. skjölunargögnum sínum við kostnaðarálagningaraðferð þar sem markaðsverð vöru eða þjónustu sé fundið með því að ákvarða kostnaðarverð hennar að viðbættu hæfilegu hagnaðarlutfalli, sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Aðferðin taki mið af beinum og óbeinum kostnaði hjá seljanda að viðbættri hæfilegri álagningu sem miðist við þátt og hlutverk seljanda í viðskiptunum og markaðsaðstæðum hverju sinni.
- 59 Stefndi hafi undanskilið veigamikla þætti beins og óbeins framleiðslukostnaðar, þ.e. launakostnað og afskriftir fastafjármuna, frá kostnaðargrunni sínum við verðákvörðunina. Þá hafi ósamræmis gætt innan samstæðunnar. Í ársreikningum Marigot 2015–19 sé um helmingur alls launakostnaðar talinn með í kostnaðarverði seldra vara, ólíkt aðferð stefnanda sem ekki hafi sýnt fram á armlengd. Úrskurðir skattýfirvalda hafi því verið byggðir á lögætum grunni.
- 60 Skjölunarskýrslan varpi í reynd engu ljósi á verðlagninguna og geri ekki kleift að leggja mat á hvort verðið stæðist armlengdarreglu, sbr. 5. mgr. 57. gr. tsl. og 2. mgr. 3. gr., sbr. 6. gr., reglugerðar nr. 1180/2014, enda komi ekki annað fram um verðlagningu í viðskiptunum en að þar sé tekið mið af þeirri stefnu samstæðunnar að ná að lágmarki 50% framlegð af sölu að teknu tilliti til framleiðslukostnaðar. Komi ekkert fram um það hvort eða þá að hvaða marki sú verðviðmiðun styðjist við upplýsingar um verðákvörðun í hliðstæðum viðskiptum milli ótengdra aðila, sbr. 2. mgr. 3. gr. og 10. gr. reglugerðarinnar. Í samanburðargreiningu stefnanda í janúar 2021 hafi hvorki verið tekið mið af samanburðarhæfum viðskiptum né afurðum, heldur lúti greiningin almennt að nettóálagningu í starfsemi þeirra fyrirtækja á sviði náma- og málmvinnslu sem tilgreind séu í skýrslunni. Enginn marktækur ytri samanburður hafi legið fyrir til að meta mætti verðlagninguna. Mat og leiðrétting skattýfirvalda á verðlagningu í

viðskiptunum til samræmis við leiðbeiningarreglur OECD og viðurkenndar reikningsskilareglur hafi samræmst 3. mgr. 57. gr. tsl.

- 61 Skattyfirvöld eigi að lögum að meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagninguna í skattalegu tilliti út frá þeim gögnum sem stefnandi hafi lagt fram. Framtals- og upplýsingaskyldan hvíli á stefnanda, sbr. 90. og 102. gr. tsl. Það sé ekki hlutverk ríkisskattstjóra að útbúa milliverðlagningarstefnu eða skjölunargögn fyrir stefnanda. Engir formgallar hafi verið á málsmeðferð hjá skattyfirvöldum sem leitt gætu til ógildingar rökréttra úrskurða þeirra sem byggist á málefnalegum forsendum.

Efni

- 62 Verðlagning í viðskiptum stefnanda og móðurfélagsins hafi ekki verið sambærileg því sem almennt hafi gerst í viðskiptum milli ótengdra aðila árin 2015–19. Ríkisskattstjóra hafi því verið rétt að leiðrétta hana, sbr. 3. mgr. 57. gr. tsl., og endurákvarða opinber gjöld stefnanda. Verðið í viðskiptunum hefði verið ákvarðað of lágt, sbr. 3. mgr. 57. gr. tsl. Stefnandi hafi sagst hafa miðað við 50% framlegð af sölu við ákvörðun verðs. Einungis hafi að takmörkuðu leyti verið tekið tillit til beins og óbeins framleiðslukostnaðar skv. skjölunargögnum við ákvörðun kostnaðarverðs enda launakostnaður og afskriftir fastafjármuna undanskilin. Aðeins hafi verið tekið tillit til efniskostnaðar, kostnaðar við þökkun og flutning, kostnaðar vegna rafmagnsnotkunar og ræktunarkostnaðar við ákvörðun kostnaðarverðs. Aðferð stefnanda hafi hvorki verið í samræmi við reikningsskilareglur né leiðbeiningarreglur OECD og söluverðið til móðurfélagsins hafi verið vanmetið. Hagnaðarhlutfall stefnanda, þ.e. hagnaður sem hlutfall af tekjum af sölunni, hafi vegna þessa orðið mun lægra en ella og mun lægra en hjá Marigot Ltd. Ríkisskattstjóri hafi talið tilganginn með hinni afbrigðilegu verðlagningu að flytja hagnað frá Íslandi til umtalsvert lægri skattlagningar á Írlandi.
- 63 Skjölunargögn stefnanda 2018 sýni að um 99% af framleiðslu stefnanda hafi verið seld móðurfélaginu til Írlands og að samkeppnisaðilar stefnanda hafi verið fáir. Gerð hafi verið nánari grein fyrir eðli og umfangi viðskiptanna í skýrslunni og þætti hvors aðila um sig í starfseminni. Þá hafi verið færð rök fyrir vali á kostnaðarálagningaraðferðinni, að auki fjallað um aðrar aðferðir og þær ekki taldar nothæfar.
- 64 Í 3. mgr. 57. gr. tsl. komi fram að ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum milli tengdra lögaðila eru ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila skuli meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagninguna og ákvarða skattstofn eða skattstofna að nýju eftir því hvort verð reynist of- eða vanmetið. Með viðskiptum sé átt við almenn kaup og sölu á vörum og þjónustu, efnislegum og óefnislegum eignum og hvers kyns fjármálagerningum. Í 4. mgr. 57. gr. tsl. sé síðan skilgreint nánar hvenær lögaðilar teljist tengdir í skilningi 3. mgr.

- ákvæðisins. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 142/2013 komi fram að milliverðlagningarreglur byggist á armslengdarsjónarmiðum og taki m.a. til verðs á vörum og þjónustu og hvers konar viðskipta með rekstrarleg aðföng, svo sem nánar greini. Sé tekið fram að þegar viðskipti eigi sér stað milli tengdra aðila sé ekki tryggt að kjör og skilmálar ráðist af markaðslegum forsendum þar sem aðrar forsendur, svo sem skattalegar, geti staðið að baki ráðstöfunum og ákvörðun um milliverðlagningu geti leitt til skattasniðgöngu. Þá sé þess getið að 1. mgr. 57. gr. tsl. sé almennt skattasniðgönguákvæði og að reglum frumvarpsins sé ekki ætlað að rýra gildi þess heldur að vera viðbót við gildandi rétt.
- 65 Við lögfestingu milliverðlagsreglna 57. gr. tsl. hafi sérstaklega verið tekið fram í 3. mgr. 57. gr. að verðlagningu milli tengdra aðila mætti leiðréttu væri hún ekki í samræmi við það sem almennt gerðist hjá ótengdum aðilum. Í athugasemdum við 11. gr. frumvarps þess er varð að lögum nr. 142/2013 hafi komið fram að lögaðili þyrfti að geta sýnt fram á það með fullnægjandi hætti að verð og skilmálar í viðskiptum við tengda aðila væru sambærileg viðskiptum ótengdra aðila eða að öðru leyti í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD. Með 3. gr. laga nr. 33/2015 um breytingu á tsl. og fleiri skattalögum hafi tilvísanir 3. og 5. mgr. 57. gr. tsl. til leiðbeiningarreglna OECD verið felldar niður. Af lögskýringargögnum verði þó ráðið að engar efnisbreytingar á ákvæðum 3.-6. mgr. 57. gr. tsl. hafi falist í breytingunni.
- 66 Í 5. mgr. 57. gr. tsl. sé kveðið á um skjölunarskyldur viðskipta við tengda aðila. Skjölunarskyldan feli í sér að lögaðili skrái upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs. Varðveita skuli sérstaklega í sjö ár frá lokum reikningsárs gögn um slík viðskipti, upplýsingar um viðskiptaskilmála, veltu, eignir og annað sem þýðingu kunni að hafa við milliverðlagninguna og sýna fram á að verð og skilmálar séu sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila undir sambærilegum kringumstæðum. Staðfesta skuli skjölunarskyldu og skjölun við framtalsskil og svara beiðni skattyfirvalda um aðgang að skjölunarskyldum gögnum innan 45 daga.
- 67 Reglugerð nr. 1180/2014 um skjölun og milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila sé sett skv. heimild í 6. mgr. 57. gr. tsl. Samkvæmt 2. gr. reglugerðarinnar feli skjölun í sér upplýsingaöflun, skráningu upplýsinga og varðveislu gagna með það að markmiði að aðili geti sýnt fram á að verðákvörðun og viðskiptaskilmálar milli tengdra aðila standist armslengdarreglu. Magn og innihald upplýsinga og gagna sem varðveita beri skuli taka mið af eðli og umfangi viðskipta og vera þannig framsett að þau tryggi sem best aðgengi skattyfirvalda við athugun á því hvort verð sé í samræmi við armslengdarregluna.
- 68 Í 6. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 sé nánara ákvæði um hvað skjölun skuli innifela, m.a. upplýsingar um viðskiptaskilmála, þ.m.t. upplýsingar um greiðslukjör. Skjölunarskyldur aðili

skuli einnig, eftir því sem við á, varðveita upplýsingar um kostnaðarverð þeirrar vöru, þjónustu eða eigna sem hann kaupir af eða selji tengdum aðila. Skrá skuli og varðveita upplýsingar um hvernig ákvörðun um verð hafi verið tekin og í reglubundnum eða viðvarandi viðskiptum skuli vera til lýsing á því hvernig viðskipti gangi fyrir sig, t.a.m. upplýsingar um verðþróun, hvernig vara sé pöntuð og upplýsingar um afhendingu.

