

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 1. apríl 2026

Mál nr. E-3408/2025:

Rio Tinto á Íslandi ehf.

(Jón Elvar Guðmundsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Soffía Jónsdóttir lögmaður)

Dómur

Mál þetta var höfðað 11. júní 2025 af Rio Tinto á Íslandi ehf., Straumsvík, Hafnarfirði, á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli, Reykjavík, til ógildingar á úrskurði yfirsattanefndar.

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður yfirsattanefndar nr. 107/2023, dags. 16. júní 2023. Þá er krafist málskostnaðar úr hendi stefnda.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til að greiða stefnda málskostnað.

Málið var dómtekið að lokinni aðalmeðferð 5. mars sl. Samhliða þessu máli var flutt og dómtekið mál nr. E-3403/2025 milli sömu málsaðila. Teknar voru skýrslur sam-eiginlega í báðum málunum.

Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna

Stefnandi er álbræðslufyrirtæki, stofnað árið 1966, sem framleiðir álstangir og aðrar álafurðir í verksmiðju sinni í Straumsvík í Hafnarfirði. Félagið er hluti af félagasamstæðu Rio Tinto sem er með höfuðstöðvar í Bretlandi og rekur starfsemi víða um heim.

Mál þetta á sér nokkurn aðdraganda sem má rekja til úrskurðar ríkisskattstjóra, dags. 14. mars 2019, þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að árlegar sammingsbundnar greiðslur stefnanda til móðurfélags síns, Alcan Holdings Switzerland AG, vegna að-keyprtar tæknaðstoðar á árunum 2014, 2015 og 2016 uppfylltu hvorki skilyrði 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, fyrir frádráttarbærni rekstrarkostnaðar, né skilyrði 57. gr. sömu laga um verðlagningu og skjölun í viðskiptum tengdra aðila. Bæri því að hafna gjaldfærslu þeirra útgjalda í skattskilum stefnanda. Yfirsattanefnd staðfesti þá niðurstöðu með úrskurði sínum 1. apríl 2020 í máli nr. 47/2020.

Í kjölfarið óskaði stefnandi eftir fundi með ríkisskattstjóra með bréfi, dags. 27. maí 2020. Í bréfinu var vísað til úrskurðar yfirsattanefndar, afstöðu ríkisskattstjóra og þess að ljóst væri að tiltekin þjónusta væri veitt innan samstæðunnar sem greitt væri fyrir

með hinni umdeildu 2,2% þóknun. Var upplýst að stefnandi ynni nú að því að finna út úr því hvernig rétt væri að ákvarða heimilan frádráttarbæran kostnað fyrir þjónustuna en að svo stöddu yrði gjaldið talið fram sem ófrádráttarbær kostnaður. Að mati stefnanda yrði ráðið af úrskurði yfirkattaneftndar að rétta leiðin við að ákvarða frádráttarbæran rekstrar-kostnað væri að afmarka þá þjónustu sem um ræddi fyrir hvert ár og finna út í hve miklu magni hún væri veitt. Því næst yrði armslengdarverðið fundið. Á fundi með ríkisskattstjóra 26. ágúst 2020, sem óskað var eftir í bréfinu, kveður stefnandi hafa verið ákveðið að hann myndi leggjast í umfangsmikla vinnu við að skoða nánar þjónustuþætti og verðlag þeirra.

Í kjölfar fundarins sendi stefnandi ríkisskattstjóra bréf, dags. 2. desember 2020, þar sem sú þjónusta sem móðurfélag stefnanda veitir félaginu var nánar afmörkuð. Lagði stefnandi til að umrædd þjónusta yrði verðmetin og innheimt yrði fyrir hana á sambærilegum forsendum og gert sé ráð fyrir innan heildarsamstæðu þeirrar sem stefnandi tilheyri. Þá yrði aðeins innheimt fyrir þá þjónustu sem sé í raun veitt hverju sinni á ársgrundvelli og þessi nálgun yrði notuð frá og með því ári sem næst fer eftir þeim árum sem féllu undir úrskurð yfirkattaneftndar í máli nr. 47/2020. Þá var óskað eftir því að ríkisskattstjóri gæfi til kynna hvort sú aðferðafræði væri í samræmi við afstöðu embættisins.

Í svarbréfi ríkisskattstjóra, dags. 17. desember 2020, var tiltekið að embættinu þætti eðlilegt að stefnandi hefði afmarkað og greint þá þjónustuliði sem félagið teldi sig eiga að greiða fyrir innan samstæðu. Tillögur stefnanda væru settar fram með almennum hætti og að svo stöddu hefði ríkisskattstjóri ekki athugasemdir við þá aðferðafræði sem lýst var. Var þó lögð áhersla á að hjá stefnanda væri farið eftir 5. mgr. 57. gr. laga um tekjuskatt ásamt ákvæðum reglugerðar nr. 1180/2014 um skjölun og milliverð í viðskiptum tengdra lögaðila.

Með tölvupósti, dags. 4. janúar 2021, upplýsti stefnandi ríkisskattstjóra um að af hans hálfu væri unnið að því að taka saman gögn sem til þyrfti svo að viðskipti félagsamstæðunnar yrðu í réttu horfi. Þá fylgdi með yfirlit yfir þá kostnaðarliði sem stefnanda þótti rétt að greiddir yrðu af rekstrinum á Íslandi. Varðaði það yfirlit árið 2019 en tekið var fram að stefnandi gerði ráð fyrir að nálgast kostnað fyrir árin 2017 og 2018 með sambærilegum hætti. Lagði stefnandi til þá nálgun að leiðrétting yrði gerð fyrir árin 2017 og 2018, með þeim hætti sem tilgreind væri, að heimilaður yrði frádráttur sem næmi 75% af 2,2% þóknuninni. Í framhaldinu sendi stefnandi beiðni um leiðréttingu á skattframtölum vegna gjaldáranna 2018 til 2020 á grundvelli þeirra upplýsinga og gagna sem þá höfðu verið afhent ríkisskattstjóra.

Með bréfi, dags. 28. apríl 2021, boðaði ríkisskattstjóri fyrirhugaða endurákvörðun tekjuskattsstofns stefnanda vegna gjaldáranna 2018 og 2019. Boðað var að hafna ætti frádrætti vegna gjaldfærslu umrædds kostnaðar með sama hætti og gert var

vegna þeirra ára sem úrskurður yfirskattanefndar nr. 47/2020 varðaði. Var tilkynnt að fyrirhugað væri að fella niður í skattskilum stefnanda gjaldfærðan kostnað að fjárhæð 1.224.518.528 krónur gjaldárið 2018 og 1.324.344.681 krónu gjaldárið 2019 vegna aðkeyprtar þjónustu af móðurfélaginu rekstrarárin 2017 og 2018. Byggði ákvörðunin á því að ekki væri hægt að byggja kostnað vegna árunna 2017 og 2018 á því hvert hlutfall raunkostnaðar af gjaldfærðum kostnaði samkvæmt þjónustusamningi væri hjá stefnanda á árinu 2019. Þá hefði með þeim gögnum sem lögð voru fram ekki verið sýnt fram á að hvaða marki stefnandi naut í reynd þjónustu móðurfélags síns á árunum 2017 og 2018. Að fram komnum andmælum stefnanda var boðuðum breytingum hrundið í framkvæmd, með úrskurði ríkisskattstjóra 3. maí 2022, enda að mati ríkisskattstjóra ekkert komið fram í málinu sem gæti haft það í för með sér að falla bæri frá boðuðum breytingum.

Stefnandi kærði niðurstöðu ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar með kæru, dags. 2. ágúst 2022. Krafðist stefnandi ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra og mótmælti því að embættið tæki ekki tillit til hinna nýju gagna við endurákvörðun sína á tekjuskattstofni félagsins. Ríkisskattstjóri skilaði inn kröfugerð sinni í málinu 20. september 2022 og þann 11. október 2022 lagði stefnandi fram athugasemdir við umsögn ríkisskattstjóra.

Með úrskurði yfirskattanefndar 16. júní 2023 í máli nr. 107/2023 var kröfu stefnanda hafnað. Í úrskurði nefndarinnar er fallist á það með ríkisskattstjóra að þeirri aðferð sem lýst er í þeim gögnum sem stefnandi útbjó í kjölfar úrskurðar yfirskattanefndar í máli nr. 47/2020 hefði ekki verið beitt vegna viðskipta stefnanda og móðurfélags þess þau ár sem málið tekur til. Taldi nefndin að málið lægi í öllum meginatriðum fyrir með sama hætti og mál stefnanda vegna rekstraráranna 2014 til 2016 og forsendur og sjónarmið sambærileg því sem þar koma fram. Þótti nefndinni engin viðhlítandi grein hafa verið gerð fyrir þjónustu móðurfélagsins sem látin hafi verið í té þau ár sem málið varðar, einstökum verkefnum eða þjónustubáttum og umfangi þeirra milli ára. Væri þannig veruleg óvissa uppi í málinu um það hvort og þá að hvaða marki stefnandi hefði í reynd notið þjónustu móðurfélagsins.

Við aðalmeðferð málsins komu fyrir dóminn sem vitni Árni Örn Stefánsson, Einar Aron Einarsson, Gaukur Garðarsson, Guðni Steinarsson, Sigríður Guðmundsdóttir og Arthur Guðmundsson, öll starfsmenn stefnanda.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi kveður mál þetta snúast um það hvort ríkisskattstjóra hafi verið heimilt að hafna öllum frádráttarbærum kostnaði vegna veittrar þjónustu móðurfélags stefnanda, sem nú heitir Rio Tinto Switzerland Ltd. Kostnaðurinn hafi verið vegna aðstoðar móðurfélagsins við rekstur stefnanda og þjónustan og kostnaðurinn hafi byggst á aðstoðarsamningi um rekstur, milli stefnanda og móðurfélagsins. Frádráttarbærni kostnaðar hefði

upphaflega verið hafnað vegna rekstraráranna 2014 til 2016 með úrskurði yfirska-
nefndar í máli nr. 47/2020 á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, sbr. 1. tölul. 31.
gr. sömu laga. Í kjölfar þess hafi stefnandi farið í umfangsmikla gagnaöflun þar sem
útbúin hafi verið skjölunargögn vegna rekstraráranna 2017 til 2019.

Stefnandi telur úrskurð yfirska-
nefndar, líkt og fyrri úrskurðinn, efnislega
rangan og að ekki sé tækt að horfa framhjá framlögðum gögnum, um milliverðlagningu
og útreikning kostnaðar í rekstri stefnanda, þó að þau séu útbúin eftir að atvik máls eigi
sér stað. Þá geti það ekki verið tæk niðurstaða að hafna frádráttarbærni alls kostnaðar
vegna veittrar þjónustu. Loks geti undir engum kringumstæðum verið mögulegt að
lækkun frádráttarbærs kostnaðar geti farið umfram þann kostnað sem stefnandi sannan-
lega taldi fram vegna greiðslu þóknunarinnar til móðurfélagsins. Með úrskurði sínum í
máli nr. 107/2023 hafi yfirska-
nefnd staðfest nálgun ríkisskattstjóra. Í úrskurðinum
byrji yfirska-
nefnd á því að hafna álagningu á grundvelli framlagðra gagna vegna þess
að þeirri aðferð sem þau byggðu á var ekki beitt þegar í upphafi. Þá hafnaði nefndin
frádráttarbærni kostnaðar á sambærilegum grundvelli og áður, þ.e. ekki var talið að við-
hlítandi grein hefði verið gerð fyrir þeirri þjónustu sem móðurfélagið veitir stefnanda.
Stefnanda sé því nauðugur sá kostur að höfða mál þetta til ógildingar hans. Samhliða
þessu máli sé mál höfðað til ógildingar fyrri úrskurðarins.

Allt fram til loka ársins 2020 hafi stefnandi greitt þóknun til móðurfélags síns á
grundvelli aðstoðarsamningsins um rekstur, eftir því sem samið hefði verið um og stefn-
anda hafi borið samningsbundin skylda til. Á móti hafi móðurfélagið frá upphafi veitt
stefnanda umfangsmikla og nauðsynlega aðstoð á grundvelli samningsins við ýmsa þætti
tengda rekstrinum. Óumdeilt sé að samningurinn hafi verið í gildi allt til ársins 2024. Í
inngangskafli hans sé sérstaklega tiltekið að ríkisstjórnin sé þess fýsandi, vegna hags-
muna sinna varðandi góðan, hagkvæman og ódýran rekstur álbræðslunnar og í sambandi
við að fullnægja tilgangi aðalsamningsins, að móðurfélagið miðli stefnanda þjónustu og
sérfræðikunnáttu. Sú þjónusta sé rakin í 2. gr. aðstoðarsamningsins. Í athugasemdum við
frumvarp það sem varð að lögum nr. 76/1966 sé sérstaklega tiltekið að þrátt fyrir að
aðstoðarsamningarnir væru gerðir á milli stefnanda og móðurfélagsins hafi þótt rétt að
láta aðstoðarsamningana fylgja aðalsamningnum og láta breytingar á þeim vera háðar
samþykki ríkisstjórnarinnar. Um þetta hafi verið vísað til þeirrar ástæðu að ýmis ákvæði
samninganna gætu haft áhrif á skattskyldar tekjur stefnanda. Til viðbótar hafi verið tryggt
að ekki mætti gera breytingar á aðstoðarsamningnum án aðkomu ríkisstjórnarinnar.

Við undirritun aðalsamnings móðurfélagsins og íslenska ríkisins á árinu 1966
hafi í VI. kafla samningsins verið að finna ákvæði um skatta og gjaldtöku vegna starfsemi
stefnanda á Íslandi. Í 25. gr. samningsins hafi verið mælt fyrir um sérstakt fram-
leiðslugjald sem stefnanda bæri að greiða af hverri smálest áls, „í stað allra skatta nú eða
síðar, venjulegra eða sérstakra, sem greiða ber skilyrðislaust eða í sérstökum tilgangi,

samkvæmt íslenskum lögum“, með þeim undantekningum sem greindi í 31. gr. samningsins. Í 27. gr. hafi verið mælt fyrir um tiltekið hámark og lágmark framleiðslugjalds á almanaksári og tiltekið að það skyldi aldrei fara fram úr 50% nettóhagnaðar stefnanda á því ári. Loks hafi sagt í 33. gr. samningsins að ákvæði hans, ásamt ákvæðum fylgiskjala, skyldu ein vera ráðandi um gjaldskyldu í skiptum milli ríkisstjórnarinnar, Landsvirkjunar og Hafnarfjarðarkaupstaðar annars vegar og Rio Tinto, minnihluta hluthafa og stefnanda hins vegar.

Frá undirritun samningsins á árinu 1966 hafi ýmsar breytingar verið gerðar á ákvæðum hans með samtals átta viðaukasamningum. Ekki sé þörf á því að rekja allar þær breytingar sem gerðar hafi verið á efni aðalsamningsins og fylgiskjalanna á þeim tíma sem liðinn sé frá undirritun hans. Þó beri að nefna að á þessum tíma hafi margskonar breytingar verið gerðar á þeim sköttum og gjöldum sem stefnanda beri að greiða til íslenska ríkisins vegna starfsemi sinnar á Íslandi, m.a. á þá leið að tilgreindur hafi verið ákveðinn grunntaxti framleiðslugjalds, en gjaldið að öðru leyti miðað við tiltekna prósentu af nettóhagnaði stefnanda, svipað og í tilviki hefðbundins tekjuskatts. Með lögum nr. 155/1995 hafi nýrri grein verið bætt við aðalsamninginn sem mælt hafi fyrir um að stefnandi gæti valið að lúta almennum íslenskum skattalögum, sem í gildi séu hverju sinni, í stað þess að greiða framangreint framleiðslugjald. Hafi það verið gert í 6. viðauka við aðalsamninginn, sbr. lög nr. 112/2007, en þá hafi ríkisstjórn Íslands og móðurfélagið samið um að frá 1. janúar 2005 skyldi skattlagning stefnanda lúta almennum íslenskum skattalögum.

Frá þeim tíma hafi stefnandi haldið áfram að draga frá tekjum sínum hina umsömdu þóknun, sem stefnandi greiði til móðurfélags síns fyrir veitta þjónustu á grundvelli aðstoðarsamningsins um rekstur, án þess að nokkrar athugasemdir hafi verið gerðar við það af hálfu íslenska ríkisins eða ríkisskattstjóra, allt fram til ársins 2014. Engar breytingar hefðu orðið á samnings- og lögbundinni skyldu móðurfélagsins til þess að láta stefnanda í té þjónustu á grundvelli aðstoðarsamningsins, skyldu stefnanda til að greiða umsamda þóknun fyrir þá þjónustu eða banni við því að gera breytingar á samningnum án samþykkis íslensku ríkisstjórnarinnar. Veitt hafi verið umfangsmikil þjónusta á grundvelli aðstoðarsamningsins, þvert á fullyrðingar ríkisskattstjóra um að svo væri ekki vegna breyttra aðstæðna frá stofnun álversins.

Stefnandi byggir kröfu sína á því að móðurfélag stefnanda hafi veitt stefnanda umfangsmikla þjónustu á grundvelli aðstoðarsamningsins og sú þóknun sem greidd sé fyrir slíka þjónustu sé umsamin og frádráttarbær á grundvelli 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga. Móðurfélag stefnanda sé samningsbundið stefnanda og beri að veita félaginu umfangsmikla viðvarandi aðstoð með fjölmörg atriði viðkomandi rekstri félagsins á gildistíma aðstoðarsamningsins, þar á meðal á því árabili sem um ræði. Meðal annars

beri móðurfélaginu að veita þjónustu varðandi (a) leiðbeiningar um alla þætti í framleiðslu á áli, (b) leiðbeiningar um framkvæmd framleiðsluáætlana, (c) framleiðslu- og viðhaldshandbækur, (d) rannsóknaraðferðir við efnagreiningu, (e) þjálfun fyrir starfslíð, (f) það að staðreyna hagkvæmni framleiðslumarka, (g) sérstök vandamál sem kunna að koma upp við rekstur, (h) upplýsingar og skýringar varðandi nýjungar og nýjar aðferðir á sviði álgerðar sem þróast í álbræðslum í eigu móðurfélagsins og dótturfélaga þess, (i) ráðleggingar og aðstoð á sviði fjármála, t.d. við lántöku, gerð fjármála- og fjárhagsáætlana, ársreikninga og skattamál, (j) ráðleggingar og aðstoð á sviði stjórnsýslu, til að mynda í sambandi við daglega viðskiptastjórnsýslu að því er varði m.a. félagarétt, verkafólk, málefni starfsfólks og trygginga og aðstoð við samningagerð og (k) tækni- og stjórnsýsluáðstoð við útvegum hráefna og innkaup. Eðli málsins samkvæmt kunni þörf fyrir þjónustu að taka breytingum frá einum tíma til annars og því misjafnt hvaða þjónusta, sem tilgreind sé í samningnum, sé nýtt hverju sinni og í hvaða mæli. Þá geti efndir samninga þróast með árunum og sú þjónusta sem veitt sé á grundvelli þeirra tekið breytingum í samræmi við þróun á efnendum samnings. Allt frá undirritun samningsins hafi móðurfélagið veitt stefnanda víðtæka aðstoð á grundvelli hans og hafi stefnanda því borið samningsbundin skylda til greiðslu þóknunarinnar, sem teljist þá til frádráttarbærs kostnaðar í skilningi 31. gr. tekjuskattslaga. Að mati stefnanda sé í raun óumdeilt að móðurfélag stefnanda hafi efnt sinn hluta samningsins, með þeim hætti sem nánar er gerð grein fyrir í stefnu.

Þá hafi hvers kyns þjónusta, sem mælt sé fyrir um að veita skuli samkvæmt samningnum, ávallt verið til reiðu eins og á hafi þurft að halda, án þess að frekari greiðsla komi fyrir, enda geti sem fyrr segir verið breytilegt milli ára hvaða þjónusta sé nýtt hverju sinni til viðbótar við þá þjónustu sem veitt sé að staðaldri.

Byggt sé á því að bæði hafi umrædd þjónusta verið veitt í raun og stefnda hafi verið veittar ítarlegar upplýsingar um veitta þjónustu. Þetta hafi verið rakið með ítarlegum hætti, bæði í samskiptum við ríkisskattstjóra í aðdraganda fyrri endurákvörðunarinnar og í kærnu stefnanda til yfirskattanefndar vegna rekstraráranna 2014 til 2016. Þá hafi að auki ítarlega verið farið yfir veitta þjónustu í skjölunargögnum vegna rekstraráranna 2015 og 2016 sem stefnandi hafi afhent skattyfirvöldum undir rekstri fyrra málsins. Í kjölfarið hafi stefnandi farið í enn frekari vinnu við greiningu á veittri þjónustu og kostnaði við hana, að teknu tilliti til þáverandi afstöðu stefnda. Stefnandi hafi lagst í umfangsmikla vinnu við að útbúa gögn og afla gagna til samræmis við kröfur 5. mgr. 57. gr. laga um tekjuskatt og reglugerðar nr. 1180/2014, sem afhent hafi verið ríkisskattstjóra og síðar yfirskattanefnd. Aftur hafi ríkisskattstjóri og yfirskattanefnd hafnað frádrætti vegna þjónustunnar sem móðurfélagið veiti stefnanda á grundvelli samningsins og látið nægja að vísa til þess að stefnandi hefði ekki farið eftir þeirri aðferð sem lýst var í gögnunum og málið lægi því í meginatriðum fyrir með sama hætti. Alfarið hafi verið horft

framhjá þeim gögnum sem hann hafi aflað í því skyni að upplýsa málið með fullnægjandi hætti og ekki hafi verið óskað eftir nánari gögnum eða skýringum.

Stefnandi telji ljóst að úrskurður yfirskattaneftndar standist ekki skoðun. Af gögnum málsins sé ljóst að sú þóknun sem sé greidd sé fyrir þjónustu sem móðurfélagið veiti stefnanda og falli undir 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga, enda sé um að ræða kostnað sem gangi til að afla stefnanda tekna, tryggja þær og halda þeim við. Málsmeðferð hafi því ekki staðist kröfur tekjuskattslaga eða stjórnsýslulaga. Eðli máls samkvæmt hafi ekki verið farið eftir þeirri aðferð sem lýst sé í gögnunum sem útbúin hafi verið í kjölfar fyrri úrskurðar yfirskattaneftndar, áður en úrskurðurinn sem krafist sé ógildingar á lá fyrir. Fram að því hafi stefnandi talið sér rétt og skylt að greiða hina umsömdu þóknun til móðurfélagsins, á grundvelli þeirrar þjónustu sem veitt hafi verið á grundvelli aðstoðarsamningsins og að um væri að ræða rekstrarkostnað sem uppfyllti skilyrði laga. Ríkisstjórn Íslands hafi komið að samningnum þar sem um þóknunina hafi verið samið, m.a. vegna þess að hún gæti haft áhrif á skattskyldar tekjur stefnanda. Þá hafi samningurinn ítrekað verið tekinn til endurskoðunar án þess að breyting væri gerð þar á og jafnframt verið lögfestur.

Ómögulegt hafi verið fyrir stefnanda að vita að þóknunin yrði síðar, að mati skatt-yfirvalda, ekki talin fullnægja þeim skilyrðum sem gerð væru til frádráttarbærni kostnaðar samkvæmt reglum tekjuskattslaga. Stefnandi hafi þannig verið, fram að fyrri úrskurði yfirskattaneftndar, í góðri trú um að skattskilum hans væri háttað til samræmis við ákvæði laga, sem hann telji raunar enn, en framangreindur úrskurður hafi ekki verið birtur stefnanda fyrr en 3. apríl 2020, eftir að stefnandi skilaði inn skattskýrslum sínum fyrir árin 2017 og 2018. Engar heimildir standi til þess í tekjuskattslögum að horfa framhjá þeim gögnum sem stefnandi hafi lagt fram með þeim hætti sem gert hafi verið á þeim grundvelli að þeirri aðferð sem þar sé lýst hafi ekki verið beitt vegna viðskipta stefnanda og móðurfélagsins áður en úrskurðurinn gekk. Enda hafi kröfu stefnanda í fyrra málinu verið vísað frá „að svo stöddu“ og því beinlínis beint til stefnanda að gera nánari grein fyrir umfangi þjónustunnar og leiða fram kostnaðarverð einstakra þjónustuþátta til samræmis við ákvæði tekjuskattslaga. Stefnandi mótmæli því að ríkisskattstjóri geti litið framhjá þeim gögnum sem stefnandi hafi aflað og ákvarðað að gjaldfærsla félagsins skuli nema 0 krónum þar sem stefnandi hefði upphaflega miðað við rangar forsendur við framtalsskil sín.

