

Fimmtudaginn 3. maí 2018.

Nr. 418/2017.

**Arnar Berg Grétarsson**

(Hjörleifur B. Kvaran lögmaður)

**gegn**

**íslenska ríkinu**

(Einar Karl Hallvarðsson lögmaður)

Skattskylda. Tekjuskattur. Heimilisfesti. Lögheimili.

*A krafðist þess aðallega að felldur yrði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra frá árinu 2016 um skattalega heimilisfesti hans og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi á árunum 2006 til 2010. Fyrir lá í málinu að A hafði tilkynnt Þjóðskrá um flutning lögheimilis til Mánitáníu í september 2005. Héraðsdómur komst að þeirri niðurstöðu að A hefði ekki verið með fasta búseti í Mánitáníu á umræddum árum og að hvorki vottorð frá þarlandum yfirvöldum né sú tímalengd sem A dvaldi utan Íslands breyttu nokkru þar um. Var um hið síðarnefnda vísað til þess að A hefði að langmestu leyti dvalist á Íslandi með fjölskyldu sinni þegar hann var ekki við vinnu erlendis. Hefði A því verið heimilisfastur á Íslandi á umræddum árum. Þá var hvorki fallist á með A að ríkisskattstjóra væri óheimilt að úrskurða um skattalega heimilisfesti með afturvirkum hætti né að úrskurður ríkisskattstjóra samrýmdist ekki tilteknum meginreglum stjórnisýsluréttar og stjórnarskrárinnar. Var aðalkröfu A því hafnað. Þá var ekki fallist á varakröfu A um að úrskurður ríkisskattstjóra yrði einungis byggður á 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í niðurstöðu Hæstaréttar var um sönnunargildi vottorða sem A lagði fram til sönnunar á búsetu sinni vísað til þess að Ísland ætti ekki í stjórn málasambandi við Mánitáníu auk þess sem hvorki hefðu verið gerðir upplýsingaskipta- né tvísköttunarsamningar milli ríkjanna. Því væri ókleift fyrir íslensk stjórnvöld að sannreyna umrædda staðfestingu eða hvort hún væri gefin út af bærri stjórnvaldi. Uppfylltu vottorðin því ekki skilyrði svo þau gætu komið til álita til að styðja við kröfur A í málinu. Að þessu virtu var niðurstaða héraðsdóms um sýknu Í staðfest með vísan til forsendna héraðsdóms.*

### **Dómur Hæstaréttar.**

Mál þetta dæma hæstaréttardómarnir Þorgeir Örlygsson og Greta Baldursdóttir og Gunnlaugur Claessen fyrrverandi hæstaréttardómari.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 29. júní 2017. Hann krefst þess aðallega að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra 3. maí 2016 um skattalega heimilisfesti hans og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi frá árinu 2006 til og með ársins 2010. Til vara krefst hann þess að framangreindur úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi að því er varðar tekjuárin 2006, 2007, 2009 og 2010. Í báðum tilvikum krefst hann málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti.

Í niðurstöðu héraðsdóms er þess getið að áfrýjandi hafi lagt fram vottorð til sönnunar á búsetu sinni í Múritaníu árin 2006 til 2010, en þau séu efnislega í ósamræmi við skýrslu hans hjá skattrannsóknarstjóra. Sönnunargildi vottorðanna sé því vafasamt. Vottorðin sem um ræðir eru fjögur talsins, dagsett á árunum 2007 til 2015, og bera áletranir sem vísa til stjórnvalda í fyrrnefndu ríki. Þýðing löggilts skjalapýðanda fylgir hinu yngsta þessara vottorða, en í því er staðfest lögheimili áfrýjanda í Múritaníu og fjárhæðir skattgreiðslna hans þar. Varðandi þessi gögn er þess að gæta, sem kemur fram í úrskurði ríkisskattstjóra 3. maí 2016 og málatilbúnaði stefnda, að Ísland á ekki í stjórnmalasambandi við Múritaníu auk þess sem hvorki hafa verið gerðir upplýsingaskipta- né tvísköttunarsamningar milli ríkjanna. Því sé ókleift fyrir íslensk stjórnvöld að sannreyna umrædda staðfestingu eða hvort hún sé gefin út af bæru stjórnvaldi. Af öllu framanröktu leiðir að umrædd gögn uppfylla ekki skilyrði svo þau geti komið til álita til að styðja við kröfur áfrýjanda í málinu. Að þessu gættu verður hinn áfrýjaði dómur staðfestur með vísan til forsendna hans.

Hvor aðili skal bera sinn kostnað af málinu fyrir Hæstarétti.

Dómsorð:

Héraðsdómur skal vera óraskaður.

Málskostnaður fyrir Hæstarétti fellur niður.

#### **Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 31. mars 2017.**

Mál þetta, sem dómtekið var 6. mars sl., er höfðað fyrir Héraðsdómi Reykjavíkur með stefnu, sem þingfest var 3. maí 2016, af Arnari Berg Grétarssyni, Brávöllum 5, 640 Húsavík, á hendur íslenska ríkinu.

#### **I.**

Stefnandi krefst þess aðallega að ógiltur verði með dómi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 3. maí 2016, um skattalega heimilisfesti stefnanda og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi frá 2006 til og með 2010.

Til vara krefst stefnandi þess að úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 3. maí 2016, um skattalega heimilisfesti stefnanda og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi árin 2006 til og með 2010 verði ógiltur með dómi að því leyti sem hann kvæður á um að stefnandi hafi verið með skattalega heimilisfesti og fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi tekjuárin 2006 og 2007 og 2009 og 2010.

Stefnandi krefst þess í öllum tilvikum að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað að skaðlausu.

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

#### **II.**

## Málsatvik

Mál þetta varðar skattalega heimilisfesti stefnanda á árunum 2006 til og með 2010. Stefnandi réð sig til starfa á úthafsveiðiskipi, sem stundar veiðar undan ströndum Afríku, á árinu 2005. Upphaf þessa máls er að rekja til þeirrar ákvörðunar skattrannsóknarstjóra að hefja rannsókn á skattskilum stefnanda vegna tekjuáranna 2006 til 2010. Fram kemur í greinargerð stefnda að tilefni hennar megi rekja til rannsóknar skattrannsóknarstjóra á máli annars skattaðila og sjálfstæðri athugun á skattskilum stefnanda. Vegna rannsóknarinnar gaf stefnandi skýrslu hjá embætti skattrannsóknarstjóra þann 12. ágúst 2014. Skýrsla skattrannsóknarstjóra var send stefnanda 4. nóvember 2014 og honum gefinn kostur á að koma að andmælum, sem hann gerði bréflaga 5. desember 2014. Andmæli stefnanda þóttu ekki gefa tilefni til endurskoðunar á skýrslunni og lauk rannsókninni 23. desember 2014.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra er greint frá niðurstöðum rannsóknar embættisins á skattskilum stefnanda umrædd ár og þar kemur fram að rannsóknin hafi einkum beinst að skattalegri heimilisfesti stefnanda í skilningi skattalaga og tekjum sem hann aflaði með starfi erlendis. Stefnandi hafi starfaði við sjómennsku, sem trollmeistari, fyrir erlend útgerðarfyrirtæki þau ár sem rannsókn skattrannsóknarstjóra beindist að, þ.e. árin 2006-2010. Í skýrslu skattrannsóknarstjóra kemur fram að stefnandi kveðst hafa flutt alfarið af landinu í lok árs 2004, þegar hann hóf störf á Janusi, sem er hentifánaskip Afríkuútgerðar Sjólaskipa hf. Stefnandi hafi skráð lögheimili sitt í Míritaníu frá 7. september 2005. Um svipað leyti og hann hóf störf í Míritaníu seldi hann íbúðarhús á Íslandi og hann og eiginkona hans slitu hjúskap sínum. Stefnandi á þrjú börn hér á landi, barnabörn, foreldra og aðra ættingja. Í skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra er gerð grein fyrir því að við skýrslutöku hafi stefnandi skýrt svo frá að hann hafi búið í íbúð í Míritaníu, sem honum var útveguð. Þar hafi margir búið og þetta verið „svona eins og verbúð í Grindavík í gamla daga“. Stefnandi hafi sagt að hann hafi ekki flutt búslóð til Míritaníu og í skýrslutöku hafi komið fram að stefnandi hafi dvaldist um borð í skipi í a.m.k. 235 daga árið 2006 en síðan að jafnaði yfir 200 daga á ári. Stefnandi hafi áætlað að hann hafi dvalið hér á landi þrjú mánuði á ári. Eftir að stefnandi flutti úr landi keypti hann hér ökutæki. Hann hafi engar eignir átt í Míritaníu. Yfirlit bankareikninga stefnanda og greiðslukortayfirlit þóttu sýna að þeim tíma sem hann dvaldist ekki á sjó vegna starfs síns hafi hann að mestu varið hér á landi og fjármunum hans verið ráðstafað hérlendis. Ekki hafi verið lagðar fram kvittanir sem staðfestu að staðin hefðu verið skil á sköttum af launum stefnanda í Míritaníu, sem stefnandi kvaðst þó eiga.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra kom fram að rannsókn hans hafi leitt í ljós að stefnandi hafi staðið skil á efnislega röngum skattframtölum gjaldárin 2007 og 2008 og vanrækt að skila skattframtölum gjaldárin 2009, 2010 og 2011. Niðurstaða rannsóknarinnar hafi verið sú að skattalegt heimilisfesti stefnanda hefði verið á Íslandi allt það tímabil sem rannsakað hefði verið og að stefnandi hafi borið ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Loks hafi rannsóknin leitt í ljós að stefnandi hefði vantalið tekjur frá Fishing Company Beta Ltd., Kenora Shipping Company Ltd. og Wave Operations Ltd. í skattskilum sínum tekjuárin 2006 til og með 2010. Næmu vanframtaldar tekjur stefnanda samtals 59.464.193 krónum.

Skattrannsóknarstjóri sendi ríkisskattstjóra mál stefnanda til meðferðar með bréfi, dags. 30. desember 2014, sbr. 6. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Með bréfi, dags. 15. janúar 2016, tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda að samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 væri ríkisskattstjóra falið úrskurðarvald um heimilisfesti manna hér á landi í skattalegu tilliti. Af skýrslu skattrannsóknarstjóra yrði ekki annað ráðið en að stefnandi hafi ekki fellt niður fasta búsetu hér á landi. Því væri fyrirhugað að kveða upp úrskurð þess efnis að stefnandi teldist ekki hafa fellt niður skattalega heimilisfesti á Íslandi. Stefnanda var gefinn kostur á að koma að andmælum og bárust þau ríkisskattstjóra í bréfi, dags. 9. febrúar 2016.

Ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð 3. maí 2016 þess efnis að stefnandi teldist vera heimilisfastur hér á landi og bæri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi í skilningi 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, vegna tekna sinna og eigna á tímabilinu frá 1. janúar 2006 til 31. desember 2010. Stefnandi undi ekki þeim úrskurði og höfðaði mál þetta til að fá honum hnekk.

### III.

#### Málsástæður og lagarök stefnanda

Mál þetta varðar skattalega heimilisfesti stefnanda á árunum 2006 til og með 2010. Stefnandi byggir á því að hann hafi ráðið sig til starfa á úthafsveiðiskipi, sem stundaði veiðar undan ströndum Afríku, hann hafi kannað réttarstöðu sína bæði hjá þeim sem hann réði sig hjá, hjá yfirvöldum og hjá samstarfsmönnum. Fyrir hafi legið að hann myndi búa, dvelja og starfa utan Íslands meira en 183 daga á ári hverju og það hafi verið raunin á árunum 2006–2010. Meðal þess sem kom í ljós hafi verið að skattfyrirvöld höfðu haft til meðferðar mál manna sem störfuðu þar sem stefnandi réð sig til starfa og úrlausn þeirra mála á árinu 2005 verið á þá lund að þeir væru ekki með skattalega heimilisfesti á Íslandi og nytu ekki sjúkratrygginga á Íslandi. Stefnandi hafi reitt sig á þessa niðurstöðu yfirvalda enda lítið út fyrir að hagir hans yrðu nákvæmlega eins og þeirra manna sem fengu úrlausn mála á árinu 2005 og varð það raunin.

Stefnandi hafi tilkynnt um lögheimilisflutning til Míritaníu til þjóðskrár þann 7. september 2005 en hann hafi flutt mun fyrr frá landinu. Frá þeim tíma hafi stefnandi hagað skattskilum sínum, tryggingum o.fl. til samræmis við lögheimilisskráninguna. Frá sama tíma hafi stefnandi notið takmarkaðra réttinda á Íslandi, var ekki inni í sjúkra- eða almannatryggingakerfi og naut ekki kosningaréttar í sveitarstjórnarkosningum

Í desember árið 2012 hafi stefnanda borist tölvupóstur frá skattrannsóknarstjóra um að skattskil hans vegna tekjuáranna 2006 til og með 2010 hefðu verið tekin til rannsóknar af embættinu. Við yfirferð rannsóknargagna skattrannsóknarstjóra sjáist að stefnandi hefur verið á lista skattrannsóknarstjóra yfir menn, sem starfað höfðu erlendis hjá tilteknum aðila við úthafsveiðar og muni rannsókn í málum einhverra þeirra hafa hafist á árinu 2012. Varðandi upphaf rannsóknar skattrannsóknarstjóra á skattskilum stefnanda verði ráðið að skattrannsóknarstjóri hafi í raun hafið rannsókn á skattskilum stefnanda á árinu 2014, og þá með því að raða saman gögnum úr öðrum málum, afla gagna frá fjármálastofnunum og ferðaþjónustuaðilum og með því að kalla stefnanda til yfirheyrslu með ábyrgðarbréfi. Lítið sem ekkert hafi því í raun gerst í máli stefnanda fyrr en á árinu 2014. Engar rannsóknarathafnir hafi farið fram á árinu 2012 og á árinu 2013 hafi lítið sem ekkert gerst Þó hafi verið prentuð út gögn úr þjóðskrá en engar eiginlegar rannsóknarathafnir farið fram. Raunveruleg rannsókn hafi hafist á árinu 2014 og stefnandi þá verið boðaður til skýrslugjafar.

Skattrannsóknarstjóri hafi sent stefnanda skýrsludrög þann 3. nóvember 2014 til andmæla og stefnandi sent andmælabréf þann 5. desember 2014. Andmælum stefnanda hafi verið svarað í endanlegri skýrslu sem dagsett sé 23. desember 2014. Niðurstaða rannsóknar skattrannsóknarstjóra hafi verið mjög óljós um skattalega heimilisfesti stefnanda en þó liggi skýrt fyrir að stefnandi bjó ekki eða hafði fast aðsetur á Íslandi á árunum 2006–2010, stefnandi hafi dvalið mun færri daga en 183 á Íslandi öll þau ár sem um ræðir, að jafnaði 240–260 daga utan Íslands og stefnandi hafi engra tekna aflað á Íslandi á þessum árum. Skattrannsóknarstjóri setji niðurstöður sínar fram með ófaglegum og hlutdrægum hætti. Í samantekt um niðurstöður sé t.d. ekki minnst á dvalardaga erlendis eða þá staðreynd að stefnandi hafi ekki aflað tekna á Íslandi. Fram komi í almennri umfjöllun skattrannsóknarstjóra að stefnandi hafi ekki átt fasteign til íbúðar á Íslandi. Það sé ekki tekið fram í samantekt um niðurstöður en sérstaklega tekið fram að stefnandi hafi verið skráður fyrir fasteign á Íslandi en fram hafði komið að hann hafði verið skráður fyrir hlut í hesthúsi sem hann hafði ekki komið inni árum saman. Fasteignamat hesthússins árið 2014 hafi verið 936.000 kr.

Í meginmáli skýrslu skattrannsóknarstjóra sé tekið fram að stefnandi hafi engin gögn sent til hans varðandi skattskil erlendis og að ekkert liggi fyrir um að stefnandi hafi orðið skattskyldur í öðru ríki en Íslandi á þeim tíma sem um ræðir. Niðurstöðukafli skattrannsóknarstjóra um skattalega heimilisfesti stefnanda byggji á þessu. Lokaskýrslan sé furðuleg að þessu leyti þegar fyrir liggi að með andmælum sínum, dags. 5. desember 2014, hafði stefnandi sent vottorð frá yfirvöldum í Mánátt um að stefnandi væri með skattalega heimilisfesti í Mánátt. Fjallað sé um vottorðið á bls. 28 í lokaskýrslunni en af einhverjum ástæðum sé umfjöllun á bls. 16 og 17 miðuð við að ekkert slíkt vottorð liggi fyrir.

Þann 15. janúar 2016 hafi RSK sent bréf til stefnanda þar sem boðað var að úrskurðað verði að stefnandi hafi ekki felld niður skattalega heimilisfesti sína á Íslandi og verið vísað til skýrslu skattrannsóknarstjóra til grundvallar fyrirhuguðum úrskurði. Í boðunarbréfinu taki RSK upp eftir skattrannsóknarstjóra umfjöllun um að engin gögn liggi fyrir um skattalega heimilisfesti stefnanda erlendis. Annars sé ekkert markvert í boðunarbréfinu og ljóst að engin sjálfstæð skoðun á málinu hafi farið fram hjá RSK. Stefnandi hafi sent RSK ítarlegt andmælabréf þann 9. febrúar 2016 og í andmælabréfinu lagt áhersla á eftirfarandi þætti:

Fjallað hafi verið um þau vottorð sem stefnandi hafði sent til SRS um skattskyldu sína og um nýtt vottorð sem stefnandi sendi með andmælabréfi sínu sem staðfesti bæði skattskyldu og skattgreiðslur í Mánátt.

Fjallað hafi verið um skattalega heimilisfesti stefnanda og m.a. bent á að ekki kæmi fram hjá RSK hvort boðað væri að úrskurða ætti um heimilisfesti stefnanda á grundvelli 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt eða 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Þá hafi verið bent á að ekki væri lagaheimild fyrir því að úrskurða um skattalega heimilisfesti með þeim afturvirka hætti sem boðað var en boðaður var úrskurður um skattalega heimilisfesti 10 ár aftur í tímann. Þá hafi verið bent á að engin rannsókn lægi fyrir um hagi stefnanda frá árinu 2011. Rannsókn SRS hefði einungis tekið til áraanna 2006–2010.

Þann 3. maí 2016 hafi RSK kveðið upp úrskurð „með heimild í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt“ þar sem kveðið var á um að stefnandi hefði verið með skattalega heimilisfesti og

skattskyldu á Íslandi en úrskurðurinn var takmarkaður við árin 2006–2010. Mál þetta snúist um gildi úrskurðarins. Í úrskurði RSK komi ekkert fram um hvort úrskurðurinn sé reistur á 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 eða 2. tölul. sömu greinar en af tímabili því sem úrskurðað er um megi mögulega ráða að RSK hafi talið 1. tölul. ákvæðisins eiga við. Í úrskurði RSK sé ekki vikið að lagaheimild fyrir því að úrskurða um skattalega heimilisfesti 10 ár aftur í tímann.

Þann 18. maí 2016 sendi ríkisskattstjóri stefnanda boðun um fyrirhugaða álagningu opinberra gjalda tekjuárin 2006 til og með 2010 með vísan til rannsóknar skattrannsóknarstjóra. Stefnandi byggir á því að úrskurðurinn og málsmeðferð ríkisskattstjóra í heild sinni sé í andstöðu við meginreglur stjórnisýsluréttar og stjórnskipunarréttar. Er þar einkum vísað til skýrrar lögmætisreglu, sbr. 22. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993 og 77. gr. stjórnarskrár Lýðveldisins nr. 33/1944, en einnig til reglunnar um andmælarétt og meðalhóf. Úrskurðurinn uppfylli ekki skilyrði 22. gr. stjórnisýslulaga um rökstuðning og ekki sé vikið að veigamiklum þáttum, sem stefnandi hafði vísað til í andmælum sínum. Með því að vísa ekki til réttarreglna hafi RSK þverbrotið framangreindar meginreglu, sbr. skýr ákvæði 22. gr. stjórnisýslulaga og beri af þeim sökum að fella úrskurð ríkisskattstjóra frá 3. maí sl. úr gildi í heild sinni. Stefnandi byggir á því að ekki sé heimild í lögum til að úrskurða um heimilisfesti stefnanda með afturvirkum hætti eins og felist í úrskurði ríkisskattstjóra frá 3. maí 2016. Í úrskurðinum felist verulega íþyngjandi stjórnvaldsákvörðun sem virki lengst tíu ár aftur í tímann. Telja verði að fyrir slíkri íþyngjandi og afturvirkri stjórnvaldsákvörðun þurfi að liggja skýr lagaheimild enda annað í andstöðu við meginreglur stjórnisýsluréttar, þ.e. lögmætisreglu og meðalhófsreglu og kröfur um fyrirsjáanleika stjórnisýslunnar.

Stefnandi vísar til þess að skýr heimild sé í 97. gr. laga um tekjuskatt, nr. 90/2003, fyrir skattyfirvöld til að ákvarða skatta skattaðila allt að 6 ár aftur í tímann en sambærileg lagaheimild sé ekki til staðar varðandi heimild skattyfirvalda til að úrskurða um skattalega heimilisfesti aftur í tímann, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga um tekjuskatt.

Þá vísar stefnandi til þess að mikill munur sé á málsmeðferð varðandi ákvörðun um skattalega heimilisfesti skv. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt annars vegar og endurákvörðun gjalda skv. 97. gr. hins vegar. Ekki sé hægt að skjóta úrskurði um skattalega heimilisfesti til yfirskattanefndar og RSK kveði ekki upp úrskurði um skattalega heimilisfesti og endurákvörðun gjalda í sama úrskurði. Af þessu sjáist að 97. gr. laga nr. 90/2003 geti ekki gilt um úrskurði skv. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003.

Verði talið að ákvæði 97. gr. tekjuskattslaga eigi einnig við um heimild til að úrskurða um skattalega heimilisfesti stefnanda aftur í tímann þá er á því byggt að rannsókn á skattskilum gjaldanda hafi hafist á árinu 2014 og beri að miða heimildina við það tímamark. Stefndi byggir á því að raunverulega hafi upphaf rannsóknar skattrannsóknarstjóra á máli stefnanda verið á árinu 2014. Skattrannsóknarstjóri hafi í raun ekkert aðhafst í máli stefnanda fyrr en á því ári. Það eina sem gerðist í málinu árið 2012 hafi verið símtal það, sem tilgreint hefur verið, og tölvupóstur, sem sendur var til stefnanda. Ekki verði byggt á þeim athöfnum sem upphafi rannsóknar þannig að réttaráhrif geti haft á grundvelli 3. mgr. 97. gr. tekjuskattslaga eða á öðrum grundvelli, sbr. einnig ákvæði reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna.

Stefnandi byggir á því að hann hafi felld niður skattalega heimilisfesti sína á Íslandi árinu 2005 enda hafi hann frá þeim tíma búið, dvalið og starfað erlendis. Hann hafi öll þau ár sem um ræðir dvalið

mun skemur en 183 daga á Íslandi og átt lögheimili utan Íslands. Stefnandi byggir á því að meginregla skattaréttar sé að menn borgi skatta og skyldur og hafi skattalega heimilisfesti þar sem þeir afli tekna og dvelji meira en 183 daga á hverju 12 mánaða tímabili. Jafnframt að þeir skuli ekki hafa skattalega heimilisfesti þar sem þeir eiga ekki lögheimili, afla ekki tekna og dvelja skemur en 183 daga á hverju 12 mánaða tímabili. Þá hafi stefnandi framvísað vottorðum um að hann sé skattskyldur í Mánáttum með sama hætti og almennt gildir um skattskylda menn þar í landi. Um framangreint vísar stefnandi jafnframt til fordæma ríkisskattstjóra, sbr. úrskurð, dags. 12. janúar 2011, þar sem byggt er á framangreindri meginreglu um að skattaleg heimilisfesti skuli vera þar sem tekna er aflað.

Varakrafa stefnanda byggir á því að úrskurður ríkisskattstjóra um skattalega heimilisfesti verði ekki reistur á 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 heldur einvörðungu á 2. tölul. ákvæðisins og skattrannsóknarstjóri geti því einungis úrskurðað um skattalegt heimilisfesti stefnanda árin 2006 til og með 2008. Hins vegar sé ekki lagaheimild til að úrskurða um skattalega heimilisfesti árin 2006 og 2007, sbr. umfjöllun hér að framan. Fyrir liggir að stefnandi hafði ekki aðsetur á Íslandi frá árinu 2005. Dvöl hans á Íslandi hafi verið langt innan við 183 daga á þeim árum sem um ræðir og hann engar tekjur haft á Íslandi og engra þeirra réttinda notið sem heimilisfastir gera.

Stefnandi vísar til 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og meginreglna íslensks og alþjóðlegs skattaréttar varðandi skattalega heimilisfesti. Þá er vísað til lögheimilislaga, nr. 21/1990. Stefnandi vísar til skráðra og óskráðra meginreglna stjórnarsýsluréttar, sbr. m.a. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, einkum 22. gr. laganna, sbr. X. kafla laganna. Stefnandi vísar til lögætisreglu stjórnarskrár lýðveldisins nr. 33/1944, einkum 77. gr. Þá vísar stefnandi til reglugerðar nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknar, einkum 15. gr. Þá vísar stefnandi til meginreglna um fyrningarfresti og rof fyrningar, sbr. 82. gr. alm. hgl. nr. 19/1940, einkum 5. mgr. ákvæðisins.

Málkostnaðarkrafa byggir á ákvæðum XXI. kafla laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, sbr. m.a. 130. gr. laganna, og krafa um að tekið verði tillit til virðisaukaskatts er reist á lögum nr. 50/1988 en stefnandi er ekki virðisaukaskattsskyldur. Varðandi varnarþing vísast til 3. mgr. 33. gr. sömu laga.

#### Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi mótmælir öllum málalíbúnaði stefnanda sem röngum og ósönnuðum.

Stefndi byggir sýknukröfu sína í fyrsta lagi á því að engir þeir ágallar séu á úrskurði ríkisskattstjóra, sem leitt geti til þess að hann verði felldur úr gildi. Í öðru lagi er á því byggt að fjarvera stefnanda frá Íslandi helgist af vinnu hans, en ekki af því að hann hafi raunverulega fellt niður búsetu og heimilisfesti hér á landi.

Í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sé ríkisskattstjóra falið úrskurðarvald um heimilisfesti manna hér á landi í skattalegu tilliti. Ríkisskattstjóri skuli við slíkar ákvarðanir taka mið af ákvæðum laga um lögheimili, eftir því sem við á. Samkvæmt 1. gr. laga nr. 21/1990, um lögheimili, teljist lögheimili manns sá staður þar sem hann hefur fasta búsetu. Samkvæmt 2. mgr. sömu lagagreinar teljist maður hafa fasta búsetu á þeim stað þar sem hann hefur bækistöð sína, dvelst að jafnaði í tólmstundum sínum, hefur heimilismuni sína og svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi um stundasakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Í 3. mgr. lagagreinarinnar sé m.a. tiltekið að dvöl í gistihúsi, verbúð, vinnubúðum eða öðru húsnæði, sem jafna megi til þess, sé ekki ígildi fastrar búsetu. Í athugasemdum með 1. gr. frumvarps til laga um lögheimili komi m.a. fram

að gert sé ráð fyrir að upp verði tekin svonefnd svefnstaðarregla og að í því felist að maður teljist hafa fasta búsetu þar sem svefnstaður hans er þegar hann sé ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika.

Samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, beri þeir einstaklingar, sem heimilisfastir eru hér á landi, ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Ótakmörkuð skattskylda einstaklinga er nánar skilgreind í 1. mgr. lagagreinarinnar sem skylda manns til að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað. Samkvæmt ákvæðinu ráðist framangreind skylda af því hvort viðkomandi einstaklingur hefur tiltekin tengsl við landið, sbr. nánar ákvæði 1.-4. tölul. málsgreinarinnar. Ákvæðin eigi það sammerkt að þau gera kröfu um ákveðna nærveru eða dvöl einstaklings á landinu til þess að hann geti borið ótakmarkaða skattskyldu hérlendis. Ef sýnt er fram á að slík tengsl séu fyrir hendi, geti það nægt til þess að viðkomandi teljist bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi.

Skattskylda samkvæmt 1. og 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, gildi um þá sem heimilisfastir eru eða hafa verið hér á landi. Samkvæmt 2. tölul. lagagreinarinnar eigi ótakmörkuð skattskylda við þegar maður hefur verið heimilisfastur hér á landi en flutt úr landi og fellt niður heimilisfesti sína hér, nema hann sanni að hann sé skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skyldum sínum.

Stefndi telur að stefnandi hafi ekki flutt brott í skilningi laga um lögheimili þrátt fyrir tilkynningu til þjóðskrár 7. september 2005. Af því sem fram er komið um hagi stefnanda í Míritaníu verði með engu móti séð að hann hafi haft fasta búsetu þar í skilningi lögheimilislaga. Upplýst sé að stefnandi réð sig til vinnu sem trollmeistari á hentifánaskip og dvaldi um borð í skipi úti fyrir ströndum Afríku 200 til 240 daga þau ár sem rannsókn skattransóknarstjóra náði til. Þegar hann var ekki á sjó hafi hann gist á hótelum á vegum vinnuveitenda sinna eða í herbergi inn af skrifstofu umboðsmanns vinnuveitenda hans, sem stefnandi lýsir sjálfur sem verbúð. Stefnandi hafi því ekki haft fasta búsetu í Míritaníu í skilningi lögheimilislaga. Fjarvera stefnanda frá Íslandi hafi helgast af vinnu hans en ekki því að hann hefði fellt niður búsetu og heimilisfesti hér á landi. Öndverðum málsástæðum stefnanda er mótmælt sem röngum og ósönnuðum.

„Vottorðin?, sem stefnandi hafi lagt fram til sönnunar um búsetu sína í Míritaníu árin 2006 til 2010, séu efnislega ósamrýmanleg þeirri skýrslu, sem stefnandi gaf hjá skattransóknarstjóra, áminntur um sannsögli. Í því ljósi telur stefndi að efnislegt sönnunargildi „vottorðanna“, sem varða skattskyldu og greiðslu skatta stefnanda í Míritaníu frá 1. janúar 2006 til 30. apríl 2013, sé verulega viðbrugðið. Öllum þessum „vottorðum? sé mótmælt sem efnislega röngum.

Af hálfu stefnda er tekið undir röksemdir skattransóknarstjóra og ríkisskattstjóra. Í skýrslu skattransóknarstjóra komi fram að samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum um vinnutíma stefnanda verði ráðið að þegar hann var ekki við vinnu erlendis hafi hann dvalið hér á landi. Í skýrslu skattransóknarstjóra komi fram að samkvæmt fyrirbyggjandi upplýsingum um flugferðir stefnanda og ferðakostnað, hreyfingum á bankareikningum stefnanda og upplýsingum um greiðslukortanotkun hans hafi komið í ljós að árið 2006 hafi stefnandi verið í útlöndum vegna vinnu í samtals 238 daga á árinu 2006, 245 daga á árinu 2007, 242 daga á árinu 2009 og 260 daga á árinu 2010. Einnig hafi það verið niðurstaða rannsóknar skattransóknarstjóra að stefnandi hafi verið á Íslandi í 127 daga árið 2006, 120 daga árið 2007, 121 dag árið 2008, 123 daga 2009 og 105 daga árið 2010. Af gögnum málsins verður



ekki annað ráðið en að stefnandi hafi verið frítíma sínum annars staðar en í Mánáttunum og stefnandi hafi ekki sýnt fram á annað með málatilbúnaði sínum.

Erlendu félagin, sem greiddu stefnanda laun, Kenora Shipping Company Ltd., Fishing Company Beta Ltd. og Wave Operations Ltd, hafi ekki verið skráð í Mánáttunum heldur í Belize, á Kúpur og Bresku Jómfrúareyjum. Launin hafi verið greidd inn á reikninga stefnanda í Lúxemborg og á Íslandi. Stefnandi eigi enga bankareikninga í Mánáttunum. Debetkort stefnanda hafi verið tengd reikningum hans á Íslandi og kreditkort hans verið skuldfært af þeim sömu reikningum. Reikningsfærslur á bankareikningum stefnanda beri það ekki með sér að hann hafi tekið út reiðufé í bandaríkjadöllum né Ouguiya (MRO) árin 2006 til og með 2010. Öndverðri staðhæfingu stefnanda, er mótmælt sem rangri og ósannaðri. Stefnandi kveðst hafa verið fluttur úr landi áður en hann tilkynnti Þjóðskrá um flutning. Hann hafi keypti hér ökutæki eftir að hann flutti úr landi, átti hér fjölskyldu og ráðstafaði fjármunum sínum að mestu hér á landi en átti engar eignir í Mánáttunum.

Stefnandi hafi upplýst að enginn skriflegur ráðningarsamningur hafi verið gerður við vinnuveitendur hans. Í skýrslum, sem teknar voru annars vegar af stjórnendum og eigendum Úthafsskipa ehf. (áður Sjólfiskur hf.), sem önnuðust ráðningu stefnanda á skipið Janus, og hins vegar framkvæmdastjóra Axels ehf. (áður Katla Seafood ehf.), komi fram að engin krafa hafi verið gerð um tiltekna búsetu sjómanna af hálfu íslensku félaganna. Einnig hafi komið fram að sjómenn hafi verið verktakar fyrir erlend fyrirtæki og því ekki höfð milliganga um greiðslu skatta þeirra né þeim veitt slík aðstoð í samskiptum við mánáttunskrá yfirvöld. Í tölvupósti, sem stefnandi hafi sent framkvæmdastjóra Sjólfiskur í maí 2007, komi ótvírætt fram að stefnandi hafi gert verktakasamning um störf sín. Í skýrslu hjá skattrannsóknarstjóra hafi stefnandi aftur á móti fullyrt að vinnuveitandi hans greiddi skatt af launum hans og hann ætti kvittanir fyrir þeim greiðslum. Sú fullyrðing fái vart staðist skoðun. „Vottorðið? á dskj. nr. 8 um að staðið hafi verið skil á sköttum stefnanda til mánáttunskrá ríkisins árin 2006 til og með 2010 stangist augljóslega á við gögn málsins og feli því ekki í sér neina sönnun þess að raunverulega hafi verið staðin skil á sköttum fyrir stefnanda. Stefnandi mótmælir „vottorðinu? sem efnislega röngu.

Stefnandi vísar til þess að í dómaframkvæmd hafi það verið talið skipta mestu máli varðandi ákvörðun á skattalegri heimilisfesti hvar einstaklingur hefur haft fasta búsetu á því tímabili sem um ræðir, óháð lögheimilisskráningu hjá Þjóðskrá Íslands. Tekið sé mið af raunverulegum aðstæðum viðkomandi, m.a. tengslum hans við landið, dvöl hans hérlandis, tekjuöflun, fjármálaumsvifum, nýtingu þjónustu hins opinbera o.fl. Til þess að heimilisfesti falli niður þurfi að sýna fram á að viðkomandi greiði skatta í öðru ríki eins og þeir sem þar hafi heimilisfesti og að skattskyldum í því ríki hafi verið fullnægt. Það hefur stefnandi ekki getað sýnt fram á með óyggjandi hætti þrátt fyrir beiðni skattfyrivalda þar að lútanda. Að framangreindu virtu og með hliðsjón af aðstæðum stefnanda telur stefnandi að stefnandi hafi ekki fellt niður heimilisfesti sína hér á landi og því beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnanda.

Sönnunargildi þeirra vottorða, sem stefnandi hefur lagt fram um um búsetu og skattgreiðslur hans í Mánáttunum, er dregið í efa og þeim öllum mótmælt sem efnislega röngum og ósönnuðum. Ísland hafi ekki tekið upp stjórnmalasamband við Mánáttunum og löndin hafa ekki gert með sér tvísköttunarsamning eða upplýsingaskiptasamning og því ómögulegt fyrir íslensk stjórnvöld að

sannreyna hvort „vottorðin“ sé gefin út af þar til bærum stjórnvöldum eða hvort þau séu efnislega rétt. Stjórnarfar í Mánitánú sé með þeim hætti að óvarlegt þykir að treysta gögnum þaðan. Skjöl frá Mánitánú séu til að mynda ekki viðurkennd af skattyfirvöldum t.d. á Norðurlöndum og því þykir sýnt að ekki sé unnt að leggja þau til grundvallar um ákvörðun um skattalegt heimilisfesti stefnanda.

Í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 sé ótvírætt tekið fram að ríkisskattstjóra beri að úrskurða um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi. Löggjafinn hafi ætlast til að þeim úrskurði yrði ekki hnekktt nema með dómi, eins og leiðbeiningarnar í lokamálslið 2. mgr. ákvæðisins sjálfs gefi skýrlega til kynna. Í öðrum málslið 2. mgr. 1. gr. sé tekið fram að við ákvörðun um heimilisfesti skuli miðað við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við á. Úrskurður í máli stefnanda hafi verið kveðinn upp á grundvelli lagafyrirmæla og brjóti því hvorki gegn lögmatísreglu stjórnsýslulaga né 77. gr. stjórnarskrárinnar. Öndverðum málsástæðum sé mótmælt sem röngum. Málsástæðu stefnanda að meðhófsregla 12. gr. stjórnsýslulaga hafi verið brotin er einnig mótmælt sem rangri, enda úrskurður um heimilisfesti stefnanda kveðinn upp á grundvelli gildandi réttarreglu.

Lagaregla 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 kveði skýrt á um að ríkisskattstjóra beri að úrskurða um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt ákvæðinu. Því er mótmælt sem röngu að úrskurður um heimilisfesti, sem eðli máls samkvæmt lýtur að liðnum atvikum og kveður á um réttarstöðu á þeim tíma, samræmist ekki meginreglum stjórnsýsluréttar um meðalhóf eða fyrirsjáanleika í stjórnsýslunni. Eðli máls samkvæmt verði úrskurður um heimilisfesti alltaf afturvirkur. Sjái gjaldendur ekki til þess að skráning þeirra sé rétt þá líður alltaf nokkur tími þar til ríkisskattstjóra verður ljóst að heimilisfestisskráning er röng, sbr. í þessu tilviki rannsókn skattrannsóknarstjóra. Ekki sé fyrir að fara beinu ákvæði sem takmarkar notkun 1. gr. varðandi heimilisfestisúrskurði, sambærilegt við 97. gr. og/eða 2. mgr. 101. gr. laga nr. 90/2003. Engu að síður takmarki 97. gr. í raun beitingu úrskurðarvalds ríkisskattstjóra varðandi heimilisfesti, enda fylgja slíkum úrskurðum oft á tíðum úrskurðir um gjaldabreytingar.

Andmælaréttar stefnanda hafi verið gætt á öllum stigum málsmeðferðarinnar hjá skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra. Stefnandi hafi nýtt sér þann rétt, sbr. dskj. nr. 5 (fskj. 15.1) og dskj. nr. 7. Tekin hafi verið afstaða til andmæla stefnanda eftir því sem þau þóttu gefa tilefni til. Þá hafi ríkisskattstjóri tilgreint, bæði í bréfi til stefnanda í boðunarbréfi sem og í úrskurði um heimilisfesti, hvaða ástæður lægju til grundvallar úrskurðinum og vísað í viðeigandi lagaákvæði í 1. gr. laga nr. 90/2003, sbr. dskj. nr. 6 og nr. 3. Fyrirmælum 22. gr. laga nr. 37/1988 hafi verið fylgt við samningu hins umþrætta úrskurðar. Í úrskurðarorði sé skýrlega kveðið á um að stefnandi hafi verið heimilisfastur hér á landi og borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003. Því er mótmælt sem röngu að einhverjir þeir annmarkar séu á rökstuðningi ríkisskattstjóra sem leiða eigi til ógildingar úrskurðarins.

Því er mótmælt sem röngu að úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 12. janúar 2011, sbr. dskj. nr. 10, hafi fordæmisgildi í máli stefnanda. Í þeim úrskurði hafi tveir einstaklingar verið úrskurðaðir með heimilisfesti Þýskalandi þar sem fyrir lá að þeir voru þar búsettir. Í úrskurði ríkisskattstjóra í máli stefnanda sé þessu öfugt farið og stefnandi úrskurðaður með heimilisfesti hér á landi. Stefndi vill halda því til haga að samkvæmt 1. gr. laga nr. 90/2003 geti bæði verið um að ræða að skattaðilar séu úrskurðaðir búsettir héraendis eða erlendis.

Mál einstaklinga, sem úrskurðað var hjá skattstjóranum í Reykjanesumdæmi 25. október 2005, hafi ekki heldur fordæmisgildi í máli stefnanda. Í fyrsta lagi hafi engin skattrannsókn legið að baki þeim úrskurði og í annan stað ekki verið kveðinn upp úrskurður um heimilisfesti samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Gjaldandi þess máls hafi verið talinn bera takmarkaða skattskyldu hér á landi, sbr. 3. gr. laga nr. 90/2003. Því hafi verið fallist á framlögð gögn, enda launatekjur yfirleitt skattlagðar í upprunalandi samkvæmt tvísköttunarsamningum og módeli OECD. Enginn tvísköttunarsamningur hafi verið gerður milli Íslands og Míritaníu.

Þótt misbrestur kunní að verða á framkvæmd stjórnvalds á tiltekinni réttarreglu gagnvart einstökum aðilum geti annar aðili ekki krafist þess á grundvelli jafnræðisreglu að stjórnvöld hagi sér á sama hátt gagnvart honum. Málið frá árinu 2005 hafi því ekkert fordæmisgildi í máli stefnanda.

Því er mótmælt sem röngu að úrskurður ríkisskattstjóra sé í andstöðu við rannsóknarreglu stjórnvísulaga, sbr. 10. gr. laga nr. 37/1993, enda byggji úrskurðurinn á rannsókn skattrannsóknarstjóra, sbr. dskj. nr. 4 og 5, sem hefur m.a. að geyma endurrit af skýrslutöku af stefnanda og gögnum sem skattrannsóknarstjóri aflaði við sérstaka rannsókn á skattskilum stefnanda og búsetu hans. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi verið umfangsmikil enda sættu 55 einstaklingar skattrannsókn á sama tíma og stefnandi, sbr. dskj. nr. 5 (fskj. nr. 14.1) og hafi þeir allir verið í sömu eða svipaðri aðstöðu og stefnandi.

Samkvæmt 15. gr. reglugerðar nr. 334/2006, um framkvæmd skattaeftirlits og skattrannsókna, sé upphafsdagur skattrannsóknar sá dagur, sem skattrannsóknarstjóri gerir skattaðila bréflaga kunnugt um að rannsókn sé hafin á skattskilum hans. Stefnanda var send slík tilkynning 12. desember 2012, sbr. dskj. nr. 4 (fskj. 2.1) og marki sú tilkynning upphaf rannsóknar í máli stefnanda. Engar óeðlilegar tafir hafi orðið á rannsókn máls stefnanda. Í dómaframkvæmd hafi tafir á meðferð máls þar að auki ekki valdið því einar að ómerkja beri niðurstöðu máls. Málsástæðu stefnanda, að rannsókn á máli stefnanda hafi ekki hafist fyrr en árið 2014, er mótmælt sem rangri og ósannaðri.

Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 nái heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 3. mgr. 97. gr. segi að fari fram rannsókn við embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins eða hjá embætti sérstaks saksóknara á skattskilum aðila reiknist heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst. Samkvæmt síðastnefndu ákvæði hafi heimild skattrannsóknarstjóra náð til tekjuársins 2006 og síðar. Úrskurður ríkisskattstjóra hafi tekið til tímabils sem var innan heimildar 97. gr. laganna og er öndverðri málsástæðu stefnanda mótmælt sem rangri.

Varakröfu stefnanda, að úrskurður í máli hans verði einungis reistur á 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, er mótmælt, enda uppfylli stefnandi ekki skilyrði ákvæðisins. Málsástæður stefnda og mótmæli varðandi aðalkröfu stefnanda eigi hér við að breyttu breytanda, þar á meðal ótvírað lagaheimild ríkisskattstjóra til að úrskurða um heimilisfesti. Rannsókn á skattskilum stefnanda og högum hans árin 2006 til 2010 hafi leitt í ljós að hann felldi ekki niður heimilisfesti hér á landi þrátt fyrir að flutningstilkynning hans til íslenskra stjórnvalda gæfi annað til kynna.

Ákvæði 2. tl. 1. mgr. 1. gr. tekjuskattslaga hafi verið fest í lög gagngert í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að menn teldust hvergi skattskyldir, í þeim tilvikum að vafi léki á um skattskyldu manns í öðru ríki. Fjarvera stefnanda frá Íslandi hafi helgast af vinnu hans. Dvöl stefnanda í verbúð í

Nouakchott í Mánáttanú uppfylli ekki skilyrði lögheimilislaga um fasta búsetu. Efni þeirra vottorða, sem mánáttanísk yfirvöld hafi gefið út og varða heimilisfesti stefnanda og skattskil hans, séu þeim annmörkum háð að þau stangast efnislega á við skýrslu sem stefnandi gaf hjá skattrannsóknarstjóra. Stefnanda hafi því hvorki tekist sönnun þess að hann hafi verið heimilisfastur í Mánáttanú né að hann hafi greitt skatta til mánáttaníska ríkisins tekjuárin 2006 og 2007, eða tekjuárin 2008, 2009 og 2010. Skilyrði 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 séu ekki fyrir hendi. Því beri að sýkna stefnda af varakröfu stefnanda. Þá hafi stefnandi ekki lagt fram kvittanir sem staðfesti að vinnuveitendur hans hafi greitt skatta af launum hans. Stefnandi hafi þó lýst því yfir að hann eigi slíkar kvittanir, og skorað hafi verið á stefnanda að leggja slík gögn fram til málsins sé þeim til að dreifa, sbr. 2. mgr. 67. gr. sbr. 68. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála.

#### IV.

##### Niðurstaða

Aðalkrafa stefnanda er að ógiltur verði með dómi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 3. maí 2016, um skattalega heimilisfesti stefnanda og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi frá 2006 til og með 2010. Stefnandi byggir á því að hann hafi felld niður heimilisfesti sína á Íslandi á árinu 2005, enda hafi hann búið, dvalið og starfað erlendis og hann hafi dvalið skemur en 183 daga á Íslandi á umræddum tekjuárum og þess utan hafi hann verið skráður með lögheimili í Mánáttanú á umræddu árabili. Þá byggir stefnandi kröfu sína um ógildingu á því að ríkisskattstjóra hafi verið óheimilt að úrskurða um heimilisfesti sína með afturvirkum hætti og vísaði í því sambandi til 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Engin lagaheimild sé til að skattayfirvöld úrskurði um skattalega heimilisfesti aftur í tímann, sbr. hins vegar 97. gr. laga laga um tekjuskatt, nr. 90/2003. Verði talið að umrædd 97. gr. eigi við um heimild til að úrskurða um skattalega heimilisfesti stefnanda aftur í tímann byggir stefndi á því að rannsókn á skattskilum hans hafi hafist á árinu 2014 og miða beri heimildina við það tímamark.

Þá byggir stefnandi á því að úrskurðurinn og málsmeðferð skattstjóra sé í andstöðu við meginreglur stjórnsýslu- og stjórnskipunarréttar, einkum lögætisreglu, sbr. 22. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins, nr. 33/1944.

Af hálfu stefnda er öllum málatilbúnaði stefnanda mótmælt sem röngum.

Samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 hefur ríkisskattstjóri úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir á Íslandi og skal við þá ákvörðun miða við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við á. Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990, um lögheimili, telst lögheimili manns sá staður þar sem hann hefur fasta búsetu. Samkvæmt 2. mgr. sömu lagagreinar telst maður hafa fasta búsetu á þeim stað þar sem hann hefur bækistöð sína, dvelst að jafnaði í tómsundum sínum, hefur heimilismuni sína og svefnstaður hans er þegar hann er ekki fjarverandi um stundasakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Í 3. mgr. lagagreinarinnar er m.a. tekið fram að dvöl í gistihúsi, verbúð, vinnubúðum eða öðru húsnæði, sem jafna megi til þess, sé ekki ígildi fastrar búsetu. Þá kemur m.a. fram í athugasemdum um 1. gr. frumvarps að lögum um lögheimili, um 2. mgr., að gert sé ráð fyrir að upp verði tekin svonefnd svefnstaðarregla og að í því felist að maður teljist hafa fasta búsetu þar sem svefnstaður hans sé þegar hann sé ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika.

Samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, bera þeir einstaklingar, sem „heimilisfastir eru hér á landi“, ótakmarkaða skattskyldu hér á landi. Ótakmörkuð skattskylda einstaklinga er nánar skilgreind í 1. mgr. lagagreinarinnar sem skylda manns til að „greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað“. Samkvæmt ákvæðinu ræðst framangreind skylda af því hvort viðkomandi einstaklingur hefur tiltekin tengsl við landið, sbr. nánar ákvæði 1.-4. tölul. málsgreinarinnar. Ákvæðin eiga það sammerkt að þau gera kröfu um ákveðna nærveru eða dvöl einstaklings á landinu til þess að hann geti borið ótakmarkaða skattskyldu hérlandis. Ef sýnt er fram á að slík tengsl séu fyrir hendi, getur það nægt til þess að viðkomandi teljist bera ótakmarkaða skattskyldu hér á landi.

Skattskylda samkvæmt 1. og 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, gildir um þá sem heimilisfastir eru eða hafa verið hér á landi. Samkvæmt 2. tölul. lagagreinarinnar á ótakmörkuð skattskylda við þegar maður hefur verið heimilisfastur hér á landi en flutt úr landi og fellt niður heimilisfesti sína hér, nema hann sanni að hann sé skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og menn heimilisfastir þar og hafi fullnægt þeim skyldum sínum.

Í framburði stefnanda hjá skattrannsóknarstjóra ríkisins þann 12. ágúst 2014, kom fram að stefnandi hafi ráðið sig sem trollmeistara á hentifánaskip og dvalið um borð í skipinu úti fyrir ströndum Afríku 200-240 daga á ári á því tímabili sem rannsókn skattrannsóknarstjóra tók til. Stefnandi kvaðst ekki hafa flutt búslóð til Míritaníu. Þegar hann hafi ekki verið á sjó hafi hann dvalið á hótelum á vegum vinnuveitanda sinna eða í herbergi inn af skrifstofu vinnuveitanda síns og lýsti hann aðstæðum þar þannig að þetta hafi verið eins og að vera í verbúð. Þá kvaðst stefnandi ekki hafa verið með bankaviðskipti í Míritaníu. Stefnandi kvaðst hafa verið skuldugur og hafa orðið vegna stöðu sinnar að vera áfram í bankaviðskiptum á Íslandi.

Stefnandi gaf símaskýrslu við aðalmeðferð þar sem hann var staddur erlendis og bar þá að hann hefði engan fastan dvalarstað haft á Íslandi á umræddu tímabili. Hann hafi komið hingað til lands til að hitta fjölskyldu sína, en hann eigi hér þrjú börn. Þegar hann hafi dvalið hér hafi hann ýmist búið hjá foreldrum sínum, bróður eða vinum. Hann kvað hafa átt hlut í hesthúsi á Akureyri, en haft af því lítil not. Þá hafi hann átt hér á landi Ford bifreið sem hafi verið skráð sem fornbíll. Annar bíll hafi verið á hans vegum og fyrrverandi eiginkona sín haft afnot af honum. Aðspurður um skattgreiðslur í Míritaníu, þá kvaðst stefnandi hafa verið launþegi og sér hafi verið gerð grein fyrir því að skattar væru greiddir fyrir sig af vinnuveitanda, en hann ekki fengið neinar kvittanir eða launaseðla sem sýndu hvað væri dregið af honum. Í skýrslu stefnanda hjá skattrannsóknarstjóra 12. ágúst 2014 bar stefnandi að hann hefði fengið fengið kvittanir fyrir þessum greiðslum og ætti þær. Stefndi hefur ekki lagt þær fram þrátt fyrir áskoranir stefnda. Framburður stefnanda er í ósamræmi við skýrslur sem teknar voru af eigendum og stjórnendum Úthafsskipa (áður Sjólaskipa), sem önnuðust ráðningu stefnanda á skipið Janus. Þeir kváðu sjómennina hafa verið verktaka fyrir erlend fyrirtæki og ekki hafi verið höfð milliganga um greiðslu skatta þeirra. Þá kemur fram í tölvupósti stefnanda til framkvæmdastjóra Sjólaskipta að stefnandi hafi gert verktakasamning um störf sín. Stefnandi kvaðst hafa óskað eftir staðfestingu frá yfirvöldum í Míritaníu árið 2007 um skattgreiðslur sínar fyrir árið 2006 til að hafa sín mál á hreinu og fengið staðfestingu á því að hann ætti lögheimili þar og greiddi þar skatta og skyldur. Þá kvað hann mál manna, sem hafa verið í sömu störfum og hann í Míritaníu, hafa lent í skattamálum og skattstjóri úrskurðað að skattgreiðslur þeirra, með sama hætti, hafi verið löglegar. Stefnandi kvaðst ekki hafa

skilað skattframtölum í Mánitánú. Aðspurður kvaðst stefndi ekki hafa fengið greiðslukvittanir fyrir hvert ár og vísaði til staðfestingar frá yfirvöldum í Mánitánú um skattgreiðslur sínar fyrir árin 2006-2010, sem lögð hafi verið fram.

Stefnandi hefur lagt fram vottorð til sönnunar á búsetu sinni í Mánitánú árin 2006 til 2010 og eru þau efnislega í ósamræmi við skýrslu stefnanda hjá skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra. Sönnunargildi vottorðanna er því vafasamt.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra kemur fram að samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum um vinnutíma stefnanda þá komi fram að þegar stefnandi var ekki við vinnu erlendis hafi hann dvalið hér á landi. Í niðurstöðu skattrannsóknarstjóra kemur fram að stefnandi hafi dvalið á Íslandi 127 daga árið 2006, 120 daga 2007, 121 dag árið 2008, 123 daga 2009 og 105 daga á á árinu 2010. Stefnandi virðist því hafa varið frítíma sínum hér á Íslandi en ekki í Mánitánú. Þá voru laun stefnanda ekki greidd inn á reikninga í Mánitánú heldur hér á Íslandi og í Lúxemborg.

Í ljósi þess sem rakið hefur verið, gagna málsins og jafnframt lýsingu stefnanda á aðstöðu sinni að öðru leyti í Mánitánú verður ekki talið að stefnandi hafi verið með fasta búsetu í Mánitánú á umræddum árum. Ekki verður talið að framlögð vottorð frá stjórnvöldum í Mánitánú breyti þessari niðurstöðu. Það þá verður ekki talið að í þessu sambandi skipti máli hvort stefnandi hafi dvalið skemur eða lengur en 183 daga utan Íslands á umræddum tekjuárum þar sem telja verður upplýst að þegar stefnandi var ekki á sjó, hafi hann að langmestu leyti dvalið á Íslandi með fjölskyldu sinni. Þar hafi hann haft búsetu hjá foreldum, ættingjum og vinum. Stefnandi telst því samkvæmt gögnum málsins ekki hafa flutt heimili sitt úr landi í skilningi 2. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, enda þótt hann hafi tilkynnt sig brottfluttan af landinu.

Að virtu framansögðu er það niðurstaða dómsins að stefnandi hafi verið heimilisfastur á Íslandi tekjuárin 2006 til og með 2010 og hafi ekki fellt niður heimilisfesti sína. Í því sambandi er einnig litið til þess að hvorki skýringar stefnanda sjálfs hjá skattrannsóknarstjóra eða fyrir dóminum né gögn málsins gefa til kynna eða sýna fram á að stefnandi hafi átt heimili í Mánitánú og verið skattskyldur þar, hafi greitt þar skatta eða hafi fullnægt skattskyldum sínum þar að öðru leyti eins og menn sem þar eru heimilisfastir.

Þá telur dómurinn að sú málsástæða stefnanda, að ríkisskattstjóra hafi verið óheimilt að úrskurða með afturvirkum hætti um heimilisfesti stefnanda, eigi ekki við rök að styðjast. Lagaregla 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, kveður skýrt á um að ríkisskattstjóra beri að úrskurða um hvertjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt ákvæðinu. Í öðrum málslið 2. mgr. 1. gr. er tekið fram að við ákvörðun á heimilisfesti skuli miðað við reglur laga um lögheimili eftir því sem við á. Úrskurður í máli stefnanda var kveðinn upp á grundvelli lagafyrirmæla og brýtur hvorki gegn lögmatísreglu stjórnsýslulaga né 77. gr. stjórnarskrárinnar. Þá verður ekki talið að meðalhófsregla stjórnsýslulaga hafi veri brotin. Þá var gætt andmælaréttar stefnanda á öllum stigum málsmeðferðar hjá skattrannsóknarstjóra og ríkisskattstjóra. Verður ekki talið að úrskurður ríkisskattstjóra, sem eðli málsins samkvæmt lýtur að liðnum atvikum, og kveður á um réttarstöðu á þeim tíma, samrýmist ekki meginreglum stjórnsýsluréttar um meðalhóf eða fyrirsjáanleika í stjórnsýslunni. Úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 12. janúar 2011, verður ekki talinn hafa fordæmisgildi í máli stefnanda.

Að því er varðar málsástæðu stefnanda um ófullnægjandi rannsókn ríkisskattstjóra ber að líta til þess að ríkisskattstjóri lagði m.a. rannsóknarskýrslu skattrannsóknarstjóra til grundvallar úrskurði sínum. Í rannsókninni lágu fyrir endurrit af skýrslutöku af stefnanda og gögn sem skattrannsóknarstjóri aflaði við rannsókn á skattskilum og búsetu stefnanda. Ýmis önnur gögn lágu fyrir og var því traustur grunnur undir úrskurði ríkisskattstjóra frá 3. maí 2016. Ekki er því fallist á það með stefnanda að ríkisskattstjóri hafi ekki rækt rannsóknarskyldur að þessu leyti með fullnægjandi hætti.

Ekki er fallist á að upphaf rannsóknar skattrannsóknarstjóra hafi verið á árinu 2014, en samkvæmt 15. gr. reglugerðar nr. 334/2006, um framkvæmd skattaeftirlits og rannsókna, er upphafsdagur skattrannsóknar sá dagur sem skattrannsóknarstjóri gerir skattaðila bréflaga kunnugt um að rannsókn sé hafin á skattskilum hans. Slík tilkynning var send stefnanda 12. desember 2012 og markar hún upphaf rannsóknar í máli stefnanda.

Samkvæmt 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 nær heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram. Í 3. mgr. 97. gr. segir að fari fram rannsókn við embætti skattrannsóknarstjóra ríkisins eða hjá embætti sérstaks saksóknara á skattskilum aðila reiknist heimild til endurákvörðunar frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst. Samkvæmt síðastnefndu ákvæði náði heimild skattrannsóknarstjóra til tekjuársins 2006 og síðar. Úrskurður ríkisskattstjóra tók því til tímabils sem var innan heimildar 97. gr. laganna.

Samkvæmt framansögðu er hafnað aðalkröfu stefnanda um að ógiltur verði með dómi úrskurður ríkisskattstjóra, dags. 25. ágúst 2015, um skattalega heimilisfesti stefnanda og ótakmarkaða skattskyldu hans á Íslandi árin 2006 til og með 2010.

Stefnandi byggir varakröfu sína á því að úrskurður ríkisskattstjóra verði ekki reistur á 1. tölulið 1. mgr. laga nr. 90/2003 heldur einvörðungu á 2. tölulið ákvæðisins og geti ríkisskattstjóri því einungis úrskurðað um skattalega heimilisfesti stefnanda árin 2006 til 2008. Í 2. tölulið er sérregla um skattskyldu manns þegar svo er ástatt að hann hafi verið heimilisfastur á Íslandi en flutt úr landi og fellt niður heimilisfesti hér. Er maður þá frá næstu áramótum eftir brottflutningsdags skattskyldur hér á landi í þrjú ár nema hann sanni að hann hafi á því tímabili verið skattskyldur í öðru ríki á sama hátt og menn sem þar eru heimilisfastir og hafi fullnægt þeirri skyldu. Ákvæði þetta getur ekki átt við nema litið yrði svo á að stefnandi hafi í raun fellt niður heimilisfesti hér á landi á fyrrgreindu tímabili. Stefnandi hefur sönnunarbyrði fyrir því að hann hafi verið skattskyldur í Mánáttunum á tímabilinu en fyrir þessu hefur stefnanda ekki tekist sönnun eins og rakið hefur verið varðandi aðalkröfu. Fjarvera stefnanda frá Íslandi á umræddu tímabili helgaðist af vinnu hans og dvöl hans í verbúð í Mánáttunum uppfyllir ekki skilyrði um fasta búsetu eins og rakið hefur verið. Stefnanda hefur hvorki tekist sönnun þess að hann hafi verið heimilisfastur í Mánáttunum né að hann hafi greitt skatta til mánáttunna ríkisins tekjuárin 2006 til 2010. Skilyrði 2. töluliðar 1. gr. laga nr. 90/2003 eru því ekki fyrir hendi. Stefndi er því sýknaður af varakröfu stefnanda.

Eftir atvikum þykir rétt að málskostnaður falli niður.

Þórður Clausen Þórðarson héraðsdómari kveður upp dóminn.

Dómsorð

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af öllum kröfu stefnanda, Arnars Berg Grétarssonar.

Málskostnaður fellur niður.