- 69 Samkvæmt 9. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 skuli í skjölun gera grein fyrir þeim aðferðum sem notaðar séu við verðákvörðunina, hvers vegna tiltekin aðferð hafi verið valin og hvernig hún leiði til þess að verðlagning sé í samræmi við armslengdarsjónarmið. Í a–e-lið 2. mgr. 9. gr. séu taldar upp aðferðir við verðlagningu skv. leiðbeiningarreglum OECD og veita skuli upplýsingar um að hvaða marki verðlagning sé í samræmi við valda aðferð. Skjölun skal skv. 10. gr. reglugerðarinnar fela í sér samanburðargreiningu eftir því sem við eigi, þ.e. greina skal samanburð á verði og öðrum viðskiptaskilmálum tengdra aðila annars vegar og ótengdra hins vegar. Samanburðargreiningin ásamt öðrum skjöluðum upplýsingum myndi grunn til mats á því hvort verð og skilmálar í viðskiptum séu í samræmi við armslengdarreglu.
- 70 Við skýringu og beitingu milliverðsreglna 57. gr. tsl. sé höfð hliðsjón af leiðbeiningarreglum OECD. Samkvæmt þeim feli beiting armslengdarreglunnar í sér samanburð á samningsskilmálum í sambærilegum viðskiptum tengdra og ótengdra aðila. Ýmsir þættir geti haft áhrif á samanburðarhæfi viðskipta, svo sem einkenni þeirrar vöru eða þjónustu sem um ræði, greining á starfsemi og hlutverki hlutaðeigandi fyrirtækja sem eigi í viðskiptum, samningsskilmálar, efnahagslegar aðstæður og viðskiptastefna fyrirtækis. Fram komi í leiðbeiningarreglunum að aðferðir við verðlagningu miði að því að skera úr um hvort skilmálar í viðskiptum milli tengdra aðila samrýmist armslengdarreglu. Misjafnt sé eftir atvikum hvaða aðferð henti best hverju sinni og engin ein aðferð henti í öllum tilvikum, sbr. málsgrein 2.2.
- 71 Í leiðbeiningarreglum OECD sé greint á milli þriggja hefðbundinna aðferða við verðákvörðun og tveggja hagnaðaraðferða. Hefðbundnu aðferðirnar séu almennt taldar árangursríkari til að meta armslengd viðskipta tengdra aðila og af þeim sé samanburðaraðferðin talin heppilegust. Beiting hennar sé þó háð því að unnt sé að finna samanburðarhæfar vörur. Með kostnaðarálagningaraðferð sé markaðsverð vöru eða þjónustu fengið með því að ákvarða kostnaðarverð hennar í hendi seljanda, einkum m.t.t. beins og óbeins kostnaðar seljanda, að viðbættu hæfilegu hagnaðarlutfalli eða álagningu sem miðist við þátt og hlutverk seljanda í viðskiptunum og markaðsaðstæður hverju sinni. Kostnaðarálagningaraðferðin sé talin nýttast best við sölu á hálfunninni vöru milli tengdra aðila, þeir samnýti sameiginlega aðstöðu vegna starfsemi, þeir eigi í langtímaviðskiptum með vöru eða í þjónustuviðskiptum, sbr. málsgrein 2.39 í leiðbeiningarreglunum.

- 72 Stefndi taki undir það sem lagt sé til grundvallar í úrskurði yfirséttanefndar, að slík greining á starfsemi, svo sem með tilliti til hlutverka fyrirtækja í viðskiptum og áhættuskiptingar sem stefnandi byggir á að hafi ekki verið tekið nægilegt tillit til, hafi einkum þýðingu við mat á samanburðarhæfni viðskipta hverju sinni. Það er hvort viðskipti ótengds aðila séu samanburðarhæf við þau viðskipti milli tengdra aðila sem til athugunar séu þannig að marktækum samanburði verði við komið, sbr. umfjöllun um samanburðargreiningu og 10. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Stefndi dragi ekki í efa þær skýringar stefnanda að verðmætasköpun tengd kalkþörungavinnslu hafi fyrst og fremst verið til komin vegna vinnu og rannsókna á vegum Marigot Ltd. yfir langt tímabil. Þá liggja og fyrir að af hendi Marigot Ltd. fari fram frekari vinnsla á afurðunum. Stefndi telji hins vegar að stefnandi geri of lítið úr hlutverki sínu og sérstöðu innan samstæðunnar. Ómögulegt hafi verið að afla hráefnisins annars staðar frá í sambærilegum gæðum með jafn áreiðanlegum hætti. Vinnsla kalkþörungna úr sjó hafi verið bönnuð við Bretland og Írland. Íslenskur uppruni vörunnar þyki eftirsóknarverður og hafi verið notaður við markaðssetningu. Eðlilegt væri að líta á það sem óefnislega eign sem rétt væri að stefnandi fengi virði fyrir, enda virðissköpun stefnanda mikilvæg og ekki um einfalt samband frumkvöðuls og námavinnsluaðila að ræða. Engin rök standi til þess að horfa bæri sérstaklega á fjárfestingu Marigot Ltd. við ákvörðun verðlagningarinnar.
- 73 Kostnaðarálagningaraðferðinni sé lýst í leiðbeiningarreglum OECD, m.a. með dæmum, sbr. málsgreinar 2.39–2.55. Við beitingu aðferðarinnar þurfi að leiða fram kostnaðarverð hinnar seldu vöru og hæfilega álagningu í viðskiptunum. Þannig fundið verð sé síðan borið saman við söluverð í hinum tengdu viðskiptum. Við ákvörðun um hæfilega álagningu þurfi skv. leiðbeiningarreglunum að taka tillit til bæði framlags seljanda í viðskiptunum og markaðsaðstæðna. Unnt sé að styðjast við bæði innri samanburð, þ.e. álagningu í viðskiptum seljanda við ótengd fyrirtæki, og ytri samanburð, þ.e. álagningu í ótengdum viðskiptum þriðja aðila, sbr. til hliðsjónar hugtaksskilgreiningar í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Mikilvægt sé, til að tryggja samræmi, að miða við sama kostnaðargrunn, þ.e. að sömu kostnaðarliðir séu teknir með í reikninginn við samanburð tengdra og ótengdra viðskipta. Fram komi að þrátt fyrir að reikningsskilavenjur geti verið ólíkar í einstökum tilvikum megi almennt skipta kostnaði fyrirtækis í þrennt, þ.e. beinan framleiðslukostnað, t.d. kostnað við kaup hráefnis, óbeinan framleiðslukostnað, t.d. kostnað við viðhald eigna sem notaðar séu við framleiðsluna í heild sinni, og annan almennan kostnað fyrirtækis, t.d. stjórnunarkostnað. Sé rakið í leiðbeiningarreglunum að við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar þurfi að taka tillit til bæði beins og óbeins kostnaðar við framleiðslu vöru auk þess sem í sumum tilvikum geti verið rétt að líta til almenns kostnaðar fyrirtækis, sbr. málsgreinar 2.46 og 2.48.

- 74 Mikilvægt sé, sbr. leiðbeiningarreglur OECD, að ákvörðun um hvaða kostnaðarliði eigi að hafa í kostnaðarverði seldra vara sé gagnsæ, málefnaleg og vel rökstudd. Kostnaðarálagið sé alfarið háð mati skattaðila. Stefnandi hafi lagt til grundvallar að álagið yrði að lágmarki 50% af brúttóframlegð af sölu og að því viðmiði væri beitt fyrir öll félög innan samstæðunnar. Í úrskurði ríkisskattstjóra hafi verið rakið að kostnaðarverð seldra vara hafi verið skilgreint með mismunandi hætti hjá stefnanda og Marigot Ltd. Launakostnaður hafi t.d. verið tekinn með í kostnaðarverði seldra vara hjá Marigot Ltd. en ekki hjá stefnanda. Þannig verði hærri tekjur til hjá Marigot Ltd. og samsvarandi lækkun verði á tekjum stefnanda. Grundvöllur þeirrar framlegðar sem stefnt hafi verið að innan samstæðunnar geti aldrei orðið sá sami hjá Marigot Ltd. annars vegar og stefnanda hins vegar.
- 75 Gagnvart ríkisskattstjóra hafi stefnandi lagt áherslu á að stefnt væri að a.m.k. 50% brúttóframlegð eftir kostnaðarverð seldra vara. Á upphafsstigum málsins hafi ríkisskattstjóri skorað á stefnanda, með bréfi 28. október 2020, að skýra nánar ákvörðun félagsins um þetta. Ríkisskattstjóri hafi notað upplýsingar sem stefnandi hafði veitt við útreikninga sína, enda sú aðferð sem hann sagðist nota. Mótmælt sé að skattfyrvöld hefðu átt að endurákværða brúttóframlegð stefnanda samhliða leiðréttingum á kostnaðarverði. Einnig sé því mótmælt að lögsmætar breytingar á rangri verðlagningu stefnanda leiði til þess að Marigot Ltd. geti ekki selt sína vöru á samkeppnishæfum kjörum.
- 76 Stefndi telji að ákvarðanir skattfyrvalda standist íslensk lög og reglugerðir, armslengdarregluna og leiðbeiningarreglur OECD og skattfyrvöldum sé heimilt að leiðrétta verðlagningu stefnanda. Stefnandi beri ábyrgð á því að skjala viðskipti sín með þeim hætti að skattfyrvöld geti gengið úr skugga um að verð í viðskiptum hans við tengda aðila sé í samræmi við armslengdarregluna, sbr. 1. og 2. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Skjölunargögnin eigi að geta, ásamt fylgiskjölum, staðið ein og óstudd þegar komi að verði og verðákvörðunum í viðskiptum tengdra aðila. Skattfyrvöld geti því aðeins byggt á þeim upplýsingum sem stefnandi afhendi. Stefndi sé sammála niðurstöðu yfirkattaneftndar um að viðmiðun stefnanda sjálfs um 50% brúttóframlegð sé ekki um skör fram.
- 77 Þrátt fyrir að leiðbeiningarreglur OECD geri samkvæmt framansögðu ráð fyrir vissu svigrúmi við ákvörðun á kostnaðarverði við beitingu kostnaðarálagningaraðferðar sé ljóst að ávallt beri að telja beinan framleiðslukostnað vöru til kostnaðarverðs hennar. Beiting kostnaðarálagningaraðferðarinnar myndi að öðrum kosti missa algerlega marks. Sé út frá þessu gengið í leiðbeiningarreglum OECD og það sé í samræmi við almennar reikningsskilareglur, sbr. m.a. reglu reikningsskilaráðs nr. 2 um birgðir, sbr. auglýsingu nr. 354 frá 7. júní 1995 í B-deild Stjórnartíðinda, og matsreglur í IV. kafla laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Í 3. mgr. 33.

gr. þeirra laga segi að kostnaðarverð birgða taki til alls kostnaðar við kaup birgða eða áfallins kostnaðar við framleiðslu þeirra, sbr. 3. mgr. 29. gr. sömu laga. Í reglu reikningsskilaráðs komi m.a. fram að hjá framleiðslufyrirtækjum teljist kostnaðarverð framleiddrar vöru samanstanda af a) beinum efniskostnaði, b) beinum launakostnaði og c) óbeinum framleiðslukostnaði, sem bæði geti verið fastur og breytilegur. Óheimilt sé samkvæmt þessu að miða kostnaðarverð framleiddrar vöru eingöngu við beinan kostnað; hlutdeild í óbeinum kostnaði verði að teljast með við birgðamat framleiddrar vöru. Sé tekið fram að fastur óbeinn framleiðslukostnaður sé t.d. afskriftir fastafjármuna sem notaðir séu í framleiðslu, viðhald framleiðslueigna og kostnaður við framleiðslustjórnun. Þá beri fyrirmæli alþjóðlegra reikningsskilastaðla að sama brunni.

- 78 Óumdeilt sé að launakostnaður og afskriftir fastafjármuna árin 2015–19 hafi verið undanskilin úr kostnaðargrunni stefnanda. Stefnandi hafi gefið þá skýringu í bréfi til ríkisskattstjóra 30. nóvember 2020 að launakostnaður hans væri mest fastur kostnaður, óháður umfangi framleiðslu. Hafi stefnandi gefið hliðstæðar skýringar á afskrift fastafjármuna í bréfi 22. september 2021. Stefndi telji að launakostnaður sé dæmigerður beinn kostnaður við framleiðslu afurða og venjulegt sé og eðlilegt að taka tillit til hans þegar söluverð afurða sé afráðið. Sama máli gegni um afskrift fastafjármuna eða annarra eigna sem nýttar séu við framleiðsluna. Starfsemi stefnanda einskorðist við söfnun kalkþörunga af hafsbotni, þurrkun, hreinsun og útflutning. Í fyrrgreindum bréfum stefnanda til ríkisskattstjóra hafi því m.a. verið haldið fram að skilgreining á kostnaðarverði seldra vara hefði um árabil verið með samræmdum hætti í reikningsskilum félaga innan samstæðu Marigot Ltd. en ríkisskattstjóri hafi dregið þær skýringar í efa á stjórnarsýslustigi. Í úrskurði ríkisskattstjóra komi fram að í ársreikningum Marigot fyrir árin 2015–19 sé um helmingur alls launakostnaðar talinn með í kostnaðarverði seldra vara. Ekkert sé vikið að þessu í kæru til yfirskattanefndar eða stefnu. Því sé órökstutt og ósannað að Marigot Ltd. eða önnur félög innan samstæðunnar hafi beitt sömu aðferðum og stefnandi við milliverðlagningu og ákvörðun kostnaðarverðs.
- 79 Stefnandi hafi í kjölfar fyrirspurnar ríkisskattstjóra afhent töflu þar sem sjá megi að sú fullyrðing stefnanda að launakostnaður hafi verið fastur og óháður framleiðslumagni standist enga skoðun. Aukinni framleiðslu og umsvifum hafi fylgt stóru aukning á launakostnaði, sem sé þannig breytilegur. Vandséð sé að fyrirtæki geti þrífist og skilað arði sé launakostnaður undanskilinn við ákvörðun söluverðs. Ríkisskattstjóri hafi fellt þann hluta launakostnaðar sem snúi að framleiðslu undir kostnaðargrunninn. Að undanskilja hann hefði búið til kerfi við verðlagningu sem ekki hefði endurspeglad efnahagslegan raunveruleika verksmiðjunnar og nánast útilokað að hún hefði staðið undir sér þar sem verulegur hluti framleiðslukostnaðar

(kostnaðarverðs seldra vara) og sá sem mest virðist sveiflast með framleiðslumagni væri undanskilinn í kostnaðargrunni. Stefndi taki undir þá afstöðu ríkisskattstjóra að farsælast sé að miða við raunveruleg hugtök úr reikningsskilafræðum og raunverulegar skilgreiningar þeirra við afmörkun kostnaðargrunns. Kostnaðargrunnur stefnanda hafi verið úr samhengi við efnahagslegan raunveruleika og ótækur til notkunar við verðlagningu.

- 80 Opinber gjöld stefnanda hafi verið endurákvörðuð í tvennu lagi og hafi sjö dagar liðið frá því að yfirskattanefnd staðfesti fyrri úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun skatta vegna ársins 2015 þar til ríkisskattstjóri endurávarðaði skatta stefnanda vegna árána 2016–19 á sama grundvelli. Ríkisskattstjóri, sem lægra sett stjórnvald, hafi ekki talið sér fært að endurupptaka úrskurð sinn frá 28. desember 2022 að gengnum úrskurði æðra setts stjórnvalds, eins og fram komi í úrskurði ríkisskattstjóra frá 22. mars 2023.
- 81 Milliverðlagning sé ekki nákvæm vísindi, sbr. leiðbeiningarreglur OECD. Val á viðeigandi milliverðlagningaraðferðum sé þannig háð nokkru mati. Þegar ákvörðun hefur verið tekin um hvaða aðferð skuli beita verði þó að beita henni með réttum hætti þannig að samræmist leiðbeiningarreglunum. Stefnandi hafi valið kostnaðarálagningaraðferðina. Samtal um aðrar sviðsmyndir á fundum ríkisskattstjóra og stefnanda breyti ekki ótvíræðri niðurstöðu skattyfirvalda um að milliverðlagning stefnanda í viðskiptum við móðurfélagið hafi ekki rúmast innan armlengdarsjónarmiða. Hafi hún því verið leiðrétt í samræmi við þá aðferðafræði sem gjaldandi kvaðst nota en hafði beitt á ófullnægjandi hátt. Sú leiðrétting hafi verið í samræmi við armlengdarsjónarmið.
- 82 Stefndi krefst sýknu af varakröfu stefnanda um niðurfellingu 25% álags á vantalinn skattstofn og endurgreiðslu á 17.775.775 kr. auk vaxta. Varakrafan lúti aðeins að úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda en sams konar krafa sé ekki höfð uppi af stefnanda varðandi álag í úrskurði ríkisskattstjóra 28. desember 2022. Annmarkar á skattframtali stefnanda rekstrarárið 2015 hafi verið að vantelja skattstofna vegna afbrigðilegrar verðlagningar í viðskiptum við tengdan aðila. Stefnandi hafi hvorki sýnt fram á að aðstæður hafi verið með þeim hætti sem greini í 3. mgr. 108. gr. tsl. þannig að fella beri álag niður né að tilefni sé til að falla frá beitingu heimildarákvæðis 2. mgr. sömu lagagreinar að öðru leyti. Þrátt fyrir að sérstakar milliverðlagningarreglur 3.–6. mgr. 57. gr. tsl. hafi fyrst verið lögfestar árið 2013 hafi áður verið litið svo á í dóma- og úrskurðaframkvæmd að í 1. mgr. sömu lagagreinar fælist heimild til skattalegrar leiðréttingar á afbrigðilegri verðlagningu í skiptum tengdra aðila.

Niðurstaða

- 83 Stefnandi krefst aðallega þess í máli þessu að úrskurðir yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra um endurákvörðun á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárið 2016 verði felldir úr gildi þar sem

þeir séu haldnir form- og efniságöllum, og stefnda verði gert að endurgreiða stefnanda þá fjárhæð sem honum hafi verið gert að greiða í kjölfar endurákvörðunarinnar. Deilt er um hvort söluverð stefnanda á framleiðsluvöru til írskis móðurfélags síns, Marigot Ltd., hafi verið ákvarðað í samræmi við 3. mgr. 57. gr. tsl., þ.e. hvort verðlagningin teljist sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum ótengdra aðila og þar með í samræmi við armslengdarsjónarmið. Nánar tiltekið telur stefnandi að sér eigi að vera heimilt að sleppa launakostnaði og afskriftum fastafjármuna úr kostnaðargrunni þegar beitt er svokallaðri kostnaðarálagningaraðferð skv. leiðbeiningarreglum OECD. Þá telur stefnandi að verði slík viðbót skattýfirvalda við kostnaðargrunninn talin heimil verði að taka tillit til slíks við ákvörðun um það hvað teljist hæfilegt álag í viðskiptunum, þ.e. að með hækkuðum kostnaðargrunni samkvæmt framangreindu beri að miða við lægra álag en 50% brúttóframlegð af kostnaðarverði seldra vara sem stefnandi miðaði við og skattýfirvöld héldu óbreyttu við endurákvörðanir skattgreiðslna stefnanda.

I.

- 84 Um óvenjuleg skipti í fjármálum og milliverðlagningu milli tengdra lögaðila gildir 57. gr. tsl. Í 1. mgr. ákvæðisins greinir að ef skattaðilar semja um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skulu verðmæti, sem án slíkra samninga hefðu runnið til annars skattaðilans en gera það ekki vegna samningsins, teljast honum til tekna. Í almennum athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 142/2013 (þskj. 266, 143. löggjafarþing, 204. mál) er þess getið að ákvæðið í 1. mgr. 57. gr. feli í sér almennt skattasniðgönguákvæði og að reglum frumvarpsins um milliverðlagningarreglur sé ekki ætlað að rýra gildi eða vægi þess, heldur að vera viðbót við gildandi rétt. Hefur ákvæði 1. mgr. 57. gr. tsl. t.a.m. að nokkru leyti verið beitt sem grunnreglu um tilvik sem ekki falla að öllu leyti að orðalagi þess, sbr. m.a. dóma Landsréttar 19. janúar 2024 í máli nr. 462/2022, einkum mgr. 6, og 8. mars 2019 í máli nr. 577/2018, einkum mgr. 10. Þannig hefur skattýfirvöldum verið talið heimilt að skerast í leikinn þegar tengdir skattaðilar hafa samið um skipti sín í fjármálum á þann hátt sem er verulega frábrugðinn því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum og engin ástæða er til að ætla að til viðskiptanna hefði komið milli óskyldra aðila, sbr. m.a. dóma Hæstaréttar Íslands 3. september 2002 í máli nr. 316/2002 og 9. febrúar 2006 í máli nr. 321/2005.
- 85 Ákvæði um milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila voru tekin upp í skattalög héraendis með framangreindum lögum nr. 142/2013 um breytingu á tsl. þar sem fjórum nýjum

málgreinum var bætt við 57. gr. tsl. þar sem fjallað er um óvenjuleg skipti í fjármálum, sbr. 8. gr. breytingalaganna nr. 142/2013. Eftir lagabreytinguna hljóðaði 3. mgr. 57. gr. tsl. svo:

Ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum milli tengdra lögaðila eru ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila skal meta og eftir atvikum leiðréttu verðlagninguna með tilliti til milliverðlagningarreglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) og ákvarða skattstofn eða skattstofna að nýju eftir því hvort verð reynist of- eða vanmetið. Sama á við um verðlagningu í viðskiptum lögaðila við fastar starfsstöðvar sínar. Með viðskiptum er átt við almenn kaup og sölu á vörum og þjónustu, efnislegum og óefnislegum eignum og hvers kyns fjármálagninga.

- 86 Af áður nefndum lögskýringargögnum í aðdraganda framangreindrar lagabreytingar sem að endingu átti sér stað með setningu nefndrar 8. gr. breytingalaganna nr. 142/2013, verður ráðið að ákvæðið byggist á armlengdarsjónarmiðum en armlengdarreglan er m.a. skilgreind í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 um skjölun og milliverðlagningu tengdra aðila. Reglan, sem er grundvallarviðmið leiðbeiningarreglna OECD, felur það í sér að sérstök tengsl aðila eigi ekki að hafa áhrif á viðskiptalegar forsendur á milli þeirra.
- 87 Með lögum nr. 33/2015 var 3. mgr. 57. gr. tsl. enn breytt, sbr. 3. gr. breytingalaganna, þá þannig að orðin *með tilliti til milliverðlagningarreglna Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD)* voru felld brott úr framangreindum lagatexta. Í greinargerð er fylgdi frumvarpi til breytingalaganna nr. 33/2015, (þskj. 458, 144. löggjafarþing, 356. mál) segir í umfjöllun um nefnda 3. gr. breytingalaganna að í ákvæðinu sé lagt til að tilvísanir til leiðbeiningarreglna OECD um milliverðlagningu verði felldar á brott. Engu að síður þurfi verðlagning í viðskiptum aðila, sem hefðu getað fallið undir ákvæðið, ávallt að vera í samræmi við armlengdarsjónarmið, sbr. almennar reglur 1. og 2. mgr. 57. gr. tsl. Í almennum athugasemdum með frumvarpinu kemur fram að leiðbeiningarreglur OECD verði eftir sem áður mikilvæg heimild við beitingu milliverðlagningarreglna á Íslandi rétt eins og í öðrum ríkjum OECD enda séu íslensku reglurnar byggðar á þeim grundvallarreglum sem þar komi fram. Ekki séu með 3. gr. frumvarpsins lagðar til neinar efnislegar breytingar á þágildandi reglum um milliverðlagninguna í 3.–6. mgr. 57. gr. tsl. Af framangreindum og öðrum lögskýringargögnum verður ráðið að leiðbeiningarreglur OECD eru mikilvægt lögskýringargagn sem notað er til að túlka 3. mgr. 57. gr. tsl.
- 88 Til að skattyfirvöldum sé heimilt að endurákværða verð í viðskiptum milli tengdra aðila á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tsl. þarf í fyrsta lagi að vera um tengda aðila að ræða. Ekki er um það ágreiningur í máli þessu að stefnandi og hið írska móðurfélag Marigot Ltd. teljast tengdir aðilar í skilningi ákvæðisins. Í öðru lagi þarf að liggja fyrir að verðið í viðskiptunum sé ekki sambærilegt því sem ætla mætti að yrði á milli ótengdra aðila. Felur þetta í sér að gerðar eru kröfur um að miðað sé við markaðskjör þegar viðskipti á milli tengdra aðila eru verðlögð. Að

skilyrðum 3. mgr. 57. gr. tsl. uppfylltum skulu skattyfirvöld meta verð viðskiptanna, eftir atvikum leiðréttu verðlagninguna og ákvarða skattstofn annars eða beggja aðilanna að nýju. Til þess er stuðst við þær aðferðir við verðlagningu sem raktar verða hér á eftir, sbr. 9. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 og leiðbeiningarreglur OECD.

- 89 Um svokallaða skjölunarskyldu skattaðila gilda 5. mgr. 57. gr. tsl. og reglugerð nr. 1180/2014. Í skjölunarskyldunni felst skylda aðila með rekstrartekjur á einu reikningsári eða heildareignir í upphafi eða við lok reikningsárs sem eru yfir einum milljarði króna til að skrá upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs. Skal skjölunarskyldur aðili varðveita sérstaklega gögn um slík viðskipti, upplýsingar um viðskiptaskilmála, veltu, eignir og annað sem þýðingu kann að hafa við milliverðlagninguna og sýna fram á að verð og skilmálar séu sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila undir sambærilegum kringumstæðum. Þá segir í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 að *skjölun* feli í sér upplýsingaöflun, skráningu upplýsinga og varðveislu gagna með það að markmiði að skjölunarskyldur aðili geti sýnt fram á og rökstutt að verðákvörðun og skilmálar í viðskiptum við tengda aðila séu í samræmi við armlengdarreglu. Skjölun feli ekki í sér eitt tiltekið form skráningar og upplýsingaöflunar heldur taki hún mið af þeim viðskiptum sem séu skjölunarskyld ásamt rekstri, tengslum og öðrum aðstæðum hins skjölunarskylda aðila.
- 90 Í 3. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 segir að skjölun sem unnin sé í samræmi við 5. mgr. 57. gr. tsl. sé grundvöllur mats á því hvort verð í viðskiptum tengdra aðila sé í samræmi við armlengdarregluna. Magn og innihald upplýsinga og gagna sem varðveita beri með skjölun skuli taka mið af eðli og umfangi viðskipta og vera þannig framsett að þau tryggi sem best aðgengi skattyfirvalda í þeim tilgangi að ganga úr skugga um að verð sé í samræmi við armlengdarregluna.
- 91 Í 6. gr. reglugerðarinnar er síðan að finna nánari fyrirmæli um hvaða upplýsingar skjölun félags skuli innihalda og í 9. gr. reglugerðarinnar kemur fram að í skjölun skuli gera grein fyrir þeim aðferðum sem notaðar séu við verðákvörðun í viðskiptum milli tengdra aðila. Gera skuli grein fyrir því hvers vegna tiltekin aðferð hafi verið valin og hvernig hún leiði til þess að verðlagning sé í samræmi við armlengdarsjónarmið. Í ákvæðinu eru taldar upp, í stafliðum a.–e, fimm aðferðir sem komi fram í leiðbeiningarreglum OECD að hægt sé að nota við verðákvörðun milli tengdra aðila. Ein þeirra fimm aðferða er svokölluð kostnaðarálagningaraðferð, sem er sú aðferð sem stefnandi kaus að nota og færði rök fyrir notkun hennar í fyrirbyggjandi skjölunarskýrslu sinni.

- 92 Samkvæmt 10. gr. reglugerðarinnar skal skjölun félags fela í sér samanburðargreiningu eftir því sem við á. Sú samanburðargreining, ásamt upplýsingum sem skylt er að veita skv. 3.–9. gr. og 11. gr. reglugerðarinnar, myndar skv. ákvæðinu grunn til mats á því hvort verð og skilmálar í viðskiptum milli tengdra aðila séu í samræmi við armslengdarregluna. Með samanburðargreiningu er gerður samanburður á verði og öðrum skilmálum í viðskiptum milli tengdra aðila og verði og skilmálum í viðskiptum milli ótengdra aðila. Greiningin skal bæði unnin út frá innri og ytri samanburðargreiningu, sem nánar eru skilgreindar í 2. gr. reglugerðarinnar, með hliðsjón af þeim þáttum sem hafi mest áhrif á samanburðarhæfni eins og þeim er lýst í leiðbeiningarreglum OECD. Eru síðan rakin fimm atriði í stafliðum a–e í ákvæðinu um hvað koma skuli nánar fram í samanburðargreiningunni. Nánar tiltekið skal gera grein fyrir einkennum þeirrar eignar eða þjónustu sem um er að ræða. Þá skal greina starfsemina, lýsa samningsskilmálum, efnahagslegum kringumstæðum og viðskiptastefnu fyrirtækis. Fram kemur í lok ákvæðisins að gera skuli grein fyrir leiðréttingum sem gerðar séu í því skyni að samræma samanburðargögn. Einnig skuli gerð grein fyrir því hvaða sjónarmið liggi til grundvallar vali á samanburðargögnum. Af framansögðu er ljóst að viðtæk skjölunar- og þar með upplýsingaskylda hvílir á skattaðilum vegna viðskipta við tengda aðila.
- 93 Til viðbótar við framangreint kemur að samkvæmt dómaframkvæmd og með vísan til 1. mgr. 94. gr. tsl. er öllum aðilum skylt að láta skattyfirvöldum í té, ókeypis og í því formi sem óskað er, allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té.
- 94 Ekki er um það ágreiningur í málinu að framangreindar skjölunarskyldur hvíla á stefnanda. Skjölunarskyldurnar fela það í sér að stefnandi þarf að sýna fram á að verð og skilmálar í viðskiptum við hinn tengda aðila séu sambærileg og í viðskiptum ótengdra aðila eða að öðru leyti í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD.
- 95 Eins og að framan er rakið var reglum um milliverðlagningu, sbr. 3.–6. mgr. 57. gr. tsl., bætt við tsl. með lögum nr. 142/2013. Í greinargerð með frumvarpinu sem varð að lögum nr. 142/2013 (þskj. 266, 143. löggjafarþing, 204. mál) er í almennum athugasemdum fjallað um vinnu starfshóps um milliverðlagningu sem skilað hafi tillögum sem ákvæði frumvarpsins byggðust síðan á. Kom fram að skv. tillögum starfshópsins hefði verið talið að ákveðið hagræði yrði við það að íslenskt regluverk samræmdist reglum nálægra ríkja, ekki síst út frá samkeppnissjónarmiðum. Minni líkur yrðu líka á tvískattlagningu og sönnunarbyrði lögaðila fyrir ákvörðun milliverðs væri auðvelduð, m.a. með lögfestingu skjölunar, þó svo að ákveðin reglubyrði fælist í því fyrir lögaðila sem undir hana féllu. Í athugasemdum við 11. gr. frumvarpsins, þar sem mælt var fyrir um milliverðlagningarreglurnar sem viðbót við 57. gr. tsl., kemur fram að lögaðili þurfi að geta sýnt fram á með fullnægjandi hætti að verð og

skilmálar í viðskiptum við tengda aðila séu sambærileg og í viðskiptum ótengdra aðila eða að öðru leyti í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD.

- 96 Þá kemur fram í nefndaráliti meirihluta efnahags- og viðskiptanefndar um frumvarp til laga um breytingu á tsl. og fleiri lögum (þskj. 1039, 144. löggjafarþing, 356. mál) í umfjöllun um skjölunarskyldu innlendra aðila að það sé skilningur meirihluta nefndarinnar að milliverðlagningarreglur séu skattasniðgöngureglur sem hafi það meginmarkmið að bregðast við óeðlilegri verðlagningu í viðskiptum tengdra aðila milli landa en hvati til slíkrar verðlagningar geti skapast vegna ólíkra skattareglna í ríkjum. Þannig geti tengdir lögaðilar séð sér hag í því að verðleggja viðskipti sín á milli þannig að hagnaður innan samsteypu verði til þar sem skattaumhverfi sé hagstætt.
- 97 Allt framangreint þykir að mati dómsins eindregið leiða til þess að það hvíli á skattaðila að sýna fram á að þær viðmiðanir sem hann vilji leggja til grundvallar í skattskilum séu fullnægjandi. Þannig hvílir víðtæk skylda að lögum á skattaðila til að sýna skattyfirvöldum fram á, með gögnum og upplýsingum, að verðákvörðun í viðskiptum við tengda aðila sé í samræmi við armslengdarsjónarmið þau sem 3. mgr. 57. gr. tsl. felur í sér. Í máli þessu ber því stefnandi sönnunarbyrði um að svo hafi verið í viðskiptum stefnanda við móðurfélagið Marigot Ltd. rekstrarárið 2015.
- 98 Ekki er um það ágreiningur í málinu að aðeins liggur fyrir ein skjölunarskýrsla stefnanda, frá árinu 2018. Í henni kemur fram að stefnandi hafi fengið framleiðsluleyfi Umhverfisstofnunar sem gildi til ársins 2034 og að móðurfélagið Marigot Ltd. hafi kostað umtalsvert rannsóknar- og þróunarstarf í þágu framleiðslunnar. Helstu samkeppnisaðilar stefnanda séu afar fáir, helst tveir, annar í Noregi en hinn í Brasilíu, en standist ekki samanburð við stefnanda. Eigandi stefnanda, Marigot Ltd., beri alla áhættu af framleiðslunni, hafi keypt nánast alla framleiðslu stefnanda, beri alla markaðsþróun, eigi aðkomu að gæðaeftirliti, sjái alfarið um innheimtu, vöruskil, fjármögnun, bókhald utan staðbundins bókhalds, lögfræðiráðgjöf og kostnað vegna vörumerkja. Í skýrslunni telur stefnandi kostnaðarálagningaraðferðina heppilegasta til milliverðlagningar í hinum stýrðu viðskiptum við móðurfélagið, vísar til takmarkaðs aðgengis að áreiðanlegum gögnum og að ekki sé unnt að henda reiður á sambærileg viðskipti ótengdra aðila til að beita mætti öðrum verðlagningaraðferðum. Miðað hafi verið við það í samstæðunni að ná að lágmarki 50% brúttóframlegð af kostnaðarverði seldra vara. Í kostnaðarverði hafi verið tekið tillit til kostnaðar vegna efnisaðfanga, flutningskostnaðar, pökkunarkostnaðar, orkukostnaðar og kostnaðar við námuvinnslu. Annar kostnaður hafi verið álitinn fastur kostnaður vegna eðlis framleiðslunnar og ekki talinn með í kostnaðarverðinu, til samræmis við hefðbundna aðferðafræði innan samstæðunnar. Þó að ekki væri unnt að bera saman viðskipti

ótengdra aðila yrði að horfa til þátta er vörðuðu einkenni framleiðslunnar, virknigreiningar, samningsskilmála aðila, efnahagsaðstæðna og viðskiptaáætlana. Þá voru færð rök fyrir því í skýrslunni hvers vegna aðrar aðferðir, þ.e. samanburðaraðferðin, endursöluaðferðin, hagnaðarskiptingaraðferðin og nettóálagningaraðferðin, teldust ekki heppilegar til að ákvarða verðlagninguna í tilviki stefnanda og móðurfélagsins.

- 99 Að mati dómsins er efni fyrirbyggjandi skjölunarskýrslu stefnanda frá 2018 rýrt. Þar koma ekki fram allar þær upplýsingar og greiningar sem ákvæði tsl. og reglugerðar nr. 1180/2014, sem rakin eru framar í niðurstöðukafla dómsins, gera kröfu um að skjölunarskýrsla og -gögn innihaldi. Dómurinn telur að fyrirbyggjandi samanburðargreining stefnanda, (e. benchmarking analysis) þar sem bera skal saman verð og skilmála í viðskiptum milli tengdra aðila annars vegar og ótengdra aðila hins vegar, sbr. 10. gr. reglugerðar nr. 1180/2014, sem þó var ekki gerð fyrir en í janúar 2021, sé sama marki brennd. Í úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda er fjallað um að þau fyrirtæki og viðskipti sem þar eru nefnd séu ekki tæk til samanburðar og færð fyrir því rök. Að mati dómsins verður af samanburðargreiningunni hreinlega ekki ráðið hvort kostnaðargrunnur samanburðarfélaganna við útreikninginn á brúttóframlegð sé einnig án launakostnaðar og afskrifta, sem sé forsenda samanburðar við stefnanda. Í þessu sambandi vísar dómurinn til málsgreina 2.46 og 2.58 í leiðbeiningarreglum OECD, skv. útgáfu reglnanna frá 2010 sem í gildi var á umræddu rekstrarári 2015, þar sem lögð er áhersla á að framsetning kostnaðargrunns þurfi að vera sambærileg þegar borin eru saman viðskipti tengdra aðila og sambærileg viðskipti ótengdra aðila og að samhæfa gæti þurft upplýsingar um kostnaðarþætti til að gera þær samanburðarhæfar.
- 100 Með skjölunarskýrslunni, samanburðargreiningunni og öðrum gögnum hefur stefnandi ekki axlað sönnunarbyrði sína um að verð og skilmálar í viðskiptunum við Marigot Ltd. hafi verið í samræmi við armslengdarregluna.
- 101 Leiðbeiningarreglur OECD greina í meginatriðum milli tvenns konar aðferða við verðákvörðun; þriggja svokallaðra hefðbundinna aðferða og tveggja hagnaðaraðferða. Af málsgrein 2.2 í leiðbeiningarreglum OECD leiði að misjafnt sé eftir atvikum hvaða aðferð henti best hverju sinni og að engin ein aðferð henti í öllum tilvikum. Segir í málsgrein 2.3 að hinar hefðbundnu aðferðir séu almennt taldar árangursríkari til að skera úr um hvort skilmálar eða verðlagning milli tengdra aðila sé í samræmi við armslengdarsjónarmið. Í málsgrein 2.52 í leiðbeiningarreglunum kemur fram að engin ein almenn regla nái utan um öll tilvik en lögð er áhersla á mikilvægi samræmdrar beitingar aðferðanna.
- 102 Skattyfirvöld voru sammála því vali stefnanda að kostnaðarálagningaraðferðin skyldi lögð til grundvallar við ákvörðun á milliverðlagningu í viðskiptum stefnanda og Marigot Ltd.

Ágreiningur aðila stendur um það hvort stefnandi hafi beitt aðferðinni réttilega við verðlagninguna en stefndi telur stefnanda hafa ranglega undanskilið launakostnað og afskriftir fastafjármuna úr kostnaðargrunni sem leitt hafi til lægra verðs í viðskiptunum og þar með lægri tekna sem tekjuskattur stefnanda reiknist af.

- 103 Ríkisskattstjóri beitti kostnaðarálagningaráðferðinni til að leiðrétta verðlagninguna þar sem framangreindir kostnaðarþættir, þ.e. launakostnaður og afskriftir fastafjármuna, voru teknir inn í kostnaðargrunninn með nánar tilgreindum hætti, áður en álagning var lögð á og verðið þannig fundið út. Yfirsattanefnd staðfesti síðan aðferð og niðurstöðu ríkisskattstjóra í úrskurði sínum. Stefnandi telur ekki heimilt yfir höfuð að bæta slíkum kostnaðarliðum við kostnaðargrunninn né heldur að miða síðan áfram við óbreytta álagningu, þ.e. 50% brúttóframlegð á kostnaðarverð seldra vara.
- 104 Í málsgreinum 2.39–2.55 í leiðbeiningarreglum OECD er fjallað um áðurnefnda kostnaðarálagningaráðferð til að ákvarða milliverðlagningu tengdra aðila og hvernig henni skuli beitt. Með þeirri aðferð er markaðsverð vöru eða þjónustu fengið með því að ákvarða kostnaðarverð hennar í hendi seljanda að viðbættu hæfilegu hagnaðarhlutfalli. Með öðrum orðum er sjónum beint að kostnaði sem seljandi afurða eða þjónustu hefur stofnað til í viðskiptum við tengdan aðila og hæfileg álagning síðan lögð ofan á kostnaðarverðsgrunninn, að teknu tilliti til markaðsaðstæðna og fyrirhafnar. Af leiðbeiningarreglum OECD er ljóst að kostnaðarálagningaráðferðin nýtist best þegar um er að ræða sölu á hálfunninni vöru milli tengdra aðila, þeir samnýta sameiginlega aðstöðu vegna starfsemi eða þegar tengdir aðilar eiga í langtímaviðskiptum með vöru. Þá er aðferðin að sama skapi talin heppileg vegna þjónustuviðskipta tengdra aðila, sbr. niðurlag málsgreinar 2.39 í leiðbeiningarreglum OECD.
- 105 Í málsgrein 2.47 í leiðbeiningarreglunum segir að þó að ákvæði reikningsskilastaðla milli landa geti verið mismunandi sé almennt litið svo á að kostnaðarþættir seljanda séu þrjúþættir. Í fyrsta lagi beinn kostnaður af framleiðslunni, svo sem hráefniskostnaður. Í öðru lagi óbeinn framleiðslukostnaður, t.d. kostnaður við viðhald eigna sem gæti jafnvel verið sameiginlegur fleiri framleiðsluvörum en aðeins þeirri sem verið er að verðleggja. Í þriðja lagi sé um að ræða annan almennan kostnað fyrirtækis (e. operating expenses) t.d. stjórnunar- eftirlits-, og annan almennan rekstrarkostnað (e. supervisory expenses, general expenses og administrative expenses).
- 106 Skýrt er kveðið á um það í málsgrein 2.48 í leiðbeiningarreglunum að kostnaðarálagningaráðferðin tekur mið af því að í kostnaðargrunni seldra vara eða þjónustu sé bæði beinn og óbeinn kostnaður og að álagningu sé bætt ofan á slíkan kostnaðargrunn. Af orðalagi ákvæðisins verður aukinheldur ráðið að kostnaðarálagningaráðferðin greini sig frá

öðrum hagnaðaraðferðum með því að þar skipti ekki öllu máli að greina nákvæmlega á milli hinna þriggja mismunandi kostnaðarþátta sem nefndir eru í málsgrein 2.47, heldur geti kostnaðarálagningaraðferðin jafnvel innifalið kostnaðarþætti sem teljist til almenns rekstrarkostnaðar (e. operating expenses).

- 107 Í úrskurði yfirskattaneftndar er rakið að í leiðbeiningarreglum OECD sé gengið út frá því að við beitingu kostnaðarálagningaraðferðar fari ekki á milli mála að ávallt beri að telja beinan framleiðslukostnað vöru til kostnaðarverðs hennar enda sé ljóst að beiting þessarar aðferðar við verðákvörðun myndi að öðrum kosti missa algerlega marks. Að framangreindu virtu og með vísan til málsgreina 2.47 og 2.48 er dómurinn sama sinnis. Fallist er á að við ákvörðun kostnaðargrunns sé enginn vafi á því að taka beri mið af launakostnaði og afskriftum, svo sem gert var af hálfu skattýfirvalda í úrskurðum stefnanda, enda teljist þeir kostnaðarliðir til framleiðslukostnaðar.
- 108 Þá skal við beitingu kostnaðarálagningaraðferðar, til viðbótar við ákvörðun kostnaðargrunns, ákvarða hæfilega álagningu á selda vöru eða þjónustu, eins og áður greinir, og má um það líta til málsgreinar 2.39 í leiðbeiningarreglum OECD. Í því ákvæði kemur skýrt fram að hæfileg nettókostnaðarálagning, sem bætt sé við kostnaðargrunn, feli í sér að tekið sé tillit til framlags seljanda í framleiðslunni og til markaðsaðstæðna. (e. an appropriate cost plus mark up is then added to this cost, to make an appropriate profit in light of the functions performed and the market conditions).
- 109 Um þetta er einnig að finna sérstaka umfjöllun í forsendum úrskurðar yfirskattaneftndar þar sem sömu viðmið koma fram, þ.e. að taka skuli tillit til bæði framlags seljanda í viðskiptunum og markaðsaðstæðna. Í úrskurði yfirskattaneftndar voru að auki færð sérstaklega rök fyrir álagningunni með vísan til þess að stefnandi hefði sjálfur lagt til grundvallar að náð yrði að lágmarki 50% brúttóframlagð af sölu og að því viðmiði væri beitt fyrir öll félög innan samsteypunnar. Þá kemur fram í forsendum úrskurðarins um matið á hæfilegri álagningu að ekki sé unnt að taka mið af samanburðargreiningu sem stefnandi hafi lagt fram um önnur félög þar sem samanburður stefnanda taki hvorki til sams konar afurða né viðskipta. Þá hafi í þeim samanburði stefnanda verið um að ræða fyrirtæki sem beitt hefðu nettóálagningaraðferð við verðlagningu en ekki kostnaðarálagningaraðferð. Stefnandi hafi þannig ekki lagt grundvöll að neinum marktækum samanburði sem gagnast gæti við mat á verðlagningu í viðskiptum stefnanda og móðurfélagsins. Á bls. 8 í úrskurði yfirskattaneftndar er umfjöllun um forsendur úrskurðar ríkisskattstjóra þar sem fram kom það mat ríkisskattstjóra að af skjölunarskýrslu stefnanda yrði ráðið að framlag stefnanda til verðmætasköpunar innan samstæðunnar væri bæði mikilvægt og einstakt, enda væri erfitt að afla vörunnar annars staðar frá og ekki væri kunnugt

um samkeppnisaðila sem boðið gætu sömu vöru með jafn reglubundnum hætti og af sambærilegum gæðum. Þess er getið í úrskurðinum að komið hafi fram á fundi með fyrirvarsmönnum stefnanda að það hefði þótt gæðastimpill að afla hráefnisins á Íslandi. Ekki verður annað ráðið af niðurstöðu yfirskattaneftndar en að framangreind umfjöllun í úrskurði ríkisskattstjóra hafi verið lögð til grundvallar mati yfirskattaneftndar þar sem litið hafi verið til framlags stefnanda við framleiðsluna og markaðsaðstæðna við mat á hæfilegri álagningu skv. kostnaðarálagningaráðferðinni.

- 110 Það er álit dómsins að úrskurður yfirskattaneftndar og þar með framangreindur rökstuðningur í úrskurði ríkisskattstjóra styðji sérstaklega það mat skattyfirvalda að stefnandi hafi ekki lagt grundvöll að neinum marktækum samanburði við önnur sambærileg viðskipti annarra sambærilegra félaga, en dómurinn hefur þegar komist að þeirri niðurstöðu að skjölunargögn og samanburðarskýrsla stefnanda hafi verið ófullnægjandi og að stefnandi beri sönnunarbyrðina um að armlengdarreglan sé uppfyllt í verðákvörðuninni við móðurfélagið. Að auki styðji framangreindur rökstuðningur í forsendum úrskurðar ríkisskattstjóra, sem vísað var til í úrskurði yfirskattaneftndar, það mat skattyfirvalda að hæfileg álagning skv. kostnaðarálagningaráðferðinni sé 50% brúttóframlegð af sölu og rétt sé að halda því viðmiði óbreyttu þó svo að launakostnaði og afskriftum fastafjármuna hafi verið bætt við kostnaðargrunninn. Það er því niðurstaða dómsins að við mat á hæfilegri álagningu hafi skattyfirvöld sérstaklega litið til framlags seljanda í viðskiptunum og markaðsaðstæðna, svo sem vera ber skv. málsgrein 2.39 í leiðbeiningarreglum OECD.
- 111 Með vísan til alls þess sem nú hefur verið rakið er það mat dómsins að skattyfirvöld hafi í máli stefnanda lagt fullnægjandi heildarmat á aðstæður hans og aðferðir við milliverðlagningu í viðskiptum við móðurfélag sitt, eins og vera ber. Val skattyfirvalda á aðferð til útreiknings á verði í viðskiptum stefnanda og móðurfélags hans og beiting á aðferðinni var rétt og engum efnisannmörkum háð. Ekki er fallist á að skattyfirvöld hafi gert ófullnægjandi samanburð við það sem almennt gerist í viðskiptum ótengdra aðila og er dómurinn sammála því mati yfirskattaneftndar að bæði skjölunarskýrsla stefnanda frá 2018 og samanburðargreiningin frá janúar 2021 hafi verið ófullnægjandi. Ekki er fallist á að hinn kærði úrskurður yfirskattaneftndar sé haldinn efnisannmörkum eða að við úrlausn hans hafi verið stuðst við rangar forsendur eða ranga greiningu, þ.m.t. á starfsemi eða eðli móðurfélagsins í viðskiptum aðila eða á virðisikeðju starfsemi þeirra.
- 112 Undir rekstri málsins aflaði stefnandi mats dómkvaddra matsmanna þar sem tilteknir útreikningar stefnanda voru taldir reikningslega séð réttir. Í svörum við báðum matsspurningum kom sérstaklega fram að ekki væri hægt að fullyrða um hvort tiltekin

aðferðafræði við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar væri viðhlítandi þar sem samanburðargögn sem sýndu sambærileg viðskipti ótengdra aðila skorti. Lítur dómurinn svo á að síður en svo sé tekin skýr afstaða til aðferðafræði við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar í matsgerðinni, enda teldist slík umfjöllun til atriða sem dómari leggur sjálfur mat á, sem krefjast almennrar þekkingar og menntunar eða lagaþekkingar, sbr. 2. mgr. 60. gr. laga nr. 91/1991. Dómkvaddir matsmenn komu báðir fyrir dóminn og staðfestu aðspurðir að aðilar málsins hefðu ekki verið boðaðir á matsfund við framkvæmd matsins. Er það á skjön við fyrirmæli 2. mgr. 62. gr. laga nr. 91/1991 um að matsmaður skuli tilkynna aðilum með sannanlegum hætti hvar og hvenær verði matið. Þá er í ákvæðinu kveðið á um að matsmanni sé rétt að afla sér gagna til afnota við matið, en aðilum sem eru viðstaddir skal þá gefinn kostur á að tjá sig um þau eftir þörfum. Með því að vikið hafi verið í svo verulegum atriðum frá reglum IX. kafla laga nr. 91/1991 er ekki unnt að byggja niðurstöðu málsins á framkominni matsgerð, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar 19. febrúar 2004 í máli nr. 299/2003 og dóm Landsréttar 17. desember 2021 í máli nr. 605/2020.

- 113 Að öllu framangreindu virtu er því hafnað að úrskurð yfirkattanevndar eða úrskurð Ríkisskattstjóra megi ómerkja vegna efnisannmarka.

II.

- 114 Eins og rakið er í málsástæðnakafli telur stefnandi formágalla vera á úrskurðum yfirkattanevndar og ríkisskattstjóra. Hefur stefnandi í því sambandi byggt á því að brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu, meðalhófsreglu og lögmætisreglu stjórnsýsluréttarins.
- 115 Bendir stefnandi á að hækkunin á skattgreiðslu sem leiddi af endurákvörðun tekjuskattsstofns stefnanda hafi verið mikil í krónum talið og því verði að gera strangari kröfur til skattyfirvalda til að ganga úr skugga um að upplýsingar að baki ákvörðun séu réttar. Aðeins hafi legið fyrir skjölunarskýrsla stefnanda fyrir árið 2018 sem skattyfirvöld hafi talið ábótavant. Það hafi hins vegar falið í sér mótsögn skattyfirvalda að telja gögn skattaðila ófullnægjandi en byggja samt endurákvörðun á þeim. Skattyfirvöld geti ekki komist hjá rannsóknarskyldu sinni með því að vísa til þess að gögn skattaðila liggi ekki fyrir.
- 116 Áður hefur verið ítarlega rakið hverjar skyldur að lögum hvíli á stefnanda til afhendingar upplýsinga og gagna til skattyfirvalda, skv. 1. mgr. 94. gr. tsl., sem og hin víðtæka skjölunarskylda skv. 5. mgr. 57. gr. tsl. og skv. ákvæðum reglugerðar nr. 1180/2014. Framar í niðurstöðukafli hefur dómurinn komist að þeirri niðurstöðu að sönnunarbyrði, um að viðskipti stefnanda við Marigot Ltd. hafi verið í samræmi við armslengdarregluna, hvíli á stefnanda. Með vísan til þeirrar umfjöllunar verður ekki fallist á að rannsókn skattyfirvalda hafi verið

ófullkomin eða að gera hefði þurft víðtækari rannsókn en umræddir úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar bera með sér. Einkum má líta til þess að við uppkvaðningu úrskurðanna hafði stefnanda þegar verið veitt aukið svigrúm og ítrekuð tækifæri til að uppfylla framangreinda skyldu sína til gagnaframlagningar og að það svigrúm hafi jafnvel náð fram til fundar 12. nóvember 2021 til að koma á framfæri upplýsingum og gögnum.

- 117 Til þess er að líta að eftir að stjórnvald hefur rannsakað mál málsaðila, gert honum viðvart, lagt fyrir hann gögn og gert honum grein fyrir staðreyndum þess getur stofnast ákveðin skylda hjá málsaðila þar sem hann verður þá að mótmæla því sem hann telur rangt í skilningi stjórnvaldsins á staðreyndum málsins og færa það fram sem hann telur leiða til þess að ekki eigi að taka ákvörðun sem honum er óhagstæð í málinu. Að mati dómsins var stefnanda veitt víðtækt svigrúm til slíks og ítrekuð tækifæri til að koma að gögnum, eins og þegar er rakið. Ekki er fallist á að þar sem stefnandi bætti ekki úr skjölunargögnum sínum eða upplýsingagjöf hafi skattyfirvöldum verið óheimilt að kveða upp úrskurði þar sem verð stefnanda og móðurfélagsins var leiðrétt. Þegar litið er til þess að sönnunarbyrði hvílir á stefnanda skv. framansögðu verður ekki talið að skattyfirvöld hafi vanrækt eða brotið gegn rannsóknarskyldu sinni í máli hans. Ekki hefur verið hnekk't því mati skattyfirvalda að nægilegar upplýsingar hafi legið fyrir til að taka mætti rétta ákvörðun í málinu og við slíkar aðstæður leiðir af rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og málshraðareglu 9. gr. sömu laga að ekki ber að afla frekari gagna, sbr. til hliðsjónar dóm Landsréttar 4. nóvember 2022 í máli nr. 424/2021, einkum niðurlag mgr. 31.
- 118 Þá byggir stefnandi á því að skattyfirvöld hafi látið bráðlæti ráða för þar sem sex ára tímafrestur 1. mgr. 97. gr. tsl. hafi verið að renna út hvað varðaði rekstrarárið 2015 og það hafi ráðið endurákvörðun fyrir það ár enda hafi ríkisskattstjóri fallið að svo stöddu frá boðuðum breytingum á skattskilum stefnanda vegna rekstraráranna 2016–2019 þangað til að gengnum úrskurði yfirskattanefndar. Um þetta er sérstaklega fjallað í úrskurði yfirskattarnefndar og komist að þeirri niðurstöðu að engir slíkir annmarkar séu á rannsókn málsins af hálfu ríkisskattstjóra sem leitt geti til ógildingar úrskurðarins. Þó svo að skjölunarskýrsla stefnanda frá 2018 hafi verið talin hafa haft takmarkaðar upplýsingar að geyma til að leggja mat á skilmála og verðlagningu í viðskiptum stefnanda og Marigot Ltd. bera gögn málsins með sér að stefnanda var veitt verulegt svigrúm umfram það sem almennt má teljast til að uppfylla skjölunarskyldu sína að lögum, afhenda nauðsynleg gögn og færa fullnægjandi rök fyrir aðferðafræði sinni við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar. Þar með talið hafi stefnanda verið gefinn sérstakur kostur á að kynna starfsemi sína og þau sjónarmið sem stefnandi taldi nauðsynlegt að koma á framfæri á áður nefndum kynningarfundum með starfsmönnum

ríkisskattstjóra sem haldinn var 12. nóvember 2021. Verður að líta svo á að sú ákvörðun ríkisskattstjóra að endurákvarða að svo stöddu aðeins fyrir rekstrarárið 2015 hafi falið í sér aukið svigrúm til gagnaöflunar, til hagsbóta fyrir stefnanda varðandi þau rekstrarár sem á eftir komu og úrskurðað var um síðar.

- 119 Fallist er á að sýnt sé af gögnum málsins að skattyfirvöld hafi rannsakað mál stefnanda eins ítarlega og unnt var en stefnandi hefur ekki fært rök fyrir því á hvaða máta eða frá hvaða aðilum öðrum skattyfirvöld hafi látið undir höfuð leggjast að afla gagna, ólíkt því sem við átti í dómi Hæstaréttar Íslands 4. október 2018 í máli nr. 589/2017 sem stefnandi hefur vísað til. Jafnvel þó að rannsóknarskylda skattyfirvalda sé rík verður ekki fallist á að skattaðili hafi í hendi sér að koma heilu gjaldári fyrir vind með vísan til tímafresta 1. mgr. 97. gr. tsl. með því einu að afhenda ekki skattyfirvöldum fullnægjandi gögn eftir að hafa fengið til þess ítrekuð tækifæri og mikið svigrúm.
- 120 Er að öllu framangreindu virtu ekki sýnt að skattyfirvöld hafi brotið gegn rannsóknarskyldum sínum skv. 10. gr. stjórnisýslulaga eða 1. mgr. 96. gr. tsl.
- 121 Þá vísar stefnandi til þess að með úrskurðum skattyfirvalda hafi verið brotið gegn meðalhöfsreglu stjórnisýsluréttar þar sem aðferðafræði ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar slíti í sundur kostnaðargrunninn og framlegðina sem hljótast eigi af kostnaðargrunninum við beitingu kostnaðarálagninga aðferðarinnar. Þar sem skattyfirvöld hafi ákveðið að bæta launakostnaði og afskriftum fastafjármuna við kostnaðargrunninn, ólíkt aðferð stefnanda sjálfs, hafi skattyfirvöldum að teknu tilliti til meðalhöfs ekki verið unnt að beita álagningarþættinum um 50% brúttóframlegð seldra vara óbreyttum við útreikning milliverðsins milli stefnanda og móðurfélagsins. Framlegðin eigi að ákvarðast af kostnaðargrunni sem þýði að ef kostnaðargrunnurinn stækkar skuli viðmiðið um framlegðina lækka. Í þessu sambandi hefur stefnandi fullyrt að ef grundvöllur endurákvörðunar skattyfirvalda stendur óbreyttur, þ.e. 50% brúttóframlegð sé lögð á kostnaðarverð seldra vara að meðtölum launakostnaði og fyrningu fastafjármuna, þurfi söluverðið til Marigot Ltd. að hækka um tugi prósentu sem myndi leiða til þess að Marigot Ltd. gæti ekki selt vöruna til viðskiptavina sinna á samkeppnishæfum kjörum. Dómurinn getur ekki fallist á framangreint enda liggja engin fullnægjandi gögn þessari fullyrðingu stefnanda til stuðnings.
- 122 Að öðru leyti fellst dómurinn ekki á að sýnt sé fram á að óbreytt viðmið um álagningu sé gegn meðalhöfi, þ.e. að áfram sé miðað við 50% brúttóframlegð á kostnaðarverð seldra vara, eftir að búið sé að bæta launakostnaði og afskriftum fastafjármuna við kostnaðargrunninn. Um þetta vísast til framangreindrar umfjöllunar í undirkafla I í niðurstöðukafla dómsins og sérstaklega til umfjöllunar um rökstuðning í úrskurði yfirsattanefndar um álagninguna, þ.e. að litið hafi

verið til framlags stefnanda til framleiðslunnar og til markaðsaðstæðna, sem fallist er á að sé til samræmis við málsgrein 2.39 í leiðbeiningarreglum OECD. Stefnandi hefur ekki sýnt fram á að nefnd kostnaðarálagningaraðferð eða ákvörðun skattfyrvalda um kostnaðargrunn að meðtöldum launakostnaði og afskriftum brjóti gegn þeirri málsgrein leiðbeiningarreglnanna eða öðrum ákvæðum þeirra eða sé um skör fram. Því síður hefur stefnandi sýnt fram á sambærilegan útreikningsgrundvöll annarra félaga sem nefnd eru í samanburðargreiningu hans á kostnaðargrunni og álagningu eða samspili þeirra þátta. Í þessu sambandi er ítrekuð sú niðurstaða dómsins að á stefnanda hvíli sönnunarbyrði um þessi atriði.

- 123 Stefnandi hefur einnig, til stuðnings málsástæðum um að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglum í meðförum málsins hjá skattfyrvöldum, bent á að starfsmenn ríkisskattstjóra hafi í tölvupóstsamskiptum við ráðgjafa stefnanda 7.–8. febrúar 2023 nefnt aðra leið til verðákvörðunar sem staðist hefði armslengdarmælikvarða en leitt til umtalsvert lægri álagningar viðbótarskatta og staðist meðalhófsreglu. Dómurinn fellst ekki á að slík samskipti einstakra starfsmanna skattfyrvalda, hvort heldur er í tölvupóstum eða á tilteknum fundum, hafi neitt gildi í máli þessu eða að með slíkum samskiptum sé sýnt fram á að með úrskurðunum hafi verið brotið gegn meðalhófsreglu. Í þessu sambandi telur dómurinn að slík ummæli starfsmanna skattfyrvalda, hvort heldur er á fundum eða í tölvupóstum, hafi enga sjálfstæða þýðingu umfram það sem kemur fram í úrskurðum þeirra stjórnvalda sem hér um ræðir.
- 124 Um vísun stefnanda til málsgreinar 4.13 í leiðbeiningarreglum OECD um sönnunarbyrði telur dómurinn rétt að benda á að í ákvæðinu er fjallað um það að þegar sönnunarbyrði hvílir á skattgreiðanda sé skattfyrvöldum almennt ekki heimilt að hækka álögur skattaðilans sem séu ekki skýrlega tilgreindar í lögum. Í máli þessu telur dómurinn að sá grundvöllur sem úrskurðir skattfyrvalda byggist á sé skýrlega tilgreindur í tsl., reglugerð nr. 1180/2014 og leiðbeiningarreglum OECD en í leiðbeiningarreglunum er sérstaklega kveðið á um hvernig kostnaðarálagningaraðferðinni skuli beitt, með mjög ítarlegum hætti og framsettum dæmum, svo sem að framan er rakið. Í ákvæðinu kemur einnig sérstaklega fram að ef skattaðili færir fram sönnur fyrir því fyrir dómstólum að verðlagning hans hafi uppfyllt armslengdarregluna snúist sönnunarbyrði við þannig að skattfyrvöld verði þá að sýna fram á hið gagnstæða. Eins og að framan er rakið þykir stefnandi í máli þessu hins vegar ekki hafa axlað þá sönnunarbyrði að verðlagning hans hafi verið í samræmi við armslengdarregluna skv. 3. mgr. 57. gr. tsl.
- 125 Það er mat dómsins að ekki sé sýnt fram á að brotið hafi verið gegn meðalhófi með því að bæta launakostnaði og fyrningu fastafjármuna við kostnaðargrunninn. Né heldur hafi það brotið gegn meðalhófi að beita kostnaðarálagningaraðferðinni með þeim hætti að halda óbreyttu viðmiði um 50% brúttóframlegð við álagningu þrátt fyrir að kostnaðargrunnurinn hafi verið

hækkaður með framangreindum viðbótum. Engin haldbær rök hafa verið færð fyrir því að slíkur útreikningur við beitingu kostnaðarálagningaraðferðarinnar sé á skjön við leiðbeiningarreglur OECD eða brjóti gegn meðalhófi.

- 126 Stefnandi hefur að sama skapi borið því við að brotið hafi verið gegn lögmætisreglu stjórnisýsluréttarins með úrskurði skattfirvalda í máli stefnanda. Skattfirvöld hafi ekki haldið sig innan heimilda laga og lögin þurfi að vera skýr um kvaðir á borgarana til að unnt sé að taka íþyngjandi ákvarðanir eins og hér um ræði. Þannig verði vafi um túlkun og beitingu íþyngjandi skattaákvæða að vera túlkaður stefnanda í hag. Í því sambandi hefur stefnandi bent á að héraendis sé ekki fyrir að fara dómaframkvæmd um milliverðlagningu.
- 127 Hvorki verður á það fallist að skattfirvöld hafi með úrskurðum sínum ekki haldið sig innan heimilda skýrra laga né að vafi sé uppi í málinu um túlkun og beitingu gildandi skattaákvæða. Að mati dómsins og með vísan til fyrri umfjöllunar um lagaumhverfi það sem hér um ræðir, sbr. tsl., reglugerð nr. 1180/2014 og leiðbeiningarreglur OECD, sem skv. lögskýringargögnum eru veigamikill þáttur í túlkun 57. gr. tsl., verður að telja að lagagrundvöllurinn sé skýr um heimildir skattfirvalda og þær aðferðir sem þau beittu. Á það bæði við um val á kostnaðarálagningaraðferðinni og beitingu hennar, eins og þegar hefur verið ítarlega rakið.
- 128 Skattfirvöld hafa víðtækar heimildir til að ákvarða rétt verð og slíkar ákvarðanir verða að vera byggðar á bestu fáanlegu upplýsingum og í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD. Að mati dómsins var svo gert og lítur dómurinn enn til þess sem áður segir um hin ítrekuðu tækifæri og hið víðtæka svigrúm sem stefnanda var veitt til að koma að upplýsingum og gögnum. Því síður verður litið fram hjá ítarlegum skjölunarskyldum stefnanda, m.a. skv. 5. mgr. 57. gr. tsl. og ákvæðum reglugerðar 1180/2014 sem þegar hafa verið rakin og stefnandi telst ekki hafa uppfyllt.
- 129 Með vísan til alls þess sem í niðurstöðukafla er rakið verður ekki fallist á að neinir slíkir formgallar séu á úrskurðum skattfirvalda að ómerkingu þeirra varði.
- 130 Það skal tekið fram að stefnandi krefst hvort tveggja ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra, dags. 30. desember 2021, og úrskurði yfirskattanefndar, dags. 21. desember 2022, í sama máli þar sem staðfestur var úrskurður ríkisskattstjóra. Úrskurður ríkisskattstjóra var samkvæmt þessu þá efnislega orðinn hluti úrskurðar yfirskattanefndar. Það var því óþarfi að krefjast þess sérstaklega að úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi, sbr. til hliðsjónar dóma Hæstaréttar frá 23. febrúar 2012 í máli nr. 72/2011 og frá 1. nóvember 2023 í máli nr. 16/2023.
- 131 Eins og áður er rakið er úrskurður yfirskattanefndar, sem fyrir liggur í málinu og krafist er ómerkingar á, að mati dómsins ígrundaður, ítarlegur og rökstuddur á fullnægjandi máta. Þykir úrskurðurinn hvorki haldinn neinum formgalla né neinum slíkum efnisannmarka að leiði til

þess að hann beri að fella úr gildi. Meðferð skattfyrvalda og aðferð við endurákvörðun álagningar stefnanda telur dómurinn að hafi verið í samræmi við armslengdarreglu. Samkvæmt öllu framansögðu er það niðurstaða dómsins að hafna beri aðalkröfu stefnanda í máli þessu.

III.

- 132 Til vara krefst stefnandi þess að úrskurðum yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra verði breytt og fellt verði niður 25% álag á grundvelli 1. mgr. 108. gr. tsl., sem ríkisskattstjóri bætti á vantalinn skattstofn stefnanda gjaldárið 2016 og yfirskattanefnd staðfesti með úrskurði sínum að stefnanda bæri að greiða. Einnig krefst stefnandi þess að stefnda verði gert að endurgreiða honum álagið, að fjárhæð 17.776.776 kr. ásamt vöxtum.
- 133 Stefnandi byggir á því að beiting álags byggist á heimildarákvæði en sé ekki skyldubundið, sbr. orðalag 2. mgr. 108. gr. tsl. Grundvöllur álagsbeitingar sé sök enda sé um refsikennd viðurlög að ræða en stefnandi hafi enga saknæma háttsemi viðhaft. Stefnandi telur að sér verði ekki kennt um annmarka á framtali sínu, sbr. 3. mgr. 108. gr. tsl., enda sé verulegur vafi um skattstofninn sem ríkisskattstjóri telji réttan í máli þessu og milliverðlagningarreglurnar sem málið hverfist um séu fremur nýlegar í íslenskri skattaframkvæmd.
- 134 Í úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda var 25% álag staðfest. Að forsendum úrskurðar yfirskattanefndar virtum verður fallist á það mat nefndarinnar að stefnanda beri að greiða slíkt álag. Engir slíkir annmarkar eru á úrskurði yfirskattanefndar að hann megi ómerkja að þessu leyti og ekki hefur verið sýnt fram á að mat nefndarinnar sé rangt þannig að breyta beri niðurstöðu úrskurðarins um álagið. Í úrskurði yfirskattanefndar er sérstaklega bent á að þrátt fyrir að sérstakar milliverðlagsreglur 3.–6. mgr. 57. gr. tsl. hafi ekki litið dagsins ljós fyrr en árið 2013 með lögum nr. 142/2013 hafi áður verið litið svo á í dóma- og úrskurðaframkvæmd að í 1. mgr. sömu lagagreinar felist heimild til skattalegrar leiðréttingar á afbrigðilegri verðlagningu í skiptum tengdra aðila. Verður ekki fallist á að óvissa hafi verið um heimild til skattlagningarinnar sem um ræðir. Dómurinn telur ekki tilefni til að falla frá beitingu álags. Annmarkar voru á skattskilum stefnanda, svo sem að framan er rakið, og verður sjónarmiðum stefnanda í varakröfu hans hafnað. Er stefndi því jafnframt sýknaður af varakröfu stefnanda.
- 135 Dómurinn lítur svo á að lagaheimildir 3. mgr. 57. gr. tsl., að teknu tilliti til leiðbeiningarreglna OECD, og 1. mgr. 108. gr. tsl. gefi stjórnvaldinu rúmt svigrúm til sjálfstæðs mats. Að öllu framangreindu virtu er ekki sýnt að forsendur séu til að víkja frá því frjálssa mati stjórnvaldsins, hvorki hvað varðar aðal- né varakröfu stefnanda. Verður stefndi sýknaður af öllum kröfum stefnanda í máli þessu.

- 136 Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. tsl. ber stefnanda að greiða stefnda 2.380.000 kr. í málskostnað.
- 137 Garðar Guðmundur Gíslason lögmaður flutti málið fyrir stefnanda og Soffía Jónsdóttir lögmaður fyrir stefnda. Sigríður Rut Júlíusdóttir héraðsdómari og dómsformaður, Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari og Jón Arnar Baldurs, viðskiptafræðingur og löggiltur endurskoðandi, kveða upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af öllum kröfum stefnanda, Íslenska kalkþörungafélagsins ehf. Stefnandi greiði stefnda 2.380.000 krónur í málskostnað

Sigríður Rut Júlíusdóttir

Ragnheiður Snorradóttir

Jón Arnar Baldurs