Stefnandi byggir á því að rannsókn málsins sé stórlega ábótavant. Þannig hafi hvorki yfirskattaneftnd né ríkisskattstjóri farið eftir 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, þar sem fram komi að stjórnvald skuli sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því. Þá hafi ákvæði 1. mgr. 7. gr. um leiðbeiningarskyldu og 13. gr. um andmælarétt að auki ekki verið virt. Byggt sé á því að skattyfirvöldum hafi mátt vera ljóst að ýmis þjónusta hafi verið veitt af hálfu móðurfélagsins til rekstrar stefnanda.

Stefnandi hafi reynt að hafa samráð við ríkisskattstjóra um að verða við afstöðu embættisins. Í upphafi hafi ríkisskattstjóri ekki virst gera athugasemdir við þá aðferð sem stefnandi hefði lagt til, öðruvísi en að leggja áherslu á að stefnandi færi eftir 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga ásamt ákvæðum reglugerðar nr. 1180/2014. Stefnandi hafi í kjölfarið lagst í umfangsmikla vinnu við að afla gagna til samræmis við niðurstöðu fyrri úrskurðar yfirséðanefndar, sem að mati stefnanda uppfylltu skilyrði skjölunarskyldu 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Stefnandi byggir á því að framlagning gagna vegna ársins 2019 með ósk um sambærilega meðferð vegna árána 2017 og 2018, auk gagnaframlagningar vegna þeirra ára undir meðferð málsins, valdi því að ekki hafi verið tækt að ríkisskattstjóri horfði beinlínis framhjá gögnunum frekar en að rannsaka málið. Yfirséðanefnd hafi síðar staðfest niðurstöðu ríkisskattstjóra og látið nægja, hvað málsmeðferðina varðaði, að vísa til þess að það heyri almennt undir skattaðila að sýna fram á að skilyrði frádráttar rekstrarkostnaðar samkvæmt 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga séu fyrir hendi og því hefði meðferð málsins ekki verið áfátt að þessu leyti. Yfirséðanefnd hafi þannig beinlínis vanrækt rannsókn máls í andstöðu við 10. gr. stjórnsýslulaga.

Þó að skattaðila beri að sýna fram á að framangreindum skilyrðum sé fullnægt sé ekki þar með sagt að virða megj ákvæði stjórnsýslulaga, varðandi rannsóknar- og leiðbeiningarskyldu og andmælarétt, að vettugi og taka ákvörðun án þess að horfa til þeirra gagna sem skattaðili leggi fram, og án þess að leyfa skattaðila að svara fyrir þau gögn eða leiðbeina honum um hvaða frekari upplýsinga sé þörf. Þá felist í því þversögn að leiði skoðun ríkisskattstjóra til þess að skoða þurfi fyrri ár, og gagna sé aflað í því sambandi, þá leiði það til þess að ekki sé horft til slíkra gagna. Þá sé beinlínis ómögulegt fyrir skattaðila að komast að réttari niðurstöðu á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, nema í þeim einu tilfellum að það sé að mati ríkisskattstjóra gert rétt frá upphafi. Á grundvelli stjórnsýslulaga beri stefnda að vinna að því að komast að réttari niðurstöðu. Stefnandi hafi verið boðinn og búinn að leggja fram öll þau gögn sem óskað væri eftir til að sýna fram á, með fullnægjandi hætti, umfang þeirrar þjónustu sem móðurfélag stefnanda veiti og til þess að áætla ætlaðan raunkostnað vegna þjónustunnar. Stefndi hafi horft framhjá þessu og ekki aflað gagna um raunveruleg atvik málsins og hafi því brotið gegn 10. og 13. gr. stjórnsýslulaga.

Þá byggir stefnandi á því að jafnvel þó að deila megj um hvaða þjónustu skuli veita á grundvelli aðstoðarsamningsins, hvaða þjónusta sé veitt á grundvelli hans og hvernig skuli verðleggja hana, þá hafi þjónusta sannanlega verið veitt, sem ekki hafi getað dulist ríkisskattstjóra og yfirséðanefnd. Skattyfirvöld hafi þó alveg horft framhjá því og öllum frádrætti hafnað. Sé þar með brotið gegn meðalhófsreglu 12. gr. stjórnsýslulaga en skattyfirvöld skulu aðeins taka íþyngjandi ákvörðun þegar lögmætu markmiði, sem að er stefnt, verði ekki náð með öðru og vægara móti. Móðurfélag stefnanda hafi

veitt þjónustu sem beri að gjalda endurgjald fyrir. Að mati stefnanda gangi því úrskurðurinn, sem byggir á því að engin þjónusta sé veitt og ekkert fyrir hana greitt, freklega í bága við meðalhófsreglu stjórnslulaga. Hafi málsmeðferð ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar átt að byggja á lögmæti þá hefði hún átt að afmarka umrædda þjónustu og athuga verðlagningu hennar. Þá sé ljóst að vægara úrræði sé fyrir hendi en að hafna öllum frádrætti vegna veittrar þjónustu.

Verði komist að þeirri niðurstöðu að ekki hafi verið brotið gegn framangreindum reglum stjórnslulaga, hverri um sig, þannig að ógildingu úrskurðarins varði, byggir stefnandi á því að verulegir annmarkar hafi verið á meðferð málsins, sé hún skoðuð í heild. Þeir annmarkar séu svo verulegir að varði ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar.

Stefnandi byggir jafnframt á því að í úrskurði ríkisskattstjóra sé byggt á röngum útreikningum er varði gjaldfærslu 2,2% þóknunarinnar. Byggt sé á útreikningi á 2,2% af heildartekjum félagsins samkvæmt ársreikningi, í stað þess að taka mið af þeirri fjárhæð sem stefnandi raunverulega gjaldfærði í skattskilum sínum. Munurinn felist í því að áður en komi til útreiknings á þóknuninni séu ákveðnir kostnaðarliðir dregnir frá. Því hafi ríkisskattstjóri ofmetið þau gjöld sem félagið hafi gjaldfært um samtals 164.477.424 krónur í skattframtölum sínum vegna áranna 2017 og 2018. Afleiðing þess að ríkisskattstjóri hafni frádrætti á hærri fjárhæð en félagið gjaldfærði í skattskilum sínum sé sú að ríkisskattstjóri tekjufæri í reynd hjá félaginu framangreinda upphæð fyrir þjónustu sem því var veitt. Þá hafi ríkisskattstjóri aldrei óskað eftir upplýsingum um hvaða fjárhæðir félagið hefði gjaldfært í skattskilum sínum á umræddum árum vegna þóknunarinnar, jafnvel þó að hann hefði öll þau gögn og upplýsingar sem til þurfti til að reikna gjaldfærslu stefnanda með réttum hætti. Í samningi um aðstoð við rekstur, sem sé viðauki við samning stefnanda við íslenska ríkið frá 1966, komi fram hvernig 2,2% þóknunin skuli reiknuð. Þar komi skýrt fram að draga skuli flutningskostnað frá áður en þóknunin sé reiknuð af sölu en það hafi skattyfirvöld ekki gert.

Stefnandi byggir á því að í 31. gr. tekjuskattslaga felist meginregla um frádráttarbærni rekstrarkostnaðar frá tekjum í skilningi laganna. Jafnframt byggir stefnandi á því að kjarni milliverðsreglna 57. gr. tekjuskattslaga sé sá að verðlagning í viðskiptum tengdra aðila eigi að vera sambærileg því sem almennt gerist milli ótengdra aðila. Því takmarkist leiðréttingarheimild skattyfirvalda á grundvelli ákvæðisins við það sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila. Hvað varði verðlagningu þjónustu móðurfélags stefnanda byggir stefnandi í fyrsta lagi á því að þjónustan honum til handa liggir fyrir. Í öðru lagi á því að með aðkomu íslenska ríkisins hafi verið samið um verðlagningu þjónustunnar með bindandi hætti til þess að tryggja rétta verðlagningu þjónustunnar. Í þriðja lagi byggir stefnandi á því að miða verði við umsamið verð, enda sé fest í lög sérregla varðandi umrædda þjónustu. Í fjórða lagi byggir stefnandi á því að þótt fallist

sé á að hægt sé að horfa framhjá umsömdu, lögfestu verði sé það ekki gert nema á grundvelli þess sem almennt gerist milli ótengdra aðila. Í fimmta lagi byggir stefnandi á því að hver sem verðlagning þjónustunnar kunni að vera geti hún aldrei verið án kostnaðar, enda megi vera ljóst að það sé ekki í samræmi við það sem almennt gerist. Þá byggir stefnandi á því að frádráttarheimild vegna kostnaðar á grundvelli 31. gr. tekjuskattslaga geti ekki annað en átt við varðandi veitta þjónustu móðurfélags stefnanda. Einu áhrifin sem milli-verðsreglur 57. gr. laganna hafi á frádráttarheimildina ráðist af mögulegri leiðréttingu á verði, sem byggja verði á því sem almennt gerist. Því geti úrskurður yfirskattaneftar ekki verið annað en efnislega rangur.

Í 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga sé tiltekið að frá tekjum lögaðila megi draga rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eigi á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við. Óumdeilt sé að sú þjónusta sem stefnandi hafi greint frá að móðurfélagið hafi veitt falli undir það að teljast til rekstrarkostnaðar, enda sé um að ræða aðkeypta þjónustu sem gangi til öflunar tekna stefnanda og tengist beint kjarnarekstri hans. Engin haldbær rök hafi verið færð fram fyrir þeim fullyrðingum ríkisskattstjóra og yfirskattaneftar að ekki hafi verið sýnt fram á að umsamin þjónusta hafi verið látin í té á greindum árum, enda hafi stefnandi fært fram mikið af gögnum undir rekstri málsins sem tilgreini með nákvæmum hætti hvaða þjónusta hafi verið veitt af hendi móðurfélagsins og hvert umfang hennar sé. Þá liggja fyrir að samið hafi verið um að stefnandi greiddi til móðurfélagsins 2,2% þóknunina fyrir þá þjónustu. Íslenska ríkið hafi haft beina aðkomu að samningsgerðinni, m.a. til þess að tryggja að umrædd þjónusta væri rétt verðlögð. Það verð hafi því ekki verið úr lausu lofti gripið, heldur afrakstur viðamikilla samningaviðræðna við íslenska ríkið. Samningurinn hafi í kjölfarið verið leiddur í lög og í athugasemdum við frumvarp það er varð að lögum nr. 76/1966 sérstaklega tiltekið að ástæða þess að talið hafi verið rétt að láta aðstoðarsamningana fylgja aðalsamningnum og láta breytingar á þeim vera háðar samþykki ríkisstjórnarinnar væri sú að ýmis ákvæði þeirra gætu haft áhrif á skattskyldar tekjur stefnanda. Síðan þá hafi löggjafinn haft ítrekaða aðkomu að samningum um rekstur stefnanda, en aldrei hafi þótt ástæða til breytinga á þóknuninni á grundvelli aðstoðarsamningsins. Að mati stefnanda sé því uppfyllt skilyrði frádráttarbærni kostnaðar vegna veittrar þjónustu móðurfélagsins, sbr. 31. gr. tekjuskattslaga.

Stefnandi dragi ekki í efa að reglur tekjuskattslaga, og þar með taldar reglur er snúa að milliverðlagningu í viðskiptum tengdra aðila, gildi um starfsemi hans. Aftur á móti megi skýrlega greina af athugasemdum þeim sem fylgdu frumvarpi því sem varð að lögum nr. 76/1966 að ríkisstjórnin taldi að með því að tryggja aðkomu sína að samningnum, og festa hann í lög, væri komið í veg fyrir að kjör og skilmálar hans réðust af öðru en markaðslegum forsendum, svo sem skattalegum, enda samhljómur um að ekki væri um óeðlilega verðlagningu að ræða fyrir þá þjónustu sem móðurfélagi stefnanda

beri að veita á grundvelli samningsins. Byggi stefnandi þannig á því að þóknunin hafi verið umsamin á grundvelli markaðsforsendna með aðkomu og þátttöku íslenska ríkisins. Niðurstaðan hafi svo beinlínis verið samþykkt með lögum. Þóknunin sé því eðli málsins samkvæmt í samræmi við það sem almennt gerist í skilningi milliverðsreglna 57. gr. tekjuskattslaga. Jafnvel þó að frávik væri fyrir hendi sé stefnanda óheimilt að víkja frá því enda um að ræða sérreglu í lögum gagnvart almennum reglum tekjuskattslaga.

Að mati stefnanda veiti milliverðsreglur 57. gr. tekjuskattslaga skattyfirvöldum ekki frjálsa heimild til þess að ákvarða hvort þjónusta sé veitt og hvernig hún sé verðlögð, heldur skyldi hún þau til þess að ákvarða réttilega hvaða þjónustu sé um að ræða og, sé tilefni til, gera leiðréttingar á grundvelli þessi sem almennt gerist. Komi þetta raunar fram í skýru orðalagi 3. mgr. 57. gr. laganna. Hvorugt hafi verið gert. Óháð framangreindum almennum reglum og skilyrðum kveði sérregla laga nr. 76/1966 nákvæmlega á um það hvert það verð sé í því tilfelli sem hér sé til skoðunar. Framangreind lög, samþykkt á Alþingi eftir ítarlegan undirbúning ríkisstjórnar Íslands og samsvarandi samningaviðræður, kveði á um að rétt verð umræddrar þjónustu sé 2,2% þóknunin. Milliverðsreglur 57. gr. tekjuskattslaga kveði með almennum hætti á um það hvernig skuli fara með ákvarðanir í viðskiptum tengdra aðila. Í máli þessu sé sú ákvörðun hins vegar tekin af löggjafanum beinlínis varðandi viðskipti stefnanda við móðurfélag sitt. Um sé að ræða augljósa sérreglu varðandi verðlagningu í tilteknum viðskiptum sem gangi frammar hinni almennu reglu ef svo ólíklega vildi til að þóknunin teldist ekki í samræmi við það sem almennt gerist. Ríkisstjórn Íslands hafi verið það ljóst við undirritun framangreindra samninga að ákvæði þeirra gætu haft áhrif á skattskyldar tekjur stefnanda. Þeir séu bein afurð samningaviðræðna ríkisins og móðurfélags stefnanda. Því sé ljóst að bæði ríkisstjórnin og Alþingi hafi samþykkt að þóknunin sem um hafi verið samið væri sanngjörn fyrir þá þjónustu sem móðurfélaginu beri að veita stefnanda á grundvelli aðstoðarsamningsins.

Verði ekki fallist á að umsamin þóknun milli aðila í aðstoðarsamningnum standist kröfur 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga eða að um sé að ræða sérreglu laga sem gangi frammar almennum ákvörðunum á grundvelli milliverðsreglna byggi stefnandi engu að síður á því að fella beri úrskurð yfirskattanefndar úr gildi. Það leiði af milliverðsreglum 3. til 6. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga að ekki fái staðist að þjónusta í viðskiptum tengdra aðila sé veitt án endurgjalds, enda ekki það sem almennt gerist. Að mati stefnanda sé þó í úrskurðinum fallist á slíka niðurstöðu.

Í skjölunargögnunum sem stefnandi hafi útbúið í kjölfar fyrri úrskurðar yfirskattanefndar sé farið yfir þóknun hvers þáttar þjónustunnar sem veitt sé fyrir hvert ár og útskýrt á hverju hún byggi, en niðurstaðan sé sú að horfa framhjá umsaminni þóknun. Að mati stefnanda búi það til ómöguleika að stefndi ákveði að horfa framhjá þessum gögnum á grundvelli þess að ekki hafi verið farið eftir þeim þegar atvik máls áttu sér

stað, ómöguleika á því að hægt sé að beita milliverðsreglum 57. gr. tekjuskattslaga með réttum hætti. Í 3. mgr. ákvæðisins segi orðrætt: *Ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum milli tengdra lögaðila ... eru ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila skal meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagninguna og ákvarða skattstofn eða skattstofna að nýju eftir því hvort verð reynist of- eða vanmetið.* Sú leið sem skattyfirvöld hafi farið, með því að hafna að fullu frádrætti kostnaðar vegna veittrar þjónustu, sé í andstöðu við orðalag ákvæðis 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga og hljóti þar með að vera efnislega ótæk. Skattyfirvöldum hafi borið að leitast við að komast að efnislega réttri niðurstöðu.

Hvorki ríkisskattstjóri né yfirskattanefnd hafi vefengt þá verðlagningu sem fram komi í skjölunargögnunum eða sýnt fram á það með nokkrum hætti að þau uppfylli ekki skilyrði 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga eða ákvæði reglugerðar nr. 1180/2014. Hafi þess í stað verið látið nægja að vísa til þess að þeirri aðferð sem lýst sé í gögnunum hafi ekki verið beitt vegna viðskipta stefnanda og móðurfélagsins þau ár sem málið taki til og geti hún því ekki verið grundvöllur gjaldfærslu kostnaðar vegna aðkeyptar þjónustu af móðurfélaginu í skattskilum stefnanda. Milliverðlagsreglur tekjuskattslaga eigi að tryggja að verðlagning í viðskiptum tengdra aðila sé á armslengdargrunni, í samræmi við það sem almennt gerist í viðskiptum ótengdra aðila. Þær veiti hins vegar ekki skattyfirvöldum frjálssa heimild til þess að ákvarða hvort þjónusta sé veitt og hvernig hún sé verðlögð heldur skyldi þær skattyfirvöld til þess að ákvarða réttilega hvaða þjónustu um ræði, og ef tilefni er til, gera leiðréttingar á grundvelli þess sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila. Engin heimild standi til að horft sé framhjá þeim gögnum sem skattaðili afhendi, sökum þess að ekki hafi verið byggt á þeim upphaflega við skattskil.

Þá sé byggt á því að niðurstaða ríkisskattstjóra hafi ekki verið í samræmi við leiðbeiningarreglur Efnahags- og framfarastofnunarinnar (OECD) um milliverðlagningu sem skýra 3. til 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, auk reglugerðar nr. 1180/2014. Samkvæmt þeim krefjist armslengdarsjónarmiðið þess að skattaðilar sem og skattyfirvöld leggi mat á viðskipti milli ótengdra aðila og þá starfsemi sem sjálfstæð fyrirtæki hafi með höndum, og beri saman við starfsemi tengdra aðila og viðskipti þeirra á milli. Ekkert slíkt mat hafi átt sér stað af hálfu ríkisskattstjóra, ólíkt framkvæmd skattyfirvalda annarra ríkja sem búi við sambærilegt regluverk. Úrskurðir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar hafi því ekki uppfyllt þær kröfur sem framangreindar leiðbeiningarreglur geri til skattyfirvalda til undirbúnings slíkrri ákvörðun. Þannig hafi ríkisskattstjóra og síðar yfirskattanefnd borið, á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, að leggja þau gögn sem stefnandi hafi afhent til grundvallar eða, hafi sú verðlagning eða þeir skilmálar sem þar voru raktir ekki verið talin fullnægja skilyrðum ákvæðisins, ákvarða stefnanda frádrátt til samræmis við mat á verðlagningu í sambærilegum viðskiptum, í samræmi við leiðbeiningarreglur OECD. Hvorugt hafi verið gert og því beri að ógilda úrskurð yfirskattanefndar.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi mótmælir öllum málatilbúnaði stefnanda og málsástæðum á honum reistum sem röngum, órökstuddum og ósönnuðum. Sýknukrafa stefnda byggir á því að þau gögn sem stefnandi leggi til grundvallar kröfum sínum sýni ekki fram á hvert umfang veittrar þjónustu af hálfu móðurfélags hans hafi verið rekstrarárin 2017 og 2018, hvorki almennt né með tilliti til hvors árs um sig. Þá hafi stefnandi ekki á neinn hátt leitast við að leiða fram kostnaðarverð einstakra þjónustubátta, svo sem vegna eftirlitsverkefna móðurfélagsins í þágu stefnanda. Þar sem óvissa ríki um hvort eða að hvaða marki stefnandi hafi notið í reynd þjónustu móðurfélagsins umrædd ár beri að sýkna stefnda af öllum kröfum hans.

Með lögum nr. 112/2007 um lagagildi viðaukasamnings milli ríkisstjórnar Íslands og Alcan Holdings Switzerland Ltd. um álbræðslu við Straumsvík hafi verið gerðar ýmsar breytingar á samningnum með viðauka við hann. Í 9. gr. viðaukans hafi m.a. verið gerðar svohljóðandi breytingar: *Núgildandi greinar 25 til 33 falla brott í heild sinni og ákvæði 25. gr. orðast svo: Að því leyti sem ISAL, hluthafar þess, dóttur- og móðurfélög, starfsmenn og aðrir sem tengjast félaginu eru skattskyldir hér á landi, skal sú skattlagning lúta almennum íslenskum skattalögum. Ákvæðið tekur m.a. til framtals og skila, álagningar, greiðslu, innheimtu og upplýsingagjafar vegna allra skatta og opinberra gjalda sem lögð eru á sambærileg fyrirtæki, nú eða síðar, eftir almennum íslenskum lögum og stjórnvaldsfyrirmælum. ISAL nýtur engra undanþága, sérkjara eða sérreglna varðandi skatta og opinber gjöld utan þess sem leiðir af almennum lögum, að teknu tilliti til alþjóðasamninga og samninga sem íslenska ríkið hefur gert við erlend ríki til að koma í veg fyrir tvísköttun.* Þá hafi einnig verið um það samið að stefnandi lyti íslenskum skattalögum og reglum frá 1. janúar 2005 og að frá þeim tíma giltu engar sérreglur um skattskil stefnanda hér á landi. Öndverðum málatilbúnaði stefnanda sé öllum mótmælt sem röngum og ósönnuðum.

Í málinu reyni á samspil frádráttarheimildar í 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga og svonefnda milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila sem tekin hafi verið upp í skattalög með lögum nr. 142/2013 um breytingu á lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt. Með breytingarlögunum hafi fjórum nýjum greinum verið bætt við 57. gr. tekjuskattslaga þar sem fjallað sé um óvenjuleg skipti í fjármálum. Ákvæðunum sé ætlað að tryggja að verðákvörðun í viðskiptum tengdra lögaðila sé í samræmi við verð í sambærilegum viðskiptum milli ótengdra aðila. Í 3. mgr. 57. gr. laganna segi að ef verðlagning og/eða skilmálar í viðskiptum milli tengdra lögaðila sé ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á milli ótengdra aðila skuli meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagninguna og ákvarða skattstofn/skattstofna að nýju. Með viðskiptum sé átt við almenn kaup og sölu á vörum og þjónustu, efnislegum og óefnislegum eignum og hvers kyns fjármálagerninga. Í 5. mgr. 57. gr. sé kveðið á um skjölunarskyldu lögaðila ef rekstrartekjur við lok

reikningsárs eða heildareignir í upphafi eða við lok reikningsárs eru yfir einum milljarði króna. Með skjölunarskyldu sé átt við að lögaðili skrái upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila sem og eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar milliverðs. Skjölunarskyldan gildi um viðskipti tengdra aðila yfir landamæri. Í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 um skjölun og milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila sé skilgreint frekar hvað hugtakið skjölun feli í sér og hvernig haga beri skráningu og varðveislu gagna. Í 7. gr. reglugerðarinnar sé sérstaklega fjallað um þjónustu milli tengdra aðila en þar segir að komi til þess að skipta þurfi sameiginlegum kostnaði milli tengdra lögaðila skuli sýna fram á með tryggilegum hætti að skjölunarskyldur aðili, sem gjaldfærir slíka þjónustu, hafi notið hennar í þeim mæli sem gjaldfærslan segi til um. Tekið sé fram að grunnur skiptingarinnar skuli vera fyrirliggjandi og gagnsær og kostnaðurinn uppfylla armslengdarsjónarmið leiðbeiningarreglna OECD um milliverðlagningu í skattalegum tilgangi. Í 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga sé að finna heimild til þess að draga frá tekjum lögaðila, og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri, þann rekstrarkostnað sem á árinu gekk til þess að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við.

Stefndi byggir á því að í hnotskurn lúti ágreiningur aðila að því hvort 2,2% þjónustugjaldið sem stefnandi hafi ársfjórðungslega innt af hendi til móðurfélagsins á grundvelli aðstoðarsamningsins falli að þeim lagafyrirmælum sem að framan eru rakin og sé frádráttarbært í skattskilum stefnanda þau ár sem hér um ræðir, þ.e. rekstrarárin 2014, 2015 og 2016. Tekið sé af hálfu stefnda undir afstöðu og röksemdir ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar og geri stefndi þær að sínum. Sjónarmið stefnanda varðandi form og efniskröfur málsins fái hvorki staðist ótvíráð ákvæði tekjuskattslaganna né dómaframkvæmd. Það sé stefnanda að sýna fram á að skilyrði undantekningarákvæðisins í 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga séu fyrir hendi. Þá þurfi stefnandi einnig að geta sýnt fram á með fullnægjandi hætti að verð og skilmálar í viðskiptum við móðurfélag sitt séu sambærileg og í viðskiptum ótengdra aðila. Stefnanda hafi ekki tekist sú sönnun og því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum hans.

Stefndi vísar til þess að úrskurður yfirskattanefndar í máli stefnanda sé byggður á lögum og sé í samræmi við lög og stjórnvaldsfyrirmæli. Gætt hafi verið að réttum málsmeðferðarreglum við meðferð máls stefnanda hjá ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd. Í úrskurðum beggja embætta séu samskipti aðila ítarlega rakin. Í ljósi aðdraganda málsins og bréfaskipta ríkisskattstjóra og stefnanda, bæði við meðferð máls vegna fyrri ára og þeirra sem hér um ræði, sé því mótmælt sem röngu og ósonnuðu að mál stefnanda hafi ekki verið nægilega upplýst áður en tekin var ákvörðun í því. Þau ár sem hér um ræði sé óumdeilt að stefnandi skjalaði ekki þjónustuviðskipti sín við móðurfélagið með viðhlítandi hætti í samræmi við laga- og stjórnvaldsfyrirmæli. Af fyrirmælum 57. gr. tekjuskattslaga sem hafi að geyma ákvæði um milliverðlagningu sem og af lögskýringargögnum með þeim sé það alfarið á ábyrgð skattaðila að skjala viðskipti sín við tengda

aðila yfir landamæri og þann grundvöll sem milliverð byggir á. Það sé ekki í verkahring skattýfirvalda. Til þess að gjaldfæra megi rekstrarkostnað til frádráttar í skattskilum, sbr. 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga, þurfi að liggja fyrir haldbær gögn og að af þeim megi draga þá ályktun að kostnaði samkvæmt þeim hafi verið varið til þess að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við í viðkomandi rekstri. Þau gögn sem stefnandi hafi lagt vinnu í að afla í kjölfar fyrri úrskurðar yfirskattanefndar hafi ekki þótt varpa neinu skýrara ljósi á umfang þjónustu eða verðlagningu hennar, umfram þau sem lágu fyrir í fyrra málinu.

Meðal þeirra gagna sem stefnandi hafi lagt fram við meðferð síðara málsins sé yfirlit yfir kostnaðarliði sem hann hafi talið tilheyrja félaginu og á þeim grundvelli hefði hann litið svo á að heimila ætti gjaldfærslu hluta þess kostnaðar, þ.e. um 75% af gjaldfærðum fjárhæðum í skattskilum félagsins vegna aðkeyptar þjónustu af móðurfélaginu. Þessi krafa hafi að mestu leyti verið byggð á þjónustusamningum sem gerðir hefðu verið innan félagasamstæðu stefnanda. Við nánari skoðun skattýfirvalda á þessum gögnum hafi komið í ljós að stefnandi hafi ekki verið beinn aðili að þeim. Þessi gögn hafi því ekki varpað neinu frekara ljósi á verðlagningu þjónustu eða umfang viðskipta stefnanda við móðurfélagið rekstrarárin 2017 og 2018, þannig unnt væri að leggja mat á hvort verð í viðskiptunum hefði verið í samræmi við armslengdarregluna, sbr. ákvæði 3. másl. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga og 2. mgr. 3. gr., sbr. 6. gr., reglugerðar nr. 1180/2014. Gögnin hafi þvert á móti gefið til kynna að sú aðferð sem stefnandi og móðurfélagið viðhöfðu á þessum árum hefði ekki verið í samræmi við það sem tíðkaðist innan fyrirtækjasamstæðunnar. Í þeim skjölunargögnum sem stefnandi hafi kynnt skattýfirvöldum komi skýrlega fram að sé þjónusta veitt beint til samstæðufélags og aðeins fyrir það félag skuli gefa út reikning fyrir þeirri þjónustu og rukka það félag beint. Hins vegar skuli rukka félög með óbeinum hætti fyrir þjónustu sem nýtist mörgum félögum saman. Þá eigi að taka heildarkostnað við þjónustuna og skipta honum á samstæðufélögin sem nutu ávinnings af þjónustunni í samræmi við hlutfall hans eða ætlaðan vinning hvers um sig af þjónustunni. Málið hafi því verið fullrannsakað þegar skattýfirvöld hafi úrskurðað í því.

Það sé í samræmi við viðurkennd sjónarmið að baki rannsóknarreglu stjórnslu-réttar að stefnanda beri að leggja sitt af mörkum til að upplýsa málið. Skoðun skattýfirvalda á máli stefnanda hafi gefið honum ríkt tilefni til að leggja fram þau gögn sem þýðingu gætu haft við úrlausn þess. Þá hafi þessi gögn ekki heldur verið lögð fram í dómsmáli þessu. Vanræksla stefnanda sjálfs á því að sinna lögbundinni skjölunarskyldu sinni geti ekki ein og sér komið í veg fyrir að skattýfirvöldum sé unnt að fella úrskurði í máli hans.

Því sé einnig mótmælt að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglunni. Að lokinni rannsókn málsins hafi skattar stefnanda verið endurákvæðar á grundvelli gildandi laga-reglna. Þá sé því mótmælt af hálfu stefnda að stefnandi hafi ekki notið andmælaréttar eða fengið nauðsynlega aðstoð og leiðbeiningu frá skattyfirvöldum, enda fái þær staðhæfingar ekki samrýmst þeim gögnum sem stefnandi hafi sjálfur lagt til málsins. Þá sé tilvísunum stefnanda til leiðbeiningarreglna OECD mótmælt enda séu þær algjörlega órökstuddar. Hvergi í stefnu málsins sé vísað í einstakar málsgreinar reglnanna en stefndi vekir athygli á því að vefútgáfa þeirra frá árinu 2022 telji 655 blaðsíður. Samkvæmt öllu framangreindu telji stefndi að engir þeir formgallar hafi verið á málsmeðferð hjá ríkisskattstjóra og yfirskattanefnd sem eigi að leiða til ógildingar á úrskurðum þeirra, sem að mati stefnda séu bæði rökréttir og byggðir á málefnalegum forsendum.

Sýknukrafa stefnda er byggð á því að aðstoðarsamningurinn milli stefnanda og móðurfélags hans hafi ekkert sjálfstætt gildi varðandi skattskyldu stefnanda eftir að aðal-samningnum var breytt með 6. viðauka við samninginn, sbr. lög nr. 112/2007. Sú breyting hafi falið í sér að stefnandi og móðurfélag hans skyldu frá og með 1. janúar 2005 lúta íslenskum skattalögum í einu og öllu eins og aðrir lögaðilar sem beri ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 9. gr. 6. viðaukasamnings. Þá komi fram í almennum athugasemdum með frumvarpi sem varð að lögum nr. 112/2007 að það sé sameiginlegur skilningur aðila að í hinum nýgerða viðaukasamningi felist að við gildistöku hans muni allar sérreglur og undanþágur um skatta, gjöld og tolla sem gildi um starfsemi álversins falla niður. Því hafi frá 1. janúar 2005 engar sérreglur eða undanþágur frá skattskyldu gilt um stefnanda. Þó að stefnandi telji sér skylt að efna samninginn og greiða móðurfélagi sínu þóknun í samræmi við efnisatriði hans sé honum ekki þar með sjálfkrafa rétt að draga þóknunina frá tekjum samkvæmt 31. gr. tekjuskattslaga. Um frádrátt frá skattskyldum tekjum fer eftir reglum III. kafla laganna, einkum 2. mgr. 29. gr. og 31. gr. Í dómaframkvæmd hafi því verið slegið föstu að það sé skattaðila að sýna fram á að skilyrði frádráttar sé fullnægt. Því beri stefnanda að sýna fram á frádráttarbærni þessara útgjalda með hlutlægum gögnum, sem hann hafi ekki gert.

Fyrir liggir að stefnandi hafi ekki virt fyrir mæli 57. gr. tekjuskattslaga eins og þeim var breytt með 8. gr. laga nr. 142/2013 í skattskilum sínum fyrir rekstrarárin 2017 og 2018, þar með talið ákvæði 5. mgr. varðandi skjölunarskyldu á þeirri þóknun sem deilt sé um í málinu. Lagabreytingin hafi komið til framkvæmda 1. janúar 2014. Samkvæmt armslengdarreglu 3. mgr. 57. gr. laganna þurfi kjör í viðskiptum milli tengdra aðila að vera sambærileg því sem gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila. Sé svo ekki skulu skattyfirvöld meta og eftir atvikum leiðrétta verðlagninguna og ákvarða skattstofna að nýju. Til þess að þeim sé unnt að meta verðlagningu í viðskiptum tengdra aðila sé skjölunarskylda áskilin í 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Skjölunarskyldum aðila beri að skrá upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og

grundvöll ákvörðunar verðs í viðskiptum milli aðilanna. Skattyfirvöld hafi kallað eftir skjölunargögnum vegna þeirrar 2,2% þóknunar sem stefnandi greiddi móðurfélagi sínu rekstrarárin 2014, 2015 og 2016, sbr. úrskurð yfirskattanefndar í máli nr. 47/2020. Í þeim gögnum sem stefnandi skilaði hafi komið fram að hann greiði móðurfélaginu þóknunina ársfjórðungslega fyrir tækniaðstoð, sérfræðiþekkingu (þ.m.t. einkaleyfaafnot) og fjármála- og stjórnsýsluástoð, án þess að frekar sé tilgreint hvaða þjónusta hafi raunverulega verið veitt. Óumdeilt sé að stefnandi nýtti engin einkaleyfi hér á landi umrædd ár.

Í leiðbeiningarreglum OECD megi finna, í sérstökum kafla um þjónustuviðskipti innan félagasamstæðu, „*Special considerations for intra-group services*“. Í málsgrein 7.6 í vefútgáfu reglnanna frá árinu 2022 komi fram að við mat á slíkum viðskiptum reyni á tvennt. Annars vegar hvort þjónusta hafi verið látin í té og hins vegar hvort verðlagning þjónustu sé í samræmi við armslengdarsjónarmið í skattalegu tilliti. Í reglugerð nr. 1180/2014 um skjölun og milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila, sem fjalli að stórum hluta um hvernig beita skuli armslengdarreglunni, segi í 2. mgr. 3. gr. að skjölun skuli innihalda nauðsynlegar upplýsingar og gögn sem sýni fram á að verð í viðskiptum tengdra aðila sé í samræmi við armslengdarregluna. Af máltilbúnaði stefnanda og þeim gögnum sem hann hefur lagt fram til stuðnings honum verði ekki séð að gerð hafi verið nánari grein fyrir einstökum verkefnum af þeim meiði sem lýst sé í aðstoðarsamningnum sem hafi verið sinnt á því tímabili sem um er deilt í málinu. Þá sé ekki heldur gerður greinarmunur á umfangi verkefna milli ára, enda kveði stefnandi það geta verið breytilegt milli ára hvaða þjónustu hann nýti hverju sinni.

Á því sé byggt af hálfu stefnda að þau skjölunargögn sem liggja fyrir í málinu séu ekki til þess fallin að unnt sé að ganga úr skugga um að þóknunin sem stefnandi greiddi móðurfélaginu umrædd ár hafi verið í samræmi við armslengdarregluna, enda blasi við að stefnandi greiddi hana einfaldlega eftir föstu hlutfalli af sölu, en ekki eftir samanburðargreiningu á því sem greitt væri fyrir þjónustu í viðskiptum milli ótengdra aðila. Aðferðin sem stefnandi og móðurfélagið beita við ákvörðun þjónustugjaldsins sé ógagnsæ og ekki í samræmi við samninga sem gerðir yrðu í viðskiptum ótengdra aðila.

Þá séu þeir þjónustuþættir sem tilgreindir séu í 2.–4. gr. samningsins meira eða minna fallnir niður, líkt og nánar sé rakið og rökstutt í úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 47/2020. Í stefnu sé tilgreint að sú þjónusta sem móðurfélagið hafi veitt stefnanda umrædd ár hafi verið fólgin í tækniástoð og aðstoð vegna fjármála, starfsmannamála, heilsu-, öryggis- og umhverfismála og annarri tilfallandi ráðgjöf vegna lögfræðitengdra málefna, t.d. samningagerðar. Þetta séu sömu atriði og greini í tveimur skýrslum sem stefnandi lagði fram fyrir árin 2015 og 2016 undir yfirskriftinni „Transfer Pricing Documentation“. Í skýrslunum sé gerð grein fyrir félagasamstæðu móðurfélagsins, starfsemi þess um víða veröld og um einstök félög innan hennar, þ.m.t. stefnanda. Þá sé fjallað

um viðskipti stefnanda og móðurfélagsins árin 2015 og 2016, sem sé samhljóða í báðum skýrslunum. Sú lýsing á veittri þjónustu sé sama efnis og sú sem greini í stefnu og í bréfi stefnanda til ríkisskattstjóra frá 21. ágúst 2018. Þar sem fjallað sé um viðskiptaskilmála og verðlagningu þjónustunnar í skýrslunum, sbr. 6. gr. reglugerðar nr. 1180/2014, komi ekki annað fram en að stefnandi hafi innt af hendi þóknun til móðurfélagsins í samræmi við aðstoðarsamninginn frá árinu 1966. Loks sé í skýrslunum gerð almenn grein fyrir aðferðum sem notaðar eru við verðákvörðun í viðskiptum innan samstæðunnar og útreikningi á 2,2% þóknun til móðurfélagsins af brúttósöluandvirði áls að frádregnum farmgjaldakostnaði, sbr. 5. gr. samningsins.

Að teknu tilliti til milliverðlagningarreglna 57. gr. tekjuskattslaga verði ekki séð á hvern málefnalegan máta kostnaður stefnanda fyrir þjónustu móðurfélagsins geti verið tengdur brúttósöluverði áls. Stefnandi hafi ekki fært fram haldbær rök fyrir því að nefndur kostnaður sé í beinu hlutfalli við þá breytu. Þá fái stefndi ekki séð með hvaða hætti söluverð og/eða verðbreyting áls geti verið í rökréttu samhengi við þá þjónustu sem stefnandi kveðist njóta frá móðurfélagi sínu. Nærtækara væri að líta á 2,2% þóknunina sem arðgreiðslu án þess að gætt hafi verið að því að uppfylla lagaskilyrði sem sett séu fyrir slíkum greiðslum.

Svo sem rakið sé í bréfi ríkisskattstjóra frá 28. apríl 2021 hafi því verið hafnað að stefnandi gæti byggt frádráttarbæran kostnað sinn á árunum 2017 og 2018 á hlutfalli raunkostnaðar af gjaldfærðum kostnaði á árinu 2019, enda hafi þær upplýsingar ekki legið fyrir á þeim tíma er kostnaðurinn féll til. Þá hafi ekki verið unnt að sannreyna eða ganga úr skugga um að þær tölur væru eðlilegar. Stefndi taki undir þessa niðurstöðu og byggi sýknukröfu sína á því að annað væri í andstöðu við heimildarákvæði 31. gr. tekjuskattslaga og skýr lagafyrirmæli 3. mgr., sbr. 5. mgr., 57. gr. sömu laga. Gjaldfærslu rekstrarkostnaðar þurfi að byggja á áreiðanlegum gögnum, ekki einhliða fullyrðingu skattaðila.

Þá vísar stefndi til svarbréfs stefnanda til ríkisskattstjóra, dags. 14. júlí 2021, þar sem stefnandi sundurliðaði áætlaðan kostnað sinn, m.a. samkvæmt „... yfirliti og niðurstöðum yfir viðskipti sem Aluminium Pechiney greiddi til samstæðunnar fyrir hönd ISAL“ á árinu 2019. Stefnandi hafi lagt þar til að miðað yrði við þann kostnað vegna árána 2017 og 2018. Byggði hann á því að frádráttarbær kostnaður tilheyri honum í gegnum *Global Service Agreement (GSA)*, *Joint Technology Agreement (JTA)* og fleiri slíka liði. Svo sem rakið sé í úrskurði ríkisskattstjóra beri gögn málsins það með sér að stefnandi hafi ekki verið beinn aðili að þessum samningum. Í gögnunum komi fram að einungis þátttakendur njóti tekna af óefnislegum réttindum og tækninýjungum sem samningarnir taki til. Um kostnaðarskiptingu komi m.a. fram að þrátt fyrir að reiknuð sé hlutdeild evrópskra álframleiðenda innan samstæðunnar í kostnaðarskiptingu á grundvelli framleiðslu hvers um sig sé slíkur kostnaður ekki reikningsfærður í heimalandi

framleiðandans. Tilgreint dótturfélag innan samstæðunnar, Aluminium Pechiney, gegni hlutverki milliliðar í þessu sambandi. Stefnandi sé því ekki beinn þátttakandi í samningnum og fái hvorki eignarhald á tækninni sem búin er til né tekjur af henni. Þá hafi komið fram og sé óumdeilt að stefnandi nýti ekki einkaleyfi í eigu móðurfélagsins við framleiðslu sína þau ár sem hér um ræðir. Þá vísi stefndi til gagna sem liggja frammi í málinu og bera heitið „Appendix 4“, annars vegar fyrir árið 2017 og hins vegar fyrir árið 2018. Þar sé fjallað um hvernig hlutur hvers samstæðufélags fyrir sig í kostnaðarskiptingunni sé ákvarðaður. Annars vegar segi að sé þjónusta veitt beint til samstæðufélags og aðeins fyrir það félag skuli gefa út reikning fyrir þeirri þjónustu og rukka það félag beint. Hins vegar skuli rukka félög með óbeinum ætti fyrir þjónustu sem nýtist mörgum félögum saman. Þá skuli taka heildarkostnað við þjónustuna og skipta honum á þau samstæðufélög sem hafi notið ávinnings af. Af gögnum málsins verði ráðið að hvorki stefnandi né móðurfélagið hafi farið eftir þessum aðferðum.

Þannig liggi ljóst fyrir að innan þeirrar alþjóðlegu fyrirtækjasamstæðu sem stefnandi tilheyri hafi ekki verið gefnir út reikningar fyrir einstökum verkþáttum sem kunna að hafa verið unnir í þágu hans af hálfu móðurfélagsins, né annarra lögaðila innan samstæðunnar. Þau gögn sem stefnandi hafi lagt til málsins styðji ekki málatilbúnað hans, eins og hann hafi verið lagður fyrir dóminn enda hafi þau hvorki að geyma nauðsynlegar upplýsingar sem sýni fram á að stefnandi hafi yfir höfuð notið einhverrar þjónustu af hálfu móðurfélagsins né að verð og skilmálar í viðskiptum við móðurfélagið séu samþærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila undir hliðstæðum kringumstæðum, sbr. 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga og 3. gr. reglugerðar nr. 1180/2014, sbr. 6. og 7. gr. hennar.

Þeim málatilbúnaði stefnanda að í úrskurði ríkisskattstjóra sé byggt á röngum útreikningum varðandi gjaldfærslu á 2,2% þóknun sé öllum mótmælt sem röngum, órökstuddum og ósönnuðum. Sérstaklega sé því mótmælt sem röngu og ósönnuðu að ríkisskattstjóri hafi ofmetið þau gjöld sem stefnandi hafi gjaldfært í skattframtölum sínum um samtals 164.477.424 krónur. Í stefnu sé sérstaklega áréttað að stefnandi greiddi móðurfélagi sínu 2,2% þóknun á grundvelli aðstoðarsamningsins allt fram til loka árs 2020. Fram komi í úrskurði ríkisskattstjóra að stefnandi hafi veitt ríkisskattstjóra upplýsingar um fjárhæð 2,2% þóknunarinnar, sem gjaldfærð var í skattskilum hans gjaldárin 2018 og 2019 í þúsundum evra, þrátt fyrir að ársreikningar hans hafi verið gerðir í bandaríkjadollurum og þær fjárhæðir umreiknaðar í íslenskar krónur á meðalgengi hvers árs til færslu í skattframtali, sbr. 1. og 2. mgr. 91. gr. tekjuskattslaga. Sérstaklega hafi verið óskað eftir upplýsingum sem lutu að gjaldfærðum kostnaði hans í skattskilum þau ár sem hér um ræðir. Í úrskurði yfirskattanefndar komi fram að sú ósk hefði verið ítrekuð árangurslaust. Þá hafi verið skorað á stefnanda að leggja fram nákvæmari upplýsingar um fjárhæðirnar í íslenskum krónum og skýra jafnframt útreikning þeirra. Stefnandi hafi

ekki orðið við þeirri áskorun. Sú málsástæða stefnanda að ríkisskattstjóri hafi aldrei óskað eftir upplýsingum um hvaða fjárhæðir stefnandi hafi gjaldfært í skattskilum sínum vegna þóknunarinnar umrædd ár sé augljóslega röng og henni sé mótmælt sem slíkri. Í kæru sinni til yfirskattanefndar hafi stefnandi engar athugasemdir gert varðandi þá fjárhæð sem ríkisskattstjóri lagði til grundvallar til lækkunar á skattalegu tapi hans rekstrarárin 2017 og 2018. Fjárhæðin hafi því ekki komið til neinnar endurskoðunar af hálfu nefndarinnar. Svo því sé til haga haldið afhenti stefnandi hvorki ríkisskattstjóra né yfirskattanefnd þau gögn sem hann leggi nú fram í dómsmáli þessu. Þar sem stefnandi hafi kosið að veita ekki nauðsynlegar upplýsingar til þess að unnt yrði að sannreyna þær fjárhæðir hafi ríkisskattstjóri engin önnur ráð haft en að byggja á þeim upplýsingum sem fram hafi komið í ársreikningum stefnanda og fylgdu skattskilum hans umrædd ár.

Úrskurður yfirskattanefndar verði ekki felldur úr gildi á grundvelli gagna sem stefnandi kaus að afhenda ekki skattyfirvöldum þrátt fyrir margítrekaðar beiðnir þar að lútandi. Af einhverjum ástæðum hafi stefnandi kosið að halda þeim fyrir sig meðan mál hans sætti meðferð skattyfirvalda. Sú ráðstöfun hafi verið honum frjáls en hann geti ekki síðar krafist ógildingar úrskurðar yfirskattanefndar á þeim grundvelli að gögnin hefðu ekki legið fyrir við úrskurð í málinu. Teldi stefnandi sig hafa raunverulega hagsmuni af því að fá niðurstöðu yfirskattanefndar breytt hefði hann átt að setja fram varakröfu í stefnu þess efnis að skattalegt tap hans yrði hækkað um þann mismun sem hann telji sig vanhaldinn um. Það hafi hann ekki gert. Með vísan til alls þess sem hér hefur verið rakið beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Niðurstaða

Í máli þessu krefst stefnandi þess að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar nr. 107/2023 frá 16. júní 2023 vegna form- og efnisgalla. Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda.

Helstu málsatvikum, ágreiningsefnum og meðferð málsins er lýst í sérstökum kafla hér að framan og vísast til þess sem þar kemur fram. Í málinu er deilt um endurákvörðun ríkisskattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda gjaldárin 2018 og 2019 vegna 2,2% sammingsbundins þjónustugjalds af brúttótekjum af sölu á áli, sem stefnandi greiddi móðurfélagi sínu ársfjórðungslega vegna aðkeyptrar tækniþjónustu. Forsendur ríkisskattstjóra voru þær að umrædd viðskipti félaganna féllu undir ákvæði 3. mgr., sbr. 5. mgr., 57. gr. tekjuskattslaga, um milliverðlagningu í viðskiptum milli tengdra lögaðila, en talið var að gjaldfærð útgjöld vegna þeirra uppfylltu ekki skilyrði frádráttarbærni rekstrarkostnaðar samkvæmt 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003. Þá er deilt um það hvort stefndi hafi brotið gegn málsmeðferðarreglum stjórnarsýsluréttar.

Samkvæmt 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga er heimilt að draga rekstrarkostnað frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri

starfsemi, „þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við ... og það sem varið er til tryggingar og viðhalds á eignum þeim sem arð bera í rekstrinum“. Á skattaðila hvílir almennt sú sönnunarbyrði að sýna fram á að skilyrðum fyrir frádrætti sé fullnægt, þ.e. að umræddur kostnaður sé raunverulegur, nauðsynlegur til tekjuöflunar og uppfylli almennt þau skilyrði sem sett eru í lögum, sbr. t.d. dóm Landsréttar frá 9. desember 2022 í máli nr. 463/2021.

Um óvenjuleg skipti í fjármálum og milliverðlagningu milli tengdra lögaðila gildir 57. gr. tekjuskattslaga. Í 1. mgr. ákvæðisins segir að semji skattaðilar um skipti sín í fjármálum á hátt sem er verulega frábrugðin því sem almennt gerist í slíkum viðskiptum skuli 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 kemur fram að ákvæðið 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 ákvæðinu verið beitt sem grunnreglu um tilvik sem ekki falla að öllu leyti að orðalagi þess, sbr. m.a. dóma Landsréttar frá 19. janúar 2024 í máli nr. 462/2022 og 8. mars 2019 í máli nr. 577/2018. Þannig hefur skattyfirvöldum 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. dóma Hæstaréttar frá 3. september 2002 í máli nr. 316/2002, sem og 9. febrúar 2006 í máli nr. 321/2005.

Ákvæði um milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila voru tekin upp í skattalög héraendis með framangreindum lögum nr. 142/2013 og var þar fjórum nýjum málsgreinum bætt við 57. gr. tekjuskattslaga. Í athugasemdum við 11. gr. frumvarpsins sem varð að lögum nr. 142/2013, þar sem mælt var fyrir um milliverðlagningarreglurnar sem viðbót við 57. gr. tekjuskattslaga, 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.

Í 3. mgr. 57. gr. laganna kemur fram að ef verðlagning, og/eða skilmálar, í viðskiptum milli tengdra lögaðila er ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum á 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. 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 fjármálagerninga. Til þess að skattyfirvöldum sé heimilt að endurákværða verð í viðskiptum milli tengdra aðila á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga þarf að vera um tengda aðila að ræða, en í 4. mgr. 57. gr. laganna er skilgreint nánar hvenær

lögaðilar teljist tengdir í skilningi 3. mgr. ákvæðisins. Ekki er um það ágreiningur í málinu að stefnandi og móðurfélag hans teljist tengdir aðilar í skilningi ákvæðisins.

Í almennum athugasemdum með frumvarpi því er varð að lögum nr. 142/2013 kemur 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. Tekið er 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. Armslengdarreglan er skilgreind í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 um skjölun og milliverðlagningu í viðskiptum tengdra lögaðila en reglan felur það í sér að sérstök tengsl aðila eigi ekki að hafa áhrif á viðskiptalegar forsendur á milli þeirra.

Þá er að finna í 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga fyrirmæli um skjölun viðskipta sem falla undir 3. mgr. sömu lagagreinar. 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. Ber skjölunarskyldum aðila að 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.

Í 2. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 segir 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 armslengdarreglu. 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. Í 3. gr. reglugerðarinnar segir að skjölun, sem sé unnin í samræmi við 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga, sé grundvöllur mats á því hvort verð í viðskiptum tengdra aðila sé í samræmi við armslengdarregluna. 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 armslengdarregluna.

Í 6. gr. reglugerðar nr. 1180/2014 eru nánari fyrirmæli um hvaða upplýsingar skjölun félags skuli innihalda. Kemur þar m.a. fram að upplýsingar um viðskiptaskilmála skuli ávallt liggja fyrir í skjölunargögnum, þar með taldar upplýsingar um greiðslukjör, og að skjölunarskyldur aðili skuli, eftir því sem við á, varðveita upplýsingar um kostnaðarverð þeirrar vöru, þjónustu eða eigna sem hann kaupir af eða selur tengdum

aðila. Þá skal skjölunarskyldur aðili skrá og varðveita upplýsingar um hvernig ákvörðun um verð var tekin, svo sem nánar greinir. Í reglubundnum og/eða viðvarandi viðskiptum skal vera til lýsing á því hvernig viðskipti ganga fyrir sig, svo sem upplýsingar um verðþróun, hvernig vara er pöntuð og hvar og hvernig vara eða þjónusta er afhent.

Í 7. gr. reglugerðarinnar segir að komi til þess að skipta þurfi sameiginlegum kostnaði á milli tengdra lögaðila skuli sýna fram á með tryggilegum hætti að skjölunarskyldur aðili sem gjaldfærir slíka þjónustu hafi notið hennar í þeim mæli sem gjaldfærslan segir til um. Grunnur skiptingarinnar skal vera fyrirliggjandi og gagnsær og kostnaðurinn uppfylla armslengdarsjónarmið leiðbeiningarreglna OECD um milliverðlagningu í skattalegu tilliti. Þá skal skjölunarskyldur aðili sem veitir þjónustu eða skiptir kostnaði á milli tengdra aðila sjá til þess að til séu fullnægjandi gögn um hvernig þjónustan sé verðlögð og hvaða aðferðir liggi að baki skiptingu og hvernig þau samrýmast armslengdarreglunni. 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.

Af framangreindri umfjöllun um gildandi rétt er ljóst að á skattaðila hvílir skylda að lögum til að sýna skattyfirvöldum fram á, með gögnum og upplýsingum, að verðákvörðun í viðskiptum tengdra aðila sé í samræmi við armslengdarsjónarmið 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga. Í máli þessu ber því stefnandi sönnunarbyrði fyrir því að svo hafi verið í viðskiptum hans við móðurfélagið rekstrarárin 2017 og 2018.

Stefnandi hefur á því byggt að þó að hann sé ekki undanskilinn reglum tekjuskattslaga séu milliverðsreglur 57. gr. tekjuskattslaga almennar reglur um hvernig skuli fara með ákvarðanir í viðskiptum tengdra aðila. Ákvörðun um verð í viðskiptum stefnanda við móðurfélag sitt hafi á hinn bóginn verið tekin í samráði við löggjafann í tengslum við setningu laga nr. 76/1966 um lagagildi samnings milli ríkisstjórnar Íslands og Swiss Aluminium Ltd., um álbræðslu við Straumsvík. Því sé um að ræða sérreglu í lögum gagnvart almennum milliverðlagsreglum 57. gr. tekjuskattslaga.

Með lögum nr. 112/2007 um lagagildi viðaukasamnings milli ríkisstjórnar Íslands og Alcan Holdings Switzerland Ltd. um álbræðslu við Straumsvík voru gerðar breytingar á aðalsamningi stefnanda og ríkisins. Meðal þeirra var sú að skattlagning stefnanda og móðurfélagsins myndi frá 1. janúar 2005 lúta almennum íslenskum skattalögum. Þá skyldu stefnandi og móðurfélagið ekki njóta neinna undanþága, sérkjara eða sérreglna varðandi skatta og opinber gjöld utan þess sem leiðir af almennum lögum. Sú sérregla sem stefnandi byggir á að þessu leyti á grundvelli laga nr. 76/1966 gat ekkert gildi haft eftir gildistöku yngri laga nr. 112/2007. Verður þessari málsástæðu stefnanda því hafnað.

Í aðstoðarsamningnum um rekstur milli stefnanda og móðurfélagsins er tíunduð sú þjónusta sem móðurfélaginu ber að láta stefnanda í té, sbr. 2. gr. samningsins. Segir þar að félagið skuli láta stefnanda í té áframhaldandi, og án þess að frekari samningar

komi til eða beiðni frá stefnanda, tæknikunnáttu sína og sérþekkingu, sem á við rekstur álbræðslu, svo sem nánar greinir. Slík áframhaldandi tækniástoð við reksturinn skuli fólgin í leiðbeiningum til handa stjórn stefnanda um alla þætti í framleiðslu og framkvæmd framleiðsluáætlana, útvegum á hæfum og viðeigandi framleiðslu- og viðhaldshandbókum og rannsóknaraðferðum til efnagreiningar á hráefni og áli, þjálfun hjá móðurfélaginu í eigin verksmiðjum þess og starfsstöðvum fyrir rekstrarstarfslið stefnanda, að koma á fót áætlunum um þjálfun við vinnu á viðbótarstarfsliði hjá stefnanda, umsjón með byrjunarrekstri fyrstu 60 rekstrardagana og að staðreyna ásamt stefnanda hvort hagkvæmt sé að ná framleiðslumörkum og öðrum mörkum sem stefnandi setji sér. Þá segir í 2. mgr. sömu greinar að móðurfélagið muni einnig veita stefnanda, að beiðni félagsins, tæknilega aðstoð í samræmi við tæknikunnáttu sína og sérþekkingu svo sem tiltekið er í fjórum stafliðum, þ.e. útvegum á skýrslum um rannsóknir er varða rekstrarfyrirkomulag og framfarir og umbætur, láta í té þjónustu frá rannsóknarstofum í sambandi við sérstök vandamál sem verði á vegi stefnanda og varði framleiðslu félagsins, útvegum á upplýsingum og skýringum varðandi nýjungar á því sviði og gera ráðstafanir til að fulltrúar frá stefnanda geti heimsótt og skoðað verksmiðjur móðurfélagsins og dótturfélaga þess og kynnt sér rekstur þeirra og tækni. Loks er í 3. mgr. 2. gr. samningsins mælt fyrir um skyldu móðurfélagsins til að veita stefnanda, að beiðni félagsins, ráðleggingar og aðstoð á sviðum fjárhagsmála og stjórnsýslu og miðla þannig reynslu af rekstri á öðrum stöðum. Í þremur stafliðum málgreinarinnar eru tilteknað í því sambandi ráðleggingar varðandi útvegum erlendra lána og aðstoð við gerð fjármálaáætlana, svo sem nánar greinir, ráð í sambandi við daglega viðskiptastjórnsýslu að því er snertir m.a. félagarétt, verkafólk og tryggingar svo og aðstoð í samningum við íslensk og erlend yfirvöld og loks tækni- og stjórnsýsluástoð í sambandi við útvegum hráefna og innkaup, svo sem nánar er rakið. Þá kemur fram í 3. gr. aðstoðarsamningsins að móðurfélagið veiti stefnanda óskoruð og óframseljanleg leyfi til að nota öll einkaleyfi sem séu nú eða í framtíðinni kunni að vera í eigu þess, að svo miklu leyti, sem þau varða og þeirra er þörf við rekstur stefnanda. Í 4. gr. samningsins eru ákvæði um uppfinningar er valda byltingu í framleiðslu og lúta að skyldu móðurfélagsins til að láta stefnanda í té fullkomnar upplýsingar og atriði þar að lútandi. Þá kemur fram í 5. gr. samningsins að sem þóknun fyrir tækniástoð, sérfræðiþekkingu (þar með talin einkaleyfaafnot) og fjármála- og stjórnsýsluástoð er móðurfélaginu ber að láta í té samkvæmt samningnum greiði stefnandi móðurfélaginu upphæð er samsvari tveimur og tveimur tíundu af hundraði (2,2%) af brúttótækjum stefnanda af sölu og skuli sú þóknun greiddast ársfjórðungslega.

Svo sem fram er komið er mál þetta rekið samhliða máli dómsins nr. E-3403/2025 þar sem stefnandi krefst ógildingar á úrskurði yfirséðanefndar 1. apríl 2020 í máli nr. 47/2020, þar sem nefndin staðfesti úrskurð ríkisskattstjóra um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda vegna rekstraráranna 2014, 2015 og 2016 á grundvelli þess að hið 2,2%

samningsbundna þjónustugjald sem stefnandi greiddi móðurfélagi sínu vegna aðkeyprar tækniþjónustu uppfyllti hvorki skilyrði 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga um frádráttarbærni rekstrarkostnaðar né skilyrði 57. gr. sömu laga um verðlagningu og skjölun í viðskiptum tengdra aðila. Mál þetta snýr að úrskurði yfirskattanefndar 16. júní 2023 í máli nr. 107/2023. Þar staðfesti nefndin úrskurð ríkisskattstjóra frá 3. maí 2022 um endur-ákvörðun opinberra gjalda stefnanda vegna rekstraráranna 2017 og 2018. Í forsendum úrskurða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar kemur fram að skattskil stefnanda hafi verið unnin með sama hætti og í fyrri málunum.

Meðal þess sem stefnandi byggir á í þessu máli eru gögn sem hann aflaði í kjölfar niðurstöðu yfirskattanefndar 1. apríl 2020 og lagði fyrir ríkisskattstjóra 2. desember 2020, nokkrum mánuðum áður en ríkisskattstjóri boðaði framangreindar breytingar, 28. apríl 2021. Að mati stefnanda hafi með þessum gögnum verið lagður grundvöllur að gjaldfærslu kostnaðar vegna kaupa á þjónustu frá móðurfélaginu á árunum 2017 og 2018, en stefnandi telur ríkisskattstjóra ekki hafa tekið tillit til þeirra. Meðal þessara gagna er yfirlit yfir kostnaðarliði sem stefnandi taldi tilheyra félaginu og á þeim grundvelli hafi hann litið svo á að heimila ætti gjaldfærslu hluta þess kostnaðar, eða um 75% af gjaldfærðum fjárhæðum í skattskilum félagsins vegna aðkeyprar þjónustu af móðurfélaginu. Byggði þessi krafa á þjónustusamningum sem gerðir hafa verið innan félagasamstæðu stefnanda, svonefndir *Global Service Agreement (GSA)* og *Joint Technology Agreement (JTA)*. Í þeim kemur fram að aðilar að samningunum njóti tekna af óefnislegum réttindum og tækninýjungum sem samningarnir taki til. Gögn málsins bera það á hinn bóginn með sér að stefnandi hafi ekki verið beinn aðili að þessum samningum. Samkvæmt yfirliti yfir þátttakendur að þeim eru þar tilgreind félög frá Kanada, Frakklandi, Bandaríkjunum, Bretlandi, Ástralíu og Nýja-Sjálandi. Þá kemur einnig fram að einungis þátttakendur njóti tekna af óefnislegum réttindum og tækninýjungum sem samningarnir taki til. Um kostnaðarskiptingu kemur m.a. fram að þrátt fyrir að reiknuð sé hlutdeild evrópskra álframleiðenda innan samstæðunnar í kostnaðarskiptingu á grundvelli framleiðslu hvers um sig sé slíkur kostnaður ekki reikningsfærður í heimalandi framleiðandans. Tilgreint er að Aluminium Pechiney gegni hlutverki milliliðar milli samningsins og evrópsku álveranna, en félagið er dótturfélag innan samstæðu stefnanda. Stefnandi sjálfur er því ekki beinn þátttakandi að samningnum og fær hvorki eignarhald á tækninni sem búin er til né tekjur af henni. Þá er óumdeilt í málinu að stefnandi hefur ekki nýtt sér nein einkaleyfi í eigu samstæðunnar við framleiðslu sína á framangreindu tímabili.

Þá byggir stefnandi einnig á skýrslu um þjónustu innan samstæðunnar þar sem tekið er fram að félag, sem njóti þjónustu móðurfélagsins með beinum hætti, séu krafín sérstaklega um greiðslu fyrir slíka þjónustu, en heildarkostnaði af þjónustunni sem nýtist fleiri félögum sameiginlega sé skipt á milli þeirra í samræmi við ávinning af henni. Aftur

á móti verður ráðið að stefnandi hafi ekki farið eftir þessari aðferð, heldur hafi áfram greitt hina föstu 2,2% þjónustupóknun, langt umfram það sem honum var heimilt að draga frá í skattskilum sínum samkvæmt tekjuskattslögum og staðfest hafði verið með úrskurði yfirskattanefndar í máli nr. 47/2020.

Að því er varðar málsástæðu stefnanda um að miðað sé við rangar fjárhæðir í úrskurði ríkisskattstjóra verður dómurinn að fallast á það með stefnda að samkvæmt þeim gögnum sem fyrir lágu, þrátt fyrir áskorun um nánari upplýsingar frá stefnanda, var ekki á öðrum tölulegum upplýsingum að byggja við umrædda útreikninga en upplýsingum í ársreikningum stefnanda sem fylgdu skattskilum hans.

Atvik í málinu þykja í öllum grundvallaratriðum vera með sama hætti og atvik í máli nr. E-3403/2025 milli sömu aðila, en sýknudómur var kveðinn upp í því fyrr í dag. Ekkert af því sem fram er komið í þessu máli af hálfu stefnanda vegna rekstraráranna 2017 og 2018 varpar neinu frekara ljósi á umfang viðskipta stefnanda við móðurfélagið. Engar upplýsingar er að finna um umfang þjónustunnar almennt eða um einstaka þjónustupætti. Þá er ekkert að finna um kostnaðarverð seldrar þjónustu í einstökum tilvikum, eins og áskilið er í 3. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 1180/2014. Í gögnum málsins koma ekki fram allar þær upplýsingar og greiningar sem ákvæði tekjuskattslaga og reglugerðar nr. 1180/2014, sem rakin eru hér að framan, gera kröfu um að skjölunar-skýrslur og skjölunargögn innihaldi. Í úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda er fjallað um þessa miklu óvissu sem uppi er í málinu um hvort og að hvaða marki stefnandi hafi notið í reynd þjónustu móðurfélagsins á því tímabili sem um ræðir og færð fyrir því rök. Með framangreindum gögnum hefur stefnandi ekki axlað sönnunarbyrði sína um að verðlagning og skilmálar í viðskiptum sínum og móðurfélagsins á umræddu tímabili hafi verið í samræmi við armslengdarregluna.

Stefnandi hefur einnig á því byggt að ákvörðun ríkisskattstjóra sé í andstöðu við milliverðsreglur 57. gr. tekjuskattslaga þar sem hún geri ráð fyrir því að þjónusta móðurfélagsins hafi verið veitt stefnanda án endurgjalds þau ár sem um ræðir. Það sé í verkahring ríkisskattstjóra í samráði við skattaðila að meta og eftir atvikum leiðréttja verðlagninguna sé hún ekki sambærileg því sem almennt gerist í viðskiptum milli ótengdra aðila.

Til þess að ríkisskattstjóra sé unnt að meta verðlagningu í viðskiptum tengdra aðila er áskilið í 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga að félög uppfylli skjölunarskyldu sína: skrái upplýsingar um eðli og umfang viðskipta við tengda lögaðila, eðli tengsla og grundvöll ákvörðunar verðs í viðskiptum þeirra. Ríkisskattstjóri byggði niðurstöðu sína á því að stefnandi hefði ekki sýnt fram á að umsamin þjónusta hefði verið veitt þar sem hann hefði ekki lagt fram gögn því til staðfestingar. Dómurinn telur sem fyrr segir að þau skjölunargögn sem stefnandi hefur lagt fram undir rekstri málsins séu ekki fullnægjandi

til þess að unnt sé að meta hvort 2,2% þóknunin sé greidd í samræmi við armslengdarregluna, enda virðist stefnandi greiða þóknunina eftir föstu hlutfalli af sölu samkvæmt aðstoðarsamningnum en ekki eftir samanburðargreiningu á því hvað væri greitt fyrir sambærilega þjónustu í viðskiptum milli ótengdra aðila.

Þó að af vitnisburði starfsmanna stefnanda fyrir dómi verði ráðið að í gegnum tíðina hafi starfsmenn stefnanda verið í samskiptum við starfsmenn móðurfélagsins og annarra félaga í sömu samsteypu í tengslum við starfsemina er sú sönnunarfærsla gagnslaus að því er varðar verðlagningu til samræmis við gildandi rétt, sem hér hefur ítarlega verið rakið með hvaða hætti gera skuli grein fyrir.

Að virtu öllu framangreindu var ríkisskattstjóra heimilt að leiðrétta verðlagningu á grundvelli 3. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga og þar með gjaldfærðan kostnað vegna veittrar þjónustu móðurfélagsins í skattskilum stefnanda, sbr. 1. tölul. 31. gr. sömu laga. Var þetta í samræmi við armslengdarregluna. Er því hafnað að úrskurð yfirskattanefndar megi ómerkja vegna efnisannmarka.

Stefnandi byggir einnig á því í stefnu að úrskurð yfirskattanefndar beri að fella úr gildi vegna formgalla. Nánar tiltekið telur stefnandi að brotið hafi verið gegn málsmeðferðarreglum stjórnisýsluréttarins. Stefnandi byggir á því að rannsókn málsins sé stórlega ábótavant og að hvorki ríkisskattstjóri né yfirskattanefnd hafi gætt að því að málið væri nægjanlega upplýst áður en ákvarðanir voru teknar í því. Þá telur stefnandi að skattyfirvöld hafi ekki gætt að leiðbeiningarskyldu sinni eða hafa veitt sér andmælarétt, með því að veita stefnanda nauðsynlega aðstoð og leiðbeiningar eða gefa honum nægilega kost á að tjá sig um efni málsins áður en teknar voru ákvarðanir í því. Stefnandi byggir einnig á því að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglunni með því að hafna öllum frádrætti þrátt fyrir að móðurfélag stefnanda hefði veitt stefnanda þjónustu sem honum bar að greiða fyrir.

Gögn málsins bera ekki með sér að skort hafi á leiðbeiningar skattyfirvalda eða tækifæri til andmæla. Að framan hefur verið rakin sú skylda sem hvílir á skattaðila til að uppfylla skjölunarskyldu sína og afhenda gögn og upplýsingar til skattaðila samkvæmt 5. mgr. 57. gr. tekjuskattslaga og reglugerðar nr. 1180/2014. Sömuleiðis hafa verið rakin ítrekuð samskipti aðila undir rekstri málsins hjá skattyfirvöldum og bera gögn málsins með sér að stefnanda hafi verið veitt nægjanlegt svigrúm til að uppfylla skjölunarskyldu sína, sem dómurinn hefur fallist á með stefnda að ekki sé enn uppfyllt í málinu. Hér var ekki brotið gegn meðalhófsreglu heldur voru að lokinni ítarlegri rannsókn opinber gjöld stefnanda fyrir gjaldárin 2018 og 2019 endurákvörðuð í samræmi við ákvæði laga.

Stefnanda hefur samkvæmt framangreindu ekki tekist að sýna fram á þá galla að formi eða efni á úrskurði yfirskattanefndar nr. 107/2023 að fallist verði á kröfu hans um að fella hann úr gildi með dómi. Verður stefndi því sýknaður af kröfu stefnanda um ógildinguna úrskurðarins.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 verður stefnanda gert að greiða stefnda málskostnað sem hæfilegur er ákveðinn 400.000 krónur. Við ákvörðun málskostnaðar er litið til þess að samhliða er rekið annað samkynja mál milli sömu aðila.

Kristrún Kristinsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknaður af öllum kröfum stefnanda, Rio Tinto á Íslandi ehf.

Stefnandi greiði stefnda 400.000 krónur í málskostnað.

Kristrún Kristinsdóttir