

LANDSRÉTTUR

Dómur föstudaginn 26. janúar 2024.

Mál nr. 823/2022:

Björgvin Örn Antonsson

(Kristján Gunnar Valdimarsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Ingvi Snær Einarsson lögmaður)

Lykilorð

Tekjuskattur. Skattalög. Heimilisfesti. Lögheimili.

Útdráttur

B höfðaði mál gegn Í og krafðist þess aðallega að felldir yrðu úr gildi úrskurðir yfirsattanefndar 23. desember 2020 og ríkisskattstjóra 12. febrúar 2020 um fulla og ótakmarkaða skattskyldu hans á Íslandi samkvæmt lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt á tímabilinu 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017. Til vara krafðist B þess að úrskurðir yfirsattanefndar 23. júní 2023 og ríkisskattstjóra 27. ágúst 2020 yrðu felldir úr gildi að hluta og þeim breytt þannig að fellt yrði niður álagt útsvar á hann vegna tekjuáranna 2014, 2015, 2016 og 2017, frádráttur yrði heimilaður á móti tekjum vegna fullra dagpeninga samkvæmt reglum um skattmat fyrir hvert tekjuár 2014, 2015, 2016 og 2017 að álag yrði fellt niður fyrir tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017. Í hinum áfrýjaða dómi var komist að þeirri niðurstöðu að B hafi ekki fellt niður heimilisfesti sína heldur verið heimilisfastur hér á landi á umræddu tímabili, sbr. 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, og borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu. Þá var varakröfum hans hafnað. Var Í því sýknað af öllum kröfum B og honum gert að greiða málskostnað. Með dómi Landsréttar var héraðsdómur staðfestur um annað en málskostnað sem felldur var niður á báðum dómstigum.

Dómur Landsréttar

Mál þetta dæma landsréttardómaramarnir Eiríkur Jónsson, Ragnheiður Harðardóttir og Þorgeir Ingi Njálsson.

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- Áfrýjandi skaut málinu til Landsréttar 21. desember 2022. Áfrýjað er dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 24. nóvember 2022 í málinu nr. E-5220/2021.
- Áfrýjandi krefst þess aðallega að felldir verði úr gildi úrskurðir yfirsattanefndar 23. desember 2020 og ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020 um fulla og ótakmarkaða skattskyldu áfrýjanda hér á landi samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt á tímabilinu 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017. Til vara krefst áfrýjandi

Þess að úrskurðir yfirkattaneftndar 23. júní 2021 og ríkisskattstjóra 27. ágúst 2020 verði felldir úr gildi að hluta og þeim breytt þannig: a) að fellt verði niður álagt útsvar á stefnanda tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017 að fjárhæð 2.069.326 krónur vegna álagningar 2015, 2.085.857 krónur vegna álagningar 2016, 2.176.397 krónur vegna álagningar 2017 og 705.337 krónur vegna álagningar 2018. b) að heimilaður verði frádráttur fjárhæðar vegna fullra dagpeninga samkvæmt reglum um skattmat fyrir hvert tekjuár 2014, 2015, 2016 í 220 daga hvert ár og fyrir tekjuárið 2017 í 60 daga samkvæmt 1. tölulið a-liðar 30. gr. laga nr. 90/2003 og reglna um skattmat vegna tekna manna tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017, þannig sundurliðað: 8.410.688 krónur vegna álagningar 2015, 8.229.936 krónur vegna álagningar 2016, 7.411.470 krónur vegna álagningar 2017 og 1.980.284 krónur vegna álagningar 2018. c) að fellt verði niður álag sem ríkisskattstjóri beitti við endurákvörðun opinberra gjalda á tekjuárunum 2014, 2015, 2016 og 2017 samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Þá er krafist málskostnaðar.

- 3 Stefndi krefst staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Landsrétti.

Niðurstaða

- 4 Með vísan til forsendna hins áfrýjaða dóms verður hann staðfestur um annað en málskostnað.
- 5 Rétt þykir að málskostnaður í héraði og fyrir Landsrétti falli niður.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður um annað en málskostnað.

Málskostnaður í héraði og fyrir Landsrétti fellur niður.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 24. nóvember 2022

Mál þetta, sem dómtekið var 29. september sl., var höfðað 4. nóvember 2021 af Björgvini Erni Antonssyni, [...], Kópavogi, á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður yfirkattaneftndar frá 23. desember 2020 í máli nr. 186/2020 og að jafnframt verði felldur úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020 um að stefnandi beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi, samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, á tímabilinu 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017.

Til vara krefst stefnandi þess að úrskurður yfirkattaneftndar frá 23. júní 2021 í máli nr. 109/2021, og jafnframt úrskurður ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2020, verði felldir úr gildi að hluta og þeim breytt þannig:

a) að fellt verði niður álagt útsvar á stefnanda tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017 að fjárhæð 2.069.326 krónur vegna álagningar 2015, að fjárhæð 2.085.857 krónur vegna álagningar 2016, að fjárhæð 2.176.397 krónur vegna álagningar 2017 og að fjárhæð 705.337 krónur vegna álagningar 2018.

b) að heimilaður verði frádráttur fjárhæðar vegna fullra dagpeninga samkvæmt reglum um skattmat fyrir hvert tekjuár 2014, 2015 og 2016 í 220 daga hvert ár og fyrir tekjuárið 2017 í 60 daga, samkvæmt 1. tölulið A-liðar 30. gr. laga nr. 90/2003 og reglum um skattmat vegna tekna manna tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017, þannig sundurliðað: 8.410.688 krónur vegna álagningar 2015, 8.229.936 krónur

vegna álagningar 2016, 7.411.470 krónur vegna álagningar 2017 og 1.980.284 krónur vegna álagningar 2018.

c) að fellt verði niður álag sem ríkisskattstjóri beitti við endurákvörðun opinberra gjalda á tekjuárunum 2014, 2015, 2016 og 2017 samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi krefst í öllum tilvikum málskostnaðar úr hendi stefnda.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og málskostnaðar úr hans hendi.

Upphaflega gerði stefnandi einnig þá kröfu til þrautavara að stefndi greiddi honum 1.671.676 krónur, auk vaxta af 353.749 krónum frá 31. desember 2014, af 411.058 krónum frá 31. desember 2015, af 398.028 krónum frá 31. desember 2017 og af 399.719 krónum frá 31. desember 2017, allt til greiðsludags, samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, auk þess sem vextir skyldu lagðir við höfuðstól á hverju 12 mánaða tímabili, sbr. 1. mgr. 12. gr. laga nr. 38/2001, auk dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laganna, af 1.671.676 krónum sem skyldu reiknast 30 dögum eftir þingfestingu málsins, til greiðsludags, sbr. 9. gr. sömu laga.

Stefndi krafðist þess að þrautavarakröfunni og b-lið varakröfunnar yrði vísað frá dómi. Með úrskurði dómsins 22. júní 2022 var fallist á kröfu stefnda og þrautavarakröfu stefnanda vísað frá dómi en hafnað kröfu stefnda um frávísun b-liðar varakröfunnar.

I

Málsatvik og helstu ágreiningsefni

Í máli þessu er deilt um ákvarðanir skattyfirvalda um skattalega heimilisfesti og fulla og ótakmarkaða skattskyldu stefnanda hér á landi. Þá er deilt um ákvarðanir skattyfirvalda í kjölfarið er lúta að álagningu útsvars, frádrætti vegna dagpeninga og beitingu álags.

Með bréfi til stefnanda 25. apríl 2018, sem ítrekað var 29. maí 2018, fór ríkisskattstjóri fram á það, með vísan til 94. gr. laga nr. 90/2003, að stefnandi legði fram tiltekna upplýsingar vegna greiðslna frá útlöndum sem lagðar hefðu verið inn á íslenska bankareikninga hans. Fór ríkisskattstjóri einnig fram á upplýsingar og gögn vegna athugunar á heimilisfesti stefnanda tímabilið 15. apríl 2011 til 19. apríl 2017. Í svarbréfi stefnanda 30. ágúst 2018 kom fram að hann væri flugvirki sem hefði starfað og búið utan Íslands og frá 1. febrúar 2009 í Sádi-Arabíu. Vísað var til þess að meðfylgjandi væri vottorð um búsetu í Jeddah þar í landi frá 1. febrúar 2009 til 1. október 2014, auk staðfestinga frá vinnuveitendum stefnanda um að hann hefði verið við vinnu á ýmsum stöðum í heiminum á tilteknum tímabilum, frá 11. ágúst 2013 til 21. mars 2017. Einnig lögju fyrir vegabréfsáritanir sem sýndu að stefnandi hefði búið og starfað í Sádi-Arabíu. Hann hefði dvalið meira en 183 daga á 12 mánaða tímabili utan Íslands á umræddum árum. Bankaviðskiptum hefði hann haldið á Íslandi þar sem ekki væri ráðlegt að hafa bankareikning í Sádi-Arabíu. Þá var vísað til framfærsluskyldu stefnanda gagnvart maka og börnum og veittar upplýsingar um ráðstöfun frítíma. Ríkisskattstjóri fór fram á frekari upplýsingar og gögn í bréfi 13. febrúar 2019, sem ítrekað var 20. maí 2019, vegna athugunar á heimilisfesti stefnanda 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017. Þar kom fram að ríkisskattstjóri hefði aflað gagna frá innlendum fjármálastofnunum og yrði ráðið af þeim að fjármunum stefnanda hefði verið ráðstafað að verulegu leyti á Íslandi, m.a. til að standa undir heimilisrekstri. Var óskað skýringa stefnanda á þessu. Bréfinu var ekki svarað af hálfu stefnanda.

Með bréfi 27. september 2019 tilkynnti ríkisskattstjóri stefnanda um fyrirhugaða ákvörðun um skattalega heimilisfesti hans hér á landi. Mótmælti stefnandi þeim áformum með bréfi 26. nóvember 2019. Ríkisskattstjóri kvað upp úrskurð 12. febrúar 2020 og ákvarðaði að stefnandi bæri fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 á tímabilinu frá 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017. Stefnandi skaut úrskurðinum til yfirsattanefndar. Með úrskurði yfirsattanefndar 23. desember 2020 var niðurstaða úrskurðar ríkisskattstjóra staðfest. Stefnandi krefst í aðalkröfu sinni ógildingar þessara úrlausna skattyfirvalda.

Með bréfi 7. maí 2020 lagði ríkisskattstjóri fyrir stefnanda, með vísan til 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, að gera grein fyrir greiðslum erlendis frá á árunum 2014–2017 sem lagðar hefðu verið inn á innlendan bankareikning stefnanda. Ríkisskattstjóri tók fram að með úrskurði embættisins 12. febrúar 2020 hefði stefnandi verið úrskurðaður með skattalega heimilisfesti á Íslandi á tímabilinu 1. janúar 2014 til 19.

apríl 2017. Samkvæmt því bæri stefnandi fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi á því tímabili. Fyrirspurn ríkisskattstjóra laut að greiðslum frá Airborne Personell Ltd., Wings Recruitment Ltd., BUPA Insurance Services Ltd., og First2 Resource Ltd., sem námu tilteknum fjárhæðum árin 2014, 2015, 2016 og 2017. Ekki hefði verið gerð grein fyrir þessum greiðslum í skattframtali stefnanda. Var óskað eftir því að stefnandi gerði grein fyrir tilefni innborgana og vakin athygli á því að skýringar þyrftu að vera studdar gögnum. Nánar sagði að væri um að ræða launatekjur, sbr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, skyldi stefnandi leggja fram gögn sem hann teldi að kynnu að skipta máli við skattlagningu. Þá var óskað eftir ljósriti af ráðningarsamningi hans við hinn erlenda aðila. Þá var vakin sérstök athygli á því að teldi stefnandi umræddar greiðslur að einhverju leyti endurgreiðslu á kostnaði í þágu launagreiðanda, sem líta bæri á sem dagpeninga, sbr. 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003, bæri stefnanda að leggja fram gögn því til sönnunar, þ. á m. skilmerkilegt ferðayfirlit og sundurliðun kostnaðar vegna einstakra ferða.

Af hálfu stefnanda var svarað með bréfi 23. júní 2021 þar sem lögð voru fram ýmis gögn um störf stefnanda erlendis, m.a. afrit af verktakasamningi hans við Wings Recruitment Ltd. Var tekið fram að stefnanda hefði reynst erfitt að fá skjöl vegna kostnaðar erlendis frá, m.a. vegna Covid-19 heimsfaraldursins, hann hefði því ekki skjöl til sönnunar á kostnaði og því bæri að áætla kostnað stefnanda.

Með bréfi 14. júlí 2020 boðaði ríkisskattstjóri stefnanda endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 2015, 2016, 2017 og 2018, sbr. 1. og 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, með því að fyrirhugað væri að færa honum til tekna tilteknar fjárhæðir umrædd ár vegna vantalinna launatekna hans af störfum erlendis á árunum 2014, 2015, 2016 og 2017. Kvaðst ríkisskattstjóri hafa afráðið að áætla kostnað stefnanda í þágu launagreiðanda er komi til frádráttar greiðslum til hans. Þá boðaði ríkisskattstjóri jafnframt beitingu 15% álags á vantalda skattstofna gjaldárin 2015, 2016 og 2017, sbr. 1. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, og 25% álags á vantalda skattstofna gjaldárið 2018, sbr. 2. mgr. sömu lagagreinar. Af hálfu stefnanda var fyrirhugaðri endurákvörðun ríkisskattstjóra mótmælt með bréfi 3. ágúst 2020. Kæmi endurákvörðun til framkvæmda bæri að fallast á fullan dagpeningafrádrátt þann tíma sem stefnandi hefði verið erlendis við störf. Þá taldi stefnandi að fyrirhuguð álagning útsvars fengi ekki staðist og mótmælti boðaðri beitingu álags. Vísaði stefnandi til þess að lög heimiluðu ekki að lögheimili stefnanda yrði skráð á Íslandi. Með úrskurði 27. ágúst 2020 um endurákvörðun hratt ríkisskattstjóri hinum boðuðum breytingum í framkvæmd og endurákvörðaði áður álögð opinber gjöld stefnanda gjaldárin 2015, 2016, 2017 og 2018 til samræmis, sbr. 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Með úrskurði yfirséðar nefndar 23. júní 2021 var niðurstaða ríkisskattstjóra staðfest. Stefnandi krefst í varakröfu sinni ógildingar þessara úrlausna skattyfirvalda og að þeim verði breytt á tiltekinn hátt eins og nánar greinir í kröfugerð hans.

II

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi telur bæði form- og efnisannmarka vera á úrskurðum skattyfirvalda í máli hans. Brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu og andmælaréttar hans ekki gætt undir rekstri málsins og annmarki á rökstuðningi fyrir niðurstöðu um skattalegt heimilisfesti. Skattyfirvöld beri sönnunarbyrði fyrir því að stefnandi sé skattskyldur á Íslandi og geti ekki velt henni yfir á stefnanda, eins og gert hafi verið í máli hans. Þá hafi skattyfirvöld ekki metið gögn réttilega, eða litið fram hjá gögnum, sem voru því til stuðnings að stefnandi hefði á tilteknu tímabili haft fasta búsetu erlendis en ekki á Íslandi. Niðurstaða skattyfirvalda hafi verið efnislega röng og í andstöðu við lög.

Stefnandi telur að ríkisskattstjóri hafi við ákvörðun um skattskyldu hans ekki farið að rannsóknarreglu skatta- og stjórnsýsluréttar, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Stefnandi hafi við málsmeðferðina bent á að taka skyldi mið af lögheimilislögum nr. 21/1990, eins og komi skýrt fram í 2. málslið 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi hafi bent á að 11 ár væru liðin frá því að hann flutti frá Íslandi og að skattskylda á Íslandi félli niður að liðnum þremur árum eftir brottflutningsdag, sbr. 2. málslið 2. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Skattaðila væri skylt að greiða skatt til íslenska ríkisins í þrjú ár eftir brottflutningsdag nema hann sanni skattskyldu í öðru landi. Það þurfi á hinn bóginn ekki að sanna skattskyldu eða skattgreiðslu í öðru landi eftir að þriggja ára fresturinn sé

liðinn. Stefnandi hafi 15. apríl 2011 tilkynnt flutning frá Íslandi til Sameinuðu arabísku furstadæmanna og svo 14. febrúar 2013 til Sádi-Arabíu. Í málinu væri ríkisskattstjóri í raun að beita þessari reglu 2. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 þar sem embættið vísi í úrskurði sínum til þess að ekki sé sýnt fram á skattskyldu í öðru ríki en embættið vísi þó einungis í rökstuðningi sínum til 1. töluliðar greinarinnar. Að þessu leyti sé slíkur rökstuðningsannmarki á úrskurði ríkisskattstjóra að hann varði ómerkingu úrskurðarins, sbr. 22. gr. stjórnáskýslulaga nr. 37/1993.

Þá hafi ríkisskattstjóri vísað til þess að „miðstöð persónulegra hagsmuna“ stefnanda væri á Íslandi. Þetta hugtak eigi bara við í alþjóðlegum skattarétti að því er varði tvísköttunarsamninga. Þetta hafi gert stefnanda afar erfitt um vik að gæta andmælaréttar síns og sé því brot á reglum 96. gr. laga nr. 90/2003 og 13. gr. stjórnáskýslulaga nr. 37/1993.

Stefnandi kveðst í upphafi máls hjá ríkisskattstjóra hafa bent á þá staðreynd að hann hefði verið búsettur utan Íslands í langan tíma og því væri þriggja ára frestur 2. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 löngu liðinn. Þá kvað ríkisskattstjóri skattlagningu ekki byggja á þessum lið því stefnandi hefði aldrei „fellt skattalega heimilisfesti sína niður“. Ríkisskattstjóri hefði þó ekki skoðað aðstæður stefnanda á árunum 2011, 2012 og 2013 og komið sér hjá því að taka afstöðu til fyrrnefndrar þriggja ára reglu. Ríkisskattstjóri hefði ekki rannsakað málið að þessu leyti sem feli í sér skýrt brot á rannsóknarreglu skatta- og stjórnáskýsluréttar, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 10. gr. laga nr. 37/1993. Þegar af ofangreindum ástæðum beri að fella úrskurði ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar úr gildi.

Yfirsattanefnd taki fram í úrskurði sínum 23. desember 2020 að ríkisskattstjóri hafi ekki vikið sérstaklega að nauðsyn þess að stefnandi legði fram gögn eða vottorð frá stjórnvöldum í Sádi-Arabíu eða öðru hlutaðeigandi ríki um skráningu stefnanda til heimilis þar en nákvæmara hefði verið að ríkisskattstjóri drægi þetta fram í bréfum sínum. Ekki væri þó vafamál að fyrirspurnir ríkisskattstjóra og forsendur hans fyrir hinni kærðu ákvörðun hefðu gefið stefnanda ríkt tilefni til þess að leggja fram slík gögn og gera að öðru leyti skýra grein fyrir þessu atriði sem öðrum sem hefðu þýðingu við úrlausn mála af þessu tagi. Þótt ljóst væri þannig að ríkisskattstjóri hefði ekki óskað eftir þessum gögnum virðist yfirsattanefnd telja að stefnandi hafi átt að uppgötva þetta sjálfur og leggja gögnin fram en það hafi hann ekki gert. Þetta fái ekki staðist. Gera verði þá kröfu til skattýfirvalda að þau óski eftir þeim gögnum sem þau telja að vanti en ekki dugi almennt að óska eftir alls konar gögnum og nota það svo gegn skattaðila séu ekki lögð fram gögn sem skattýfirvöld hafi haft í huga.

Yfirsattanefnd telji það standa upp á stefnanda að sanna að hann hafi tekið upp fasta búsetu erlendis en ekki að skattýfirvöld hafi sönnunarbyrði um að stefnandi hafi fasta búsetu á Íslandi. Yfirsattanefnd hafi vísað til þess að í sambærilegum málum fyrir nefndinni hafi komið fram að ekki sé greiddur tekjuskattur í Sádi-Arabíu. Stefnandi spyrji sig þá hvort það sé þannig að skattýfirvöld „dragi“ stefnanda til skattalegrar heimilisfesti á Íslandi vegna þess að þau telji að hann hafi ekki borgað skatt erlendis. Það séu vart lögmæt sjónarmið við ákvörðun um heimilisfesti/fastu búsetu. Almennt verði að telja að sönnunarbyrði um skattalega heimilisfesti hvíli á skattýfirvöldum og þau geti ekki snúið þeirri sönnunarbyrði við. Skattaleg heimilisfesti á Íslandi hafi ekkert að gera með það hvort greiddir séu skattar til erlendis ríkis eða ekki. Það hvort menn séu skattskyldir erlendis geti á hinn bóginn skipt máli samkvæmt 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 sem ríkisskattstjóri segi raunar að gildi einmitt ekki um stefnanda.

Hér sé því bæði brotið gegn rannsóknarskyldu og andmælarétti stefnanda sem leiði til ómerkingar á úrskurði yfirsattanefndar frá 23. desember 2020 og úrskurði ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020.

Hvað efnishlið úrlausna skattýfirvalda varðar tekur stefnandi fram að hann sé ekki skattskyldur á Íslandi þar sem hann hafi flutt úr landi á árinu 2009 vegna atvinnu sinnar og skráð lögheimili sitt erlendis árið 2011. Þar sem hann hafi fellt niður skattalega heimilisfesti sína á árinu 2009, en í síðasta lagi 2011, hafi honum borið að greiða skatt til Íslands nema sýna fram á að hann væri skattskyldur í öðru landi. En eftir að þrjú ár eru liðin frá því að skattaleg heimilisfesti hafi fallið niður teljist stefnandi ekki skattskyldur á Íslandi, sbr. 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003.

Þá sé stefnandi ekki skattskyldur á Íslandi því hann sé sannarlega utan Íslands meira en sex mánuði á sérhverju tólf mánaða tímabili, sbr. 3. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi búi og starfi utan Íslands á þeim árum sem mál þetta snúist um og komi til Íslands í frí eða fari annað í frí.

Ríkisskattstjóri hafi á hinn bóginn ranglega talið stefnanda heimilisfastan á Íslandi samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Í 2. mgr. 1. gr. tilvitnaðra laga komi fram að þegar ríkisskattstjóri úrskurði um heimilisfesti skuli hann miða við reglur laga um lögheimili og aðsetur, eftir því sem við eigi, sbr. lög nr. 80/2018, áður lög nr. 21/1990.

Heimilisfesti sem hugtak sé hvorki skilgreint í tekjuskattslögum né lögum um lögheimili. Í þeim síðarnefndu segi að lögheimili sé sá staður þar sem einstaklingur hafi fasta búsetu en með fastri búsetu sé átt við þann stað þar sem einstaklingur hafi bækistöð sína, dveljist að jafnaði í tómsundum sínum, hafi heimilismuni sína og sé svefnstaður hans þegar hann sé ekki fjarverandi um stundarsakir vegna náms, orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Ekki sé skilgreint sérstaklega í lögnum hvað teljist vera bækistöð einstaklings en það megi ráða af upptalningu að þar sofi hann og hafi heimilismuni sína.

Stefnandi hafi á umræddu tímabili haft fasta búsetu í Sádi-Arabíu, þar hafi hann sofið, haft heimilismuni sína og vökvað blómin sín. Einu skiptin sem hann hafi farið úr sinni föstu búsetu hafi verið þegar hann fékk frí og þá hafi hann m.a. farið til Íslands. Það liggi fyrir, og hafi verið óumdeilt í málinu á stjórnarsýslustigi, að stefnandi hafi verið við vinnu að minnsta kosti 220 daga á hverju ári. Stefnandi hafi því haft sína bækistöð í Sádi-Arabíu þegar hann hafi ekki verið fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs.

Heimilisfesti sé þar sem lögheimili sé, lögheimili þar sem föst búseta sé, föst búseta þar sem bækistöð manna sé og bækistöð stefnanda hafi verið í Sádi-Arabíu. Þá komi fram í lögheimilislögum, bæði lögum nr. 21/1990 og 80/2018, að leiki vafi á því hvar aðili eigi lögheimili, t.d. vegna þess að hann hafi bækistöð í fleiri en einu sveitarfélagi, skuli hann hafa lögheimili þar sem hann stundi aðalatvinnu sína. Það teljist aðalatvinna í þessu sambandi sem gefi tvo þriðju hluta af árstekjum manns eða meira, sbr. 4. gr. laga nr. 21/1990. Það komi fram með ótvíræðum hætti í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 að ríkisskattstjóri skuli við ákvörðun um heimilisfesti miða við reglur laga um lögheimili og aðsetur. Ákvörðun skattyfirvalda um heimilisfesti stefnanda á Íslandi sé því röng.

Í úrskurði yfirskattaneftndar hafi verið tekið fram að stefnandi hefði ekki sýnt fram á skráð lögheimili, eða hliðstæða skráningu erlendis, á því tímabili sem málið snerti og var stefnandi því ekki talinn hafa sýnt fram á að hann hefði tekið upp fasta búsetu erlendis.

Stefnandi hafi lagt fram vottorð frá Azzam Compound um að hann hefði verið með fasta búsetu í Sádi-Arabíu frá 1. febrúar 2009 til 28. október 2014 en yfirskattaneftnd hafi ekki fallist á að það sýndi fram á fasta búsetu í landinu. Stefnandi kveður mjög erfitt eða nær ómögulegt að fá skráningu hjá yfirvöldum um fasta búsetu í Sádi-Arabíu og taki það til allra flugvirkja sem vinni þar. Stefnandi hafi ekki viljað stofna bankareikning í Sádi-Arabíu því kæmi sú staða upp að hann missti vinnuna yrði bankareikningnum hreinlega lokað.

Skattyfirvöld hafi ekki rannsakað með fullnægjandi hætti eða sýnt fram á að stefnandi hafi ekki fellt niður skattalega heimilisfesti sína á árunum 2009–2012, sbr. rannsóknarreglu stjórnarsýsluréttar samkvæmt 10. gr. stjórnarsýslulaga. Því sé þriggja ára reglan liðin og stefnandi þurfi ekki að sýna fram á að hann hafi greitt skatta til erlends ríkis.

En jafnvel þótt svo væri skuli tekið fram að í Sádi-Arabíu séu ekki lagðir skattar á menn vegna launa sem greidd séu þar. Þannig að sé sýnt fram á að stefnandi hafi sinnt skattskyldum sínum með sambærilegum hætti og menn heimilisfastir þar komi í ljós að um enga skatta sé að ræða. Þetta þýði að þar sem stefnandi hafi farið að lögum í Sádi-Arabíu varðandi tekjur sínar teljist hann hafa fullnægt skattskyldum sínum eins og gildi um aðra menn sem séu heimilisfastir í Sádi-Arabíu. Það skipti því engu máli að ekki hafi verið lögð fram gögn um skattskyldu enda almennt vitað að skattar séu ekki lagðir á laun einstaklinga í Sádi-Arabíu.

Yfirskattaneftnd telji að stefnandi hafi ekki sýnt fram á að hann hafi haft bækistöð erlendis eða komið fram með fullnægjandi skýringar fyrir fastri búsetu sinni þar. Þá telji yfirskattaneftnd það mæla gegn fastri búsetu erlendis að laun stefnanda hafi verið lögð inn á íslenskan bankareikning. Þessu sé stefnandi ekki sammála. Ástæðu þess að stefnandi hafi ekki verið með bankareikning í Sádi-Arabíu hafi áður verið getið. Það verði að líta til sérstakra aðstæðna í viðkomandi landi.

Vegna sönnunarkrafna skattýfirvalda bendir stefnandi á að eðli málsins samkvæmt sé ekki hægt að leggja fram mikið af gögnum um að vera ekki tengdur Íslandi eða hafa ekki verið á landinu. Slík gögn séu auðvitað ekki til. Almennt séu einstaklingar ekki að halda utan um bókhald eða gögn um sig sjálfa til að vera viðbúin því að sýna og sanna tilvist og tilveru sína gagnvart skattýfirvöldum. Einstaklingar utan atvinnurekstrar séu heldur ekki bókhaldsskyldir og beri engin lagaskylda að halda til haga gögnum sem sýni fasta búsetu erlendis.

Skattýfirvöld hafi einnig horft til notkunar stefnanda á fjármunum hér á landi, hjúskaparstöðu og að hann ætti hér börn. Stefnandi bendir á að skattalög geri sérstaklega ráð fyrir því að hjón geti verið skattlögð hvort í sínu lagi, þ.e. annað hjóna með takmarkaða skattskyldu og hitt með ótakmarkaða skattskyldu, sbr. 2. mgr. 63. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi sé samt sem áður framfærsluskyldur gagnvart fjölskyldu sinni, þ.e. maka og börnum, sbr. VII. kafla hjúskaparlaga nr. 31/1993, og skuli við skattlagningu taka tillit til sannanlegs framfærslufjár til þess maka sem hafi heimilisfesti á Íslandi, sbr. 3. mgr. 63. gr. i.f. laga nr. 90/2003. Enn fremur sé kveðið á um forsjár- og framfærsluskyldu foreldra gagnvart börnum sínum í barnalögum nr. 76/2003.

Skattýfirvöld hafi einnig byggt á því að máli skipti að stefnandi hafi verið skráður eigandi að íbúðarhúsnæði á Íslandi. Það að eiga íbúðarhúsnæði, sumarbústað eða bíl hafi ekki þá þýðingu að stefnandi teljist eiga lögheimili hér á landi.

Stefnandi bendir á að við mat á því hvort um fasta búsetu manns sé að ræða hér á landi eða í erlendu ríki hafi það m.a. þýðingu að hvaða leyti stefnandi hafi yfirráð eða eftir atvikum aðgang að húsnæði sem sé til þess fallið að nýtast til þeirra þarfa hans sem greini í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990, í hvaða mæli hann nýti það húsnæði í umræddu skyni, en í því sambandi skipti einkum máli hver sé dvalartími hér á landi í samanburði við dvalartíma í öðru ríki, hvernig atvinnuþátttöku sé háttáð og hvert sé aðsetur fjölskyldu.

Stefnandi hafi sýnt fram á atvinnu sína í Sádi-Arabíu, sýnt fram á notkun íbúðarhúsnæðis á Íslandi og í Sádi-Arabíu og dvalartími stefnanda hafi verið meiri í Sádi-Arabíu en á Íslandi á öllu því tímabili sem málið nái til. Minnt sé á að óumdeilt sé að stefnandi hafi dvalið meiri hluta tímans í Sádi-Arabíu. Allt þetta leiði til þess að líta verði svo á að stefnandi hafi haft fasta búsetu í Sádi-Arabíu en ekki á Íslandi.

Yfirskattanefnd láti nægja að segja að stefnandi hafi haldið heimili hér á landi og því þurfi ekki að skera úr um lögheimili á grundvelli 2. mgr. 4. gr. lögheimilislaga nr. 21/1990. Þessu sé sérstaklega mótmælt. Það beri að miða lögheimili við þann stað þar sem stefnandi hafi stundað aðalátvinnu sína og hafi meiri hluta tekna sinna eins og fram komi í lagaákvæðinu, og í tilviki stefnanda hafi það verið Sádi-Arabía.

Stefnandi byggir á því að ákvörðun skattýfirvalda sé í beinni andstöðu við lögheimilislög en skattýfirvöldum beri skylda til að fara eftir þeim lögum við ákvörðun um heimilisfesti, sbr. skýrt orðalag 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Ríkisskattstjóra beri að taka tillit til úrskurða og ákvarðana þess stjórnvalds sem fari með stjórnsluvald á grundvelli lögheimilislaga. Stefnandi hafi óskað eftir skráningu lögheimilis á Íslandi en verið hafnað af Þjóðskrá af því að hann hafi dvalið utan Íslands meira en sex mánuði á ári. Þjóðskrá sé það stjórnvald sem framfylgi lögheimilislögum og úrskurði um lögheimili. Í máli stefnanda hafi skattýfirvöld úrskurðað hann með heimilisfesti á Íslandi í beinni andstöðu við lögheimilislög og túlkun þess stjórnvalds sem sé valdbært að taka ákvarðanir um lögheimili. Ákvarðanir skattýfirvalda hafi því ekki verið í samræmi við lögmatísreglu stjórnslu- og skattaréttar.

Verði ekki fallist á aðalkröfu gerir stefnandi varakröfur í a-, b- og c-liðum, sem lúta að úrskurði yfirskattanefndar frá 23. júní 2021 nr. 109/2021 og úrskurði ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2020.

Í a-lið varakröfu er þess krafist að fellt verði niður álagt útsvar á stefnanda tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017 að fjárhæð 2.069.326 krónur vegna álagningar 2015, 2.085.857 krónur vegna álagningar 2016, 2.176.397 krónur vegna álagningar 2017 og 705.337 krónur vegna álagningar 2018.

Stefnandi byggir á því að í 19. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga komi skýrt fram að þeir sem eru skattskyldir, samkvæmt I. kafla laga nr. 90/2003, skuli greiða útsvar af tekjum sínum til sveitarfélags eftir því sem nánar sé kveðið á um í fyrirnefndu lögunum. Í 1. málslíð 2. mgr. 20. gr. laga nr. 4/1995 sé kveðið nánar á um að útsvar sé lagt á menn þar sem þeir áttu lögheimili á tekjuárinu. Stefnandi

hafi ekki átt lögheimili á Íslandi og beinlínis verið synjað um það. Því sé óheimilt að leggja útsvar á stefnanda þótt hann væri talinn vera með heimilisfesti á Íslandi samkvæmt lögum um tekjuskatt. Það sé andstætt lögætisreglu skatta-, stjórnskipunar- og stjórnsvæðisreglu að leggja á skatt sem hafi ekki heimild í lögum, sbr. og 40., 77. og 78. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944. Með vísan til þessa beri að breyta úrskurðum skattfyrvalda í samræmi við kröfugerð og fella niður álagt útsvar.

Í b-lið varakröfu er þess krafist að úrskurður yfirskattanefndar frá 23. júní 2021 og úrskurður ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2020 verði felldir úr gildi að hluta og breytt þannig að heimilaður verði frádráttur tiltekinnar fjárhæðar vegna fullra dagpeninga samkvæmt reglum um skattmat fyrir hvert tekjuár 2014, 2015 og 2016 í 220 daga hvert ár og fyrir tekjuárið 2017 í 60 daga samkvæmt 1. tölulið A-liðar 30. gr. laga nr. 90/2003, og reglum um skattmat vegna tekna manna tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017.

Fyrirliggjandi í málinu séu eftirfarandi samningar stefnanda við vinnuveitendur og staðfestingar þar að lútandi: Wings Recruitment Ltd. vegna vinnu 18. nóvember 2014 til 31. október 2015. Samningur við Wings þar sem mánaðarleg greiðsla nemi 8.000 evrum, auk staðfestingar 30. ágúst 2018 á vinnu fyrir þetta tímabil. Samningur við First2 Resource Ltd. fyrir tímabilið 18. nóvember 2015 til 21. mars 2017, auk staðfestingar 30. ágúst 2018 frá sama aðila um vinnu stefnanda fyrir þetta tímabil. Staðfesting Airborne Personnell Ltd. vegna vinnu á tímabilinu 11. ágúst 2013 til 27. október 2014.

Það liggja fyrir og sé óumdeilt í málinu að skattfyrvöld hafa reiknað frádrátt vegna dagpeninga í 220 daga á árunum 2014, 2015 og 2016 og í 60 daga árið 2017. Á hinn bóginn hafi skattfyrvöld aðeins fallist á frádrátt á móti dagpeningum sem nemi 50% af liðnum „annað“ í flokki 4 í viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra/skattmati, þ.e. 50% af 83 SDR sem nemi 41,5 SDR á dag í frádrátt.

Ríkisskattstjóri hafi hafnað því að stefnanda bæri frádráttur á grundvelli reglna um dagpeninga samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003 enda væri veruleg óvissa bæði um afmörkun greiðslu dagpeninga til stefnanda og fjárhæð hugsanlegs frádráttar stefnanda þar sem hann hefði ekki lagt fram gögn um útlagðan kostnað vegna vinnuveitenda. Hafi ríkisskattstjóri þó talið að stefnandi hafi borið einhvern kostnað vegna vinnuveitenda og vísað til eðlis starfa stefnanda og þess sem gengi og gerðist í atvinnugreinum tengdum flugrekstri og talið að miða mætti við helming af liðnum „annað“ í flokki 4, þ.e. 41,5 SDR fyrir hvern dag.

Í grein 3.2 í skattmati ríkisskattstjóra sem birt hafi verið með auglýsingu nr. 14/2014 í B-deild Stjórnartíðinda komi fram að leyfilegur sé frádráttur vegna greiddra dagpeninga samkvæmt nánari skilyrðum sem þar séu nefnd og miðað við nánar tilgreindar fjárhæðir. Með ákvæðinu sé launþegi leystur undan þeirri skyldu að halda til haga öllum kostnaðarfylgiskjöllum. Jafnframt þurfi að líta til reglugerðar nr. 591/1987, um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu, en samkvæmt henni sé heimilt að halda greiðslum utan staðgreiðslu, þ.m.t. fargjöldum og dagpeningum, enda sé fjárhæðin innan þeirra marka sem leyfist samkvæmt skattmati ríkisskattstjóra. Í 3. mgr. 6. gr. reglugerðarinnar séu tilgreind skilyrði þess að greiðslur séu undanþegnar staðgreiðslu, þ.e. að fyrir liggja í bókhaldi launagreiðanda, sem og hjá launamanni, gögn um tilefni ferðar og fjölda dvalardaga og fjárhæð dagpeninga.

Fyrir liggja að stefnandi sé flugvirki sem vinni í Sádi-Arabíu og hafi gert samninga við erlend félög um laun sín og greiðslu dagpeninga. Í almennum skilmálum, sem séu hluti af ráðningarsamningi hans, sé gert ráð fyrir að greiddir séu dagpeningar fyrir hvern dag sem unninn sé. Áréttar stefnandi að launagreiðandi hans sé erlendur aðili.

Ríkisskattstjóri hafi vísað til þess hvernig greiðslum væri háttáð í atvinnugreinum er tengist flugrekstri. Í kjarasamningum flugvirkja hér á landi sé kveðið á um að greiða skuli dagpeninga vegna ferðalaga flugvirkja. Þá fái flugliðar hjá Ícelandair dagpeninga og frádrátt á móti þeim í skattframtali sínu. Það sé skorað á stefnda að leggja fram samantekt úr skattframtölum flugliða vegna frádráttar dagpeninga. Slíkt sé ekki persónugreinanlegt og auðvelt í tölvukerfi Skattsins. Verði ekki orðið við því sé ljóst að skattframtöld sé ekki byggð á jafnræði, þ.e. að stefnandi þurfi að halda til haga kostnaðarfylgiskjöllum en öðrum í sambærilegri vinnu hjá íslensku flugfélagi beri ekki að gera það.

Með því að ríkisskattstjóri heimili tiltekna fjárhæð í skattmati sé verið að leysa menn almennt undan því að halda til haga reikningum vegna gistingar og matar. Annars væri óþarfi að tilgreina einhverjar tölur til frádráttar heldur þyrfti bara að sýna kostnaðarfylgiskjöl. Þessi undanþága, að ekki þurfi að leggja

fram kostnaðarfylgiskjöl, gildi um stefnanda þessa máls eins og aðra sem hafi atvinnu hjá aðilum í flugrekstri.

Það liggja fyrir í bókhaldi launagreiðanda stefnanda hve marga daga hann hafi unnið og fengið greidda og hluti þeirrar greiðslu sé dagpeningar. Því séu uppfyllt skilyrði skattmatsreglna ríkisskattstjóra um að verið sé að greiða fyrir ferðir á vegum vinnuveitenda, það liggja fyrir tilefni ferðanna sem sé vinna við flugvirkjun og innifalið í greiðslu séu dagpeningar.

Yfirlit launagreiðanda stefnanda fyrir Airborne Personnell árið 2014 liggja fyrir í málinu þar sem komi skýrt fram að dagpeningagreiðslur sé sundurliðaðar. Þetta hafi verið með sama hætti árin 2015–2017.

Við skattlagningu beri að gæta að jafnræði með aðilum sem sambærilega sé ástatt um og væri stefnandi starfsmaður íslensks flugfélags væri sennilega ekki efast um frádráttarbærni vegna fullra dagpeninga hans.

Samkvæmt skattmáti ríkisskattstjóra séu fullir frádráttarbærir dagpeningar í flokki 4 umrædd ár þannig í SDR-einingum: 2014=125+83, 2015=125+83, 2016=139+83, 2017=139+83. Gengi SDR sé skráð viðmiðunargengi Seðlabanka Íslands í lok viðkomandi tekjuára. Gengi SDR árið 2014 hafi verið 183,8, árið 2015 hafi það verið 179,85, 2016 hafi það verið 151,75 og 2017 hafi það verið 148,67. Samkvæmt skattmáti hafi frádráttur samtals vegna gistingar og annars verið 208 SDR árið 2014, 208 SDR árið 2015, 222 SDR árið 2016 og 222 árið 2016. Dagafjöldi sé 220 á tekjuárunum 2014, 2015 og 2016 og 60 á árinu 2017.

Fullur frádráttur vegna dagpeninga tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017 samkvæmt skattmáti sé því eftirfarandi:

Tekjuárið 2014 (208 SDR x 183,8 ISK) x 220 =	8.410.688 krónur
Tekjuárið 2015 (208 SDR x 179,85 ISK) x 220 =	8.229.936 krónur
Tekjuárið 2016 (222 SDR x 151,75 ISK) x 220 =	7.411.470 krónur
Tekjuárið 2017 (222 SDR x 148,67 ISK) x 60 =	1.980.284 krónur

Í c-lið varakröfu er þess krafist að fellt verði niður álag sem ríkisskattstjóri beitti við endurákvörðun opinberra gjalda á tekjuárunum 2014, 2015, 2016 og 2017 samkvæmt 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003.

Stefnandi áréttar að honum hafi verið synjað um skráningu lögheimilis á Íslandi. Hann hafi leitað upplýsinga hjá skattfyrirvöldum og Þjóðskrá/Hagstofu þegar hann hafi hafið störf árið 2009 í Sáði-Arabíu og verið sagt að hann ætti að skrá sig úr landi. Stefnandi hafi talið sig gera þetta rétt. Það standi skýrum stöfum í 2. tölulið 1. gr. laga nr. 90/2003 að þeir sem flytji úr landi og felli niður skattskyldu séu ekki skattskyldir á Íslandi nema í þrjú ár frá brottflutningi og þá komi fram í 3. tölulið sömu greinar að menn verði einungis skattskyldir á Íslandi dvelji þeir hér lengur en 183 daga á 12 mánaða tímabili. Ríkisskattstjóri beiti aftur á móti reglu 1. töluliðar greinarinnar um heimilisfesti og þá skuli miða við lögheimili en á sama tíma sé ríkisskattstjóri ekki bundinn við lögheimilisskráningu Þjóðskrár. Þetta sé slík óvissa um framkvæmd að stefnandi hafi haft réttmæta ástæðu til að ætla að skattskil hans væru með réttum hætti. Verði honum því ekki kennt um annmarka á skattskilum sínum sem af þessari óvissu hafi hlotist.

Þjóðskrá hafi synjað stefnanda um skráningu lögheimilis. Ríkisskattstjóra beri að líta til laga um aðsetur og lögheimili þegar úrskurðað sé um skattalega heimilisfesti, sbr. 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Ljóst sé að hér rekist á ákvarðanir tveggja stjórnvalda.

Áréttað sé að samkvæmt lögum um lögheimili komi fram að hver sá sem ætli að dveljast erlendis í sex mánuði eða lengur skuli tilkynna um flutning lögheimilis úr landi til Þjóðskrár Íslands, sbr. 3. mgr. 13. gr. laga nr. 80/2018.

Óheimilt sé samkvæmt lögheimilislögum að skrá lögheimili lengra aftur í tímann en eitt ár, sbr. 4. mgr. 16. gr. laga nr. 80/2018, en þau lög hefðu tekið gildi þegar ríkisskattstjóri hafi úrskurðað stefnanda heimilisfastan sex ár aftur í tímann og skattar hækkaðir á stefnanda fyrir sömu tímabil. Ríkisskattstjóra beri að fara eftir lögum um lögheimili við ákvörðun um heimilisfesti en úrskurðar stefnanda samt sex ár aftur í tímann en það sé ólöglegt að breyta lögheimili svo langt aftur í tímann. Þá hafi skort á leiðbeiningar skattfyrivalda. Því séu gildar ástæður í máli stefnanda til að fella niður álag, svo sem réttaróvissa og að þessu marki óskýrleiki laga. Það hafi aldrei verið huglæg afstaða stefnanda að komast hjá lögmatrí

skattlagningu. Sé það fráleitt að beita hann refsikenndum viðurlögum, eins og álagi, við þessar aðstæður. Með vísan til þessa sé þess krafist að álag sem skattyfirvöld lögðu á við endurákvörðun opinberra gjalda samkvæmt nefndum úrskurðum í kröfugerð verði fellt niður.

III

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi hafnar sjónarmiðum stefnanda í málinu um að hann hafi átt ekki skattalega heimilisfesti hér á landi á umræddu tímabili eins og skattyfirvöld hafi komist að niðurstöðu um. Stefndi mótmælir því að brotinn hafi verið andmælaréttur á stefnanda eða að mál hans hafi ekki verið nægilega rannsakað hjá skattyfirvöldum. Stefndi bendir á að stefnandi hafi notið aðstoðar sérfróðs lögmanns við málsmeðferð skattyfirvalda. Þá séu úrskurðir skattyfirvalda ítarlega rökstuddir. Þau atriði sem byggt sé á í stefnu geti ekki leitt til ógildingar úrskurða eða breytinga á þeim, jafnvel þótt fallist yrði á að um einhverja annmarka hafi verið að ræða.

Þá sé enginn rökstuðningsannmarki á úrskurði ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020 þar sem skorið hafi verið úr um skattalega heimilisfesti stefnanda. Ríkisskattstjóri hafi sannarlega byggt úrskurð sinn á 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 en ekki 2. tölulið eins og stefnandi haldi fram. Í úrskurði yfirsattanefndar frá 23. desember 2020 sé tekið á þessum sjónarmiðum stefnanda og hafi nefndin ekki talið það fara á milli mála, að virtum forsendum ríkisskattstjóra samkvæmt hinum kærða úrskurði, að ákvörðun um heimilisfesti stefnanda hafi verið byggð á ákvæði 1. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003.

Þá komi skýrlega fram hjá nefndinni að skoða verði umfjöllun ríkisskattstjóra um „miðstöð persónulegra hagsmuna“ í ljósi þess sem ríkisskattstjóri hafi dregið fram í úrskurði sínum um ætlað heimilishald stefnanda hér á landi. Ekki verði séð að þessi hugtakanotkun hafi á nokkurn hátt valdið stefnanda réttarspjöllum. Andmæli stefnanda hafi borið með sér að hann hafi áttað sig á því á hvaða grunni og meginsjónarmiðum málið væri reist. Hvergi sé komið fram eða sýnt fram á að stefnandi hafi orðið fyrir réttarspjöllum vegna þessa. Umræddri hugtakanotkun svipi mjög til heimilisfestarhugtaksins. Hafi ríkisskattstjóri stuðst við greint hugtak í málum sem svipi mjög til máls stefnanda og varði 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Það hafi augljóslega ekki leitt til þess að úrskurðir ríkisskattstjóra hafi verið ógiltir af yfirsattanefnd þótt á hafi reynt. Einnig sé í úrskurðinum vísað til þess að svo skorið yrði úr um heimilisfesti stefnanda á fyrrnefndum lagagrundvelli hafi verið nauðsynlegt að ríkisskattstjóri aflaði ýmissa upplýsinga og gagna varðandi aðstæður stefnanda, bæði í því ríki sem hann taldi sig til heimilis og hér á landi, áður en ákvörðun yrði tekin í málinu. Það hafi ríkisskattstjóri gert.

Ríkisskattstjóri hafi litið til þeirra atriða sem hafi vægi þegar komi að því að ákvarða heimilisfesti á grundvelli 1. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Við ákvörðun um heimilisfesti hafi ríkisskattstjóra borið að miða við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við átti. Það hafi ríkisskattstjóri gert og tekið mið af raunverulegum aðstæðum stefnanda, m.a. tengslum hans við Ísland, dvöl hans hér á landi, tekjuöflun og fjármálaumsvifum. Ríkisskattstjóri hafi vísað til atriða eins og eignar stefnanda á íbúðarhúsnæði að Hvannahólma 4 í Kópavogi og búsetu fjölskyldu hans í því, dvalar stefnanda í því í frítíma sínum, auk eignar hans á ökutækjum og ferðahýsum hér á landi á ákveðnum tímabilum. Jafnframt hafi verið litið til notkunar stefnanda á fjármunum hér á landi ásamt fleiri atriðum. Þá hafi ríkisskattstjóri einnig tekið fram að framlagt búsetuvottorð breytti engu varðandi framangreint heildarmat. Enginn vafi sé á því að ríkisskattstjóri hafi í reynd byggt á 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 en ekki 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. Enginn annmarki hafi því verið á úrskurði ríkisskattstjóra um rökstuðning né hvað varðar andmælarétt. Enginn annmarki sé heldur á úrskurði yfirsattanefndar hvað þetta varðar. Fullnægjandi og ítarlegur rökstuðningur hafi verið í úrskurðum ríkisskattstjóra og nefndarinnar.

Stefnandi hafi byggt á því að skattyfirvöld hafi ekki skoðað aðstæður hans á árunum 2011, 2012 og 2013. Ekki hafi verið kannað hvort heimilisfesti hafi í reynd verið felld niður á árinu 2011 og meðferð málsins hafi að þessu leyti verið brot á rannsóknarreglu skatta- og stjórnsýsluréttar, sbr. 96. gr. laga nr. 90/2003 og 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, sem valdi því að fella eigi úr gildi úrskurð ríkisskattstjóra og úrskurð yfirsattanefndar.

Þessu mótmæli stefndi. Hér sé um að ræða nýja málsástæðu sem ekki hafi verið haldið uppi á fyrri stigum við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum. Rannsókn ríkisskattstjóra hafi í fyrsta lagi markast af því að embættið byggði á 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Í öðru lagi hafi rannsóknin markast af þeim tímamörkum sem tilgreind séu í 1. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hvað varði heimild til endurákvörðunar skatts eftir 96. gr. sömu laga. Markmið skattefirlits ríkisskattstjóra sé að kanna réttmæti skattskila, sbr. 102. gr. laga nr. 90/2003, og eigi það við í máli stefnanda. Öll vinna skattefirlits mótist af þeim tímamörkum sem tilgreind séu í greindri 97. gr. Meðal annars í þessu ljósi hafi embættið metið það svo að rétt væri að beina sjónum að tímabilinu frá 1. janúar 2014 þó svo að stefnandi hafi verið skráður með lögheimili í Sádi-Arabíu frá 15. apríl 2011 til 19. apríl 2017.

Þau fjölmörgu atriði sem ríkisskattstjóri hafi byggt heildarmat sitt á við ákvörðun heimilisfesti samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 gjaldárin 2015, 2016, 2017 og 2018 standi óhögguð, óháð því hvort aðstæður stefnanda árin 2011, 2012 og 2013 hefðu verið skoðaðar eður ei og óháð því hver niðurstaðan í þeirri skoðun hefði orðið. Ríkisskattstjóra hafi verið heimilt lögum samkvæmt að skoða sjálfstætt það tímabil sem fyrir valinu varð og hafi hann svo í kjölfarið ákvarðað stefnanda opinber gjöld fyrir gjaldárin 2015, 2016, 2017 og 2018 með úrskurði 27. ágúst 2020.

Stefndi byggir á því að horfa verði á málið í sambengi. Óraunhæft sé að slíta í sundur úrskurð ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020, sem lotið hafi að ákvörðun heimilisfesti stefnanda, og úrskurð embættisins frá 27. ágúst 2020, sem lotið hafi að endurákvörðun opinberra gjalda. Hafi verið rétt, málefnalegt og í samræmi við lög að leggja áherslu á það tímabil sem til skoðunar var.

Við þær aðstæður sem uppi séu standi það upp á stefnanda að færa fram gögn og skýringar til stuðnings því sem hann haldi fram um heimilisfesti sína og hið sama sé að segja um hugsanleg skattskil til annars erlends ríkis. Hafi stefnandi hvorki á fyrri stigum né nú fært fram fullnægjandi gögn eða sönnur til stuðnings því að þriggja ára regla 2. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 eigi við í máli hans.

Í málatilbúnaði sínum víki stefnandi að annmarka sem yfirskattanefnd hafi talið vera á rannsókn málsins hjá ríkisskattstjóra og snúi að öflun gagna eða vottorða frá stjórnvöldum í Sádi-Arabíu, eða öðru hlutaðeigandi ríki, um skráningu stefnanda til heimilis þar. Í stefnu sé byggt á að þetta eigi að leiða til ómerkingar úrskurðar ríkisskattstjóra og úrskurðar yfirskattanefndar þar sem hér hafi bæði verið brotið gegn rannsóknarskyldu og andmælarétti stefnanda. Gera verði þá kröfu til skattyfirvalda að þau óski eftir þeim gögnum sem þau telji vanta en óski ekki almennt eftir þeim. Almennt verði að telja að sönnunarbyrði um skattalega heimilisfesti hvíli á skattyfirvöldum og að þau geti ekki snúið henni við.

Stefndi mótmælir þessum málatilbúnaði stefnanda. Varðandi öflun gagna eða vottorða frá stjórnvöldum í Sádi-Arabíu, eða öðru hlutaðeigandi ríki, um skráningu stefnanda til heimilis hafi yfirskattanefnd bent á að nákvæmara hefði verið ef ríkisskattstjóri hefði dregið þetta fram í bréfum sínum en þó sé ekki vafamál að fyrirspurnir ríkisskattstjóra og forsendur hans fyrir hinni kærðu ákvörðun hafi gefið stefnanda ríkt tilefni til þess að leggja fram slík gögn og gera að öðru leyti skýra grein fyrir þessu atriði sem og öðrum sem þýðingu höfðu við úrlausn mála af því tagi sem hér um ræði.

Eins og fram komi í úrskurði nefndarinnar hafi hún vísað til eftirfarandi atriða varðandi ætluð tengsl stefnanda við Sádi-Arabíu. Engin gögn hafi verið lögð fram um að stjórnvöld í Sádi-Arabíu hafi litið á stefnanda sem búsettan þar í landi. Óljóst væri um leiguafnot húsnæðis. Áritanir í vegabréfi um heimild til komu til landsins giltu aðeins í takmarkaðan tíma og án frekari skýringa yrðu þær ekki taldar vera til stuðnings fastri búsetu stefnanda í landinu. Stefnandi hafi ekki gert frekari grein fyrir atvinnu- og dvalarleyfum en gert hafi verið í svarbréfi 30. ágúst 2018 og það hafi mátt skilja svo að gildistími þeirra gæti verið reikull. Ekki hafi verið gerð grein fyrir íbúðaraðstöðu eftir október 2014 og hvar stefnandi hafi verið við störf þann tíma sem hann hafi verið bundinn samningum við Wings Recruitment Ltd. og First2 Resource Ltd.

Eins og yfirskattanefnd hafi lagt til grundvallar geti naumast skipt máli hvort stefnandi hefði lagt fram gögn um skattskil sín í Sádi-Arabíu þar sem ekki væri lagður tekjuskattur á launatekjur þar. Þá hafi nefndin tekið fram að hvað sem liði þessum skattgreiðslum hafi ríkisskattstjóri vefengt að stefnandi hefði tekið upp fasta búsetu í öðru ríki þau ár sem hafi verið undir í málinu. Hafi yfirskattanefnd byggt réttilega á því að það stæði upp á stefnanda að færa fram gögn og skýringar til stuðnings því sem hann héldi fram

um heimilisfesti sína. Hið sama væri að segja um hugsanleg skattskil til annars erlends ríkis. Engin gögn um þetta hefðu komið fram í málinu.

Eins og fram sé komið beiti skattyfirvöld heildstæðu mati á þær raunverulegu aðstæður sem liggja fyrir í málinu, eins og t.d. íbúðar- og bifreiðaeign, fjölskylduhagi og hvernig orlofi sé varið, svo eitthvað sé nefnt. Eins og ráða megi af úrskurði yfirkattaneftndar hafi hugsanlegar skattgreiðslur erlendis aðeins verið einn þáttur í þessu heildarmati án þess að þær hafi haft úrslitaáhrif í málinu. Ekki sé fallist á það sem fram komi í stefnu, að heimilisfesti hafi ekkert að gera með það hvort greiddir séu skattar til erlends ríkis eða ekki. Yfirkattaneftnd hafi ekki fallist á þetta eins og fram komi í úrskurði hennar um að rétt hafi verið að huga að öllum þáttum.

Með vísan til heildarmats aðstæðna, sem ákvörðun um heimilisfesti stefnanda samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 hafi grundvallast á, sé því hafnað sem fram komi í stefnu að skattyfirvöld hafi „dregið“ stefnanda til skattalegrar heimilisfesti á Íslandi þar sem þau hafi talið að stefnandi hafi ekki borgað skatt erlendis.

Hvað varði frekari sjónarmið um efnishlið málsins í úrskurðum skattyfirvalda árétti stefndi að samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 beri þeir einstaklingar, sem „heimilisfastir eru hér á landi“, ótakmarkaða skattskylda hér á landi. Ótakmörkuð skattskylda einstaklinga sé nánar skilgreind í 1. mgr. lagagreinarinnar sem skylda manns til að „greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum, hvar sem þeirra er aflað“. Skattskylda samkvæmt 1. og 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 gildi um þá sem heimilisfastir séu eða hafi verið hér á landi. Samkvæmt 2. tölulið lagagreinarinnar eigi ótakmörkuð skattskylda við þegar maður hafi 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 árétti að ríkisskattstjóri hafi hvorki verið bundinn af því hvar lögheimili stefnanda hafði verið skráð í þjóðskrá né af tilkynningu stefnanda til Þjóðskrár.

Í stefnu sé því haldið fram að 2. og 3. töluliður 1. gr. laga nr. 90/2003 eigi að leiða til þess að stefnandi verði ekki talinn skattskyldur á Íslandi á því tímabili sem hafi verið undir í málinu. Með vísan til fastrar búsetu stefnanda í Sádi-Arabíu og bækistöðvar hans þar, sem og að samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 skuli ríkisskattstjóri við ákvörðun á heimilisfesti miða við reglur laga um lögheimili og aðsetur, sé sú ályktun dregin í stefnu að ákvörðun skattyfirvalda um heimilisfesti stefnanda á Íslandi sé röng.

Stefndi hafni þessu og bendi á að í úrskurði yfirkattaneftndar sé niðurstaða um þessi atriði og önnur ítarlega rökstudd og lögð til grundvallar dómaframkvæmd Hæstaréttar varðandi skattalega heimilisfesti og þau helstu viðmið sem rétturinn hafi talið hafa þýðingu. Þeirri dómaframkvæmd til samræmis hafi yfirkattaneftnd í framkvæmd sinni um ákvarðanir á grundvelli 1. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 tekið til athugunar hvort málsaðili verði talinn hafa haldið heimili erlendis samhliða búsetu hér á landi. Teljist sú raunin hafi verið lagt mat á það hvar telja beri fasta búsetu hans hafa verið með hliðsjón af reglum 2. mgr. 4. gr. laga nr. 21/1990, sbr. nú 1. mgr. 4. gr. laga nr. 80/2018.

Þótt stefnandi hafi haldið til og starfað erlendis um margra ára skeið hafi ekkert haldbært komið fram um skráningu lögheimilis eða hliðstæða skráningu þar á tímabilinu sem um ræði og hann hafi engin frekari gögn lagt fram frá yfirvöldum í hlutaðeigandi ríki. Eins og fram komi í úrskurðinum um afnot stefnanda af húsnæði í Sádi-Arabíu geti það ekki skorið úr um fasta búsetu hans þar í landi. Gögn hafi ekki komið fram um aðsetur stefnanda eftir október 2014. Nefndin hafi einnig bent á að eftir skýringum stefnanda sjálfs hafi hann látið greiðslur vegna starfa sinna erlendis ganga inn í viðskiptabanka á Íslandi og ekki getið um bankareikninga erlendis. Af augljósum ástæðum hafi þetta mælt gegn því að um fasta búsetu hafi verið að ræða á erlendri grundu, ekki síst í ljósi þess langa tímabils sem málið hafi tekið til. Ekkert hefði heldur komið fram af hálfu stefnanda um skattskil hans vegna vinnu erlendis á umræddum árum.

Skattyfirvöld hafi réttilega horft til þess að stefnandi hafi verið með skráð lögheimili að Hvannhólma 4 í Kópavogi þegar hann hafi tilkynnt um flutning lögheimilis til Sádi-Arabíu. Á tímabilinu sem um ræði hafi eiginkona hans og börn verið með lögheimili að Hvannhólma 4. Stefndi hefði ekki mótmælt þeirri ályktun ríkisskattstjóra, sem byggð hafi verið á upplýsingum um kaup stefnanda á neysluvöru og þjónustu, að hann hefði verið frítíma sínum að verulegu leyti á Íslandi þegar hann hafi ekki

verið við störf erlendis. Hafi niðurstaða yfirskattanefndar réttilega verið á þá lund að ekki færi á milli mála að stefnandi hafi haft bækistöð í skilningi laga nr. 21/1990 á Íslandi á umræddum árum og haldið heimili að Hvannhólma 4. Framlögðum vottorðum hafi verið réttilega hafnað af yfirskattanefnd.

Stefnandi hafi ekki lagt fram nein gögn því til stuðnings að hann hafi haft tengsl við útlandið. Tengsl hans við Ísland hafi, eins og nefndin hafi lagt til grundvallar, verið meiri en við útlandið, eins og t.d. eignarhald hans á fasteign hér á landi, fjölskylda hér, notkun fjármuna hér á landi o.fl. Tenging hans við útlandið hafi þannig verið mun takmarkaðri og aðeins vegna starfa hans þar.

Í stefnu sé vísað til þess að þar sem stefnandi hafi farið að lögum í Sáði-Arabíu varðandi tekjur sínar skipti engu máli að hann hafi ekki lagt fram gögn um skattskyldu enda vitað að ekki væru lagðir skattar á laun einstaklinga þar í landi. Fyrr hafi verið vikið að þeirri afstöðu yfirskattanefndar að þetta atriði hafi naumast skipt máli þegar hafi komið að ákvörðun skattalegrar heimilisfesti stefnanda samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Snerist málið enda um það hvort stefnandi hefði tekið upp fasta búsetu í Sáði-Arabíu og að hann gæti sýnt fram á það. Taldi yfirskattanefnd að sýnt hefði verið fram á heimilisfesti stefnanda á Íslandi á grundvelli 1. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, að virtu heildarmati. Málsástæður stefnanda byggðar á 2. og 3. tölulið nefndrar 1. mgr. 1. gr. standist því ekki og komi ekki til skoðunar þar sem skattskylda hans ráðist þegar af 1. tölulið eins og skattyfirvöld hafi réttilega komist að niðurstöðu um.

Þá sé því haldið fram í stefnu að það mæli ekki gegn fastri búsetu erlendis að laun stefnanda hafi verið lögð inn á íslenskan bankareikning þar sem ástæðan sé sú að bankareikningi í Sáði-Arabíu sé lokað hætti maður vinnu þar. Stefndi hafni þessum málsástæðum stefnanda. Stefndi bendir á að ekki sé hægt að líta fram hjá því að bankareikningur stefnanda á Íslandi tengi hann við landið og skipti því máli þegar að heildarmati komi. Stefnandi hafi ekki lagt fram nein gögn til stuðnings fullyrðingu sinni um lokun bankareikninga við flutning frá Sáði-Arabíu og verði að hafna henni sem ósannaðri. Yfirskattanefnd hafi réttilega talið í niðurstöðu sinni að þar sem engir bankareikningar væru í eigu stefnanda erlendis mælti það gegn því að um fasta búsetu erlendis væri að ræða og þá sérstaklega í ljósi þess langa tímabils sem til skoðunar hafi verið. Hugleiðingar stefnanda um hugsanlega skattlagningu hjóna, framfærsluskyldu gagnvart fjölskyldu og skyldu foreldra gagnvart börnum í barnalögum raski á engan hátt niðurstöðu skattyfirvalda.

Í stefnu komi fram að stefnandi hafi sýnt fram á vinnu í Sáði-Arabíu, notkun íbúðarhúsnæðis á Íslandi og í Sáði-Arabíu og að dvalartími hans hafi verið meiri í Sáði-Arabíu en á Íslandi á öllu því tímabili sem málið nái til. Óumdeilt sé að stefnandi hafi dvalið meiri hluta tímans í Sáði-Arabíu. Leiði þetta til þess að stefnandi hafi haft fasta búsetu í Sáði-Arabíu en ekki á Íslandi. Stefndi áréttar að samkvæmt heildarmati skattyfirvalda hafi stefnandi ekki haft fasta búsetu eða bækistöð erlendis eins og hann haldi fram. Einu tengsl stefnanda við útlandið hafi verið vegna vinnu hans. Stefnandi hafi engar nánari upplýsingar gefið um tiltekna íbúðaraðstöðu sína í Sáði-Arabíu og engar upplýsingar um dvalarstað eftir október 2014 eða hvar hann starfaði eftir þann tíma. Þá verði ekki séð að upplýsingar um dvalartíma stefnanda annars vegar hér á landi og hins vegar í öðrum löndum hafi sérstaka þýðingu.

Samkvæmt þessu verði ekki séð að þörf sé á því að skera úr um heimilisfesti stefnanda á hliðstæðum grundvelli og í 2. mgr. 4. gr. laga nr. 21/1990 enda hafi yfirskattanefnd hafnað því í niðurstöðu sinni og einnig hafi nefndin hafnað fordæmisgildi úrlausna sem stefnandi hafi vísað til.

Stefndi hafnar því að ákvörðun skattyfirvalda hafi verið í andstöðu við lögheimilislög enda hafi þau m.a. litið til þeirra atriða sem upp séu talin í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 þegar tekin hafi verið ákvörðun um heimilisfesti stefnanda samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Skattyfirvöld hafi tekið mið af raunverulegum aðstæðum stefnanda og heildarmati og úrlausnir þeirra verið í samræmi við dómaframkvæmd í þessu efni.

Samkvæmt 1. mgr. 12. gr. laga nr. 80/2018 fari skráning lögheimilis og aðseturs einstaklinga fram hjá Þjóðskrá Íslands samkvæmt þeim reglum sem gildi um skráningu í Þjóðskrá. Í athugasemdum við þetta ákvæði í frumvarpi því sem hafi orðið að lögum nr. 80/2018 komi fram að ákvæðið eigi ekki að raska 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 varðandi úrskurðarvald ríkisskattstjóra um heimilisfesti í skattamálum. Orðalag

2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 sé skýrt um það að ríkisskattstjóri sé ekki bundinn við skráningu lögheimilis í Þjóðskrá við ákvörðun sína samkvæmt ákvæðinu og dómaframkvæmd sé skýr um það.

Tilvísun stefnanda til tölvupóstsamskipta hans við starfsmann Þjóðskrár 29. apríl 2020 þar sem fram komi að starfsmaðurinn telji að samkvæmt upplýsingum frá stefnanda myndi hann teljast hafa fasta búsetu erlendis og ætti ekki að hafa lögheimili á Íslandi breyti engu um niðurstöðu málsins. Um óformleg samskipti stefnanda við starfsmann Þjóðskrár hafi verið að ræða sem stefnandi geti ekki byggt neinn rétt á og raski í engu því hlutverki ríkisskattstjóra samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 að hafa úrskurðarvald um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt þessari grein. Auk þess eigi samskiptin sér ekki stað á því tímabili sem um ræði í málinu.

Við ákvarðanatöku í máli stefnanda hafi skattyfirvöld verið innan þeirra valdheimilda sem þau hafi lögum samkvæmt. Með vísan til alls þess sem fyrr sé rakið beri að sýkna stefnda af aðalkröfu stefnanda. Engin efni standi til þess að fella úr gildi úrskurði ríkisskattstjóra eða yfirskattanefndar, enda ítarlega rökstuddir og engir annmarkar á þeim sem leiða ættu til ógildingar þeirra.

Samkvæmt a-lið varakröfu stefnanda sé þess krafist að fellt verði niður álagt útsvar og vísað til 19. gr. og 1. málslíðar 2. mgr. 20. gr. laga nr. 4/1995 þar sem komi fram að greiða skuli útsvar til þess sveitarfélags þar sem skattaðili eigi lögheimili, en stefnandi hafi ekki lögheimili á Íslandi og hafi beinlínis verið synjað um það. Þá vísi stefnandi til þess að lög nr. 4/1995 séu sérlög um útsvar sem gangi framar almennum lögum um tekjuskatt. Það sé andstætt lögmatísreglu skatta-, stjórnskipunar- og stjórnáskýringarlögmætisreglu um leggja á skatt sem ekki hafi heimild í lögum eða sé andstæður lögum, sbr. 40., 77. og 78. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944.

Stefndi mótmælir þessum sjónarmiðum stefnanda. Í ljósi niðurstöðu yfirskattanefndar frá 23. desember 2020 í máli stefnanda um fulla og ótakmarkaða skattskyldu hans hér á landi á því tímabili sem málið varði, sbr. 1. tölulið 1. gr. laga nr. 90/2003 og 19. gr. laga nr. 4/1995, hafi verið ótvírætt að stefnanda hafi borið að greiða útsvar.

Stefndi bendir á að skráning lögheimilis hér á landi sé ekki skilyrði útsvarsskyldu og raunar ekki dvöl á landinu heldur eins og 3. mgr. 20. gr. laga nr. 4/1995 beri með sér og lagt hafi verið til grundvallar í úrskurðarframkvæmd yfirskattanefndar. Þá bendir stefndi einnig á að hugtakið „heimilisfesti“ hafi verið talið víðtækara en hugtakið „lögheimili“.

Stefndi mótmælir því alfarið að tilvitnuð ákvæði stjórnarskrárinnar styðji kröfur stefnanda. Hvergi sé um brot á lögmatísreglu að ræða. Ekki sé unnt að líta á lögum um tekjustofna sveitarfélaga sem sérlög sem gangi framar tekjuskattslögum. Teljist einstaklingur hafa skattalega heimilisfesti hér á landi í skilningi tekjuskattslaga fylgi því einnig greiðsla útsvars því samkvæmt 19. gr. laga nr. 4/1995 skuli þeir menn sem skattskyldir séu eftir ákvæðum I. kafla laga nr. 90/2003 greiða útsvar af tekjum sínum til sveitarfélags eftir því sem nánar sé kveðið á um í lögum. Hafi nefndin vísað til 1. og 3. mgr. 20. gr. laga nr. 4/1995, þar sem fjallað sé um lögheimili, til að ákveða til hvaða sveitarfélaga eigi að greiða útsvar en vísað um skattskyldu til tekjuskattslaga. Málsástæður stefnanda um að hugtakið lögheimili í lögum nr. 4/1995 raski ákvörðun um heimilisfesti eftir tekjuskattslögum sé því óraunhæf. Einnig hafi nefndin vísað til 21. gr. laganna um að stofn til álagningar útsvars skuli vera sami og tekjuskattsstofn, sbr. ákvæði 61. gr. laga nr. 90/2003. Þá hafi nefndin tekið fram að hvorki Kópavogsbær né önnur sveitarfélög hafi mótmælt ákvörðun ríkisskattstjóra en í lögum nr. 4/1995 sé kærueimild. Samkvæmt öllu þessu beri að sýkna stefnda af a-lið varakröfu stefnanda.

Dómkrafa stefnanda í b-lið varakröfu byggist á því að heimilaður verði frádráttur vegna fullra dagpeninga fyrir hvert tekjuár 2014, 2015 og 2016 í 220 með tilteknum hætti samkvæmt 1. tölulið A-liðar 30. gr. laga nr. 90/2003 og reglum um skattmat.

Stefndi krefst sýknu af þessum lið varakröfu og vísar til þess að í úrskurði yfirskattanefndar í máli stefnanda hafi komið fram að á skorti að áætlaðar dagpeningagreiðslur væru sérgreindar frá heildar fjárhæð greiðslna á umræddu tímabili. Dagpeningar verði þannig á engan hátt afmarkaðir eða sérgreindir, hvorki að því er varðar fjárhæð né að öðru leyti. Stefnandi hafi ekki sýnt fram á að greiðslum frá Wings Recruitment Ltd. eða öðrum aðilum sem stefnandi hafi starfað fyrir verði að neinu leyti jafnað til

dagpeninga samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003. Engin efni séu því til að taka þessa kröfu stefnanda til greina.

Stefnandi hafi við rekstur þessa máls lagt fram ný gögn um greiðslur og aukagreiðslur sem stefndi telji ekki hafa þýðingu í málinu og sé mótmælt. Einnig sé mótmælt fjárhæðum sem stefnandi telji að koma eigi til frádráttar. Framlagt yfirlit yfir greiðslur frá árinu 2014 breyti ekki þeirri staðreynd að ekki hafi verið lögð fram gögn til staðfestingar á því hverju umræddum greiðslum hafi verið ætlað að mæta þrátt fyrir tilgreiningu tegundar greiðslu í yfirliti. Yfirsattanefnd hafi tekið skýra afstöðu í sambærilegum málum hvað varði slíkar aukagreiðslur. Greiðslur sundurliðaðar í „fee“ greiðslur og „per diem“ greiðslur hafi ekki þýðingu. Ekki hafi verið lagður fram ráðningarsamningur eða önnur gögn sem beri með sér ákvæði um grundvöll nefndra „per diem“ greiðslna og þá að um kostnað vegna vinnuveitenda sé að ræða. Liggi þannig ekki fyrir tilgreining á því hvaða kostnaði umræddum „per diem“ greiðslum hafi verið ætlað að standa undir. Samkvæmt þessu sé ekki sýnt fram á að þessum greiðslum, sem getið sé í umræddum yfirlitum, verði jafnað til dagpeninga samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003. Verði dagpeningar því á engan hátt taldir afmarkaðir eða sérgreindir, hvorki að því er varðar fjárhæð né að öðru leyti í tilviki stefnanda.

Í úrskurði yfirsattanefndar hafi verið fallist á það verklag ríkisskattstjóra í máli stefnanda að ákvarða nokkurn frádrátt að álitum þar sem veruleg óvissa hafi verið um afmörkun hugsanlegs frádráttar stefnanda, bæði hvað varðar endurgreiðslufjárhæð og kostnað. Jafnframt hafi nefndin fallist á að ríkisskattstjóra hafi verið rétt að hafa hliðsjón af reglum um dagpeninga eins og þær birtist á hverjum tíma. Þá hafi nefndin einnig fallist á að í hliðstæðum málum hafi verið miðað við helming þeirrar fjárhæðar sem tilgreind væri í liðnum „annað“ undir flokki 4 í viðmiðunarreglum um dagpeninga. Hafi nefndin samþykkt frádrátt ríkisskattstjóra.

Yfirsattanefnd hafi á hinn bóginn bent á, vegna tilvísunar ríkisskattstjóra til skattframkvæmdar í hliðstæðum málum, að ekkert lægi fyrir í máli stefnanda um tilhögun launagreiðslna ólíkt því sem væri í hliðstæðum málum flugliða og flugvirkja. Stefnandi hafi ekki lagt fram viðhlítandi gögn um greiðslur og m.a. ekki gert neina grein fyrir forsendum að baki þeim. Þá hafi stefnandi ekki gert grein fyrir þeim kostnaði sem kynni að hafa leitt af störfum hans í þágu vinnuveitenda sinna á umræddum árum en það heyri undir stefnanda að sýna fram á að hann hafi þurft að standa straum af slíkum kostnaði sem um ræði í 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003, sbr. og 6. gr. reglugerðar nr. 591/1987, eða að um sé að ræða endurgreiðslu útlagðs kostnaðar að öðru leyti.

Í samræmi við framangreinda afstöðu yfirsattanefndar verði ekki séð að það standist, eins og haldið sé fram í stefnu, að með grein 3.2 í skattmáli nr. 14/2014 sé verið að leysa launþega undan þeirri skyldu að halda til haga öllum kostnaðarfylgiskjölum. Sé því jafnframt hafnað að með því að ríkisskattstjóri heimili tiltekna fjárhæð í skattmáli sínu sé verið að leysa menn almennt undan því að halda til haga reikningum vegna gistingar og matar. Að öðru leyti vísi stefndi til úrskurðar yfirsattanefndar um þetta efni. Engin rök standi til að hrófla við úrskurðum skattfyrivalda um þessi atriði eða taka kröfur stefnanda til greina.

Í stefnu komi fram að ríkisskattstjóri hafi einnig vísað til þess hvernig greiðslum sé háttað í atvinnugreinum er tengist flugrekstri. Í kjarasamningum flugvirkja hér á landi sé kveðið á um að greiða skuli dagpeninga vegna ferðalaga flugvirkja og þá fái flugliðar hjá Icelandair dagpeninga og frádrátt á móti þeim í skattframtali sínu. Skorað sé á stefnda að leggja fram samantekt úr skattframtölum flugliða vegna frádráttar dagpeninga. Verði ekki orðið við kröfunni sé ljóst að skattframkvæmd sé ekki byggð á jafnræði. Stefndi telji umrædda áskorun óljósa og verði stefnda ekki gert að taka saman upplýsingar af þessu tagi. Þá komi ekki fram í stefnu á hvaða lagagrundvelli áskorunin byggji. Stefnandi geti að mati stefnda á engan hátt unnið betri rétt en lög leyfa á grundvelli jafnræðis með vísan til framkvæmdar skattfyrivalda í tilteknum málum ef vafi sé á að framkvæmdin standist lög.

Stefndi árétti að frádráttur frá tekjum stefnanda verði ekki byggður á grundvelli reglna um dagpeninga. Umræddar skattmatsreglur eigi þannig ekki við með beinum hætti í tilviki stefnanda enda veruleg óvissa um afmörkun hugsanlegs frádráttar stefnanda. Þá hafi stefnandi ekki lagt fram gögn um

útlagðan kostnað vegna vinnuveitenda. Með vísan til framangreindra óvissuatriða sé ókleift að miða ákvörðun frádráttar við fullan frádrátt samkvæmt reglum um dagpeninga.

Þá geti skírskotun til kjarasamnings flugvirkja hér á landi ekki verið fullnægjandi grundvöllur fyrir þeim frádrætti sem stefnandi fari fram á. Það sé undir stefnanda sjálfum komið að sýna fram á rétt sinn til frádráttar á skattskyldum greiðslum sem honum hlotnist vegna starfa sinna og þurfi hann í því sambandi að gera fullnægjandi grein fyrir þeim greiðslum sem um ræði og hverju þeim hafi nákvæmlega verið ætlað að mæta. Með vísan til framangreinds sé því alfarið hafnað að jafnræði hafi verið brotið. Lög standi í öllum tilvikum kröfum stefnanda í vegi og engin rök til að hrófla við úrskurðum skattyfirvalda. Sýkna beri því stefnda af b-lið varakröfu stefnanda.

Stefnandi geri í c-lið varakröfu sinnar kröfu um að álag verði fellt niður á grundvelli 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi kveðst áréttta að í úrskurði yfirsattanefndar frá 23. júní 2021 hafi röksemdir varðandi lögheimilisskráningu stefnanda ekki haft sérstaka þýðingu þegar komið hafi að álagsbeitingu. Málið varði tekjur sem koma hafi átt til skattlagningar burtséð frá skráningu lögheimilis eða aðseturs í Þjóðskrá. Fyrir liggja úrskurður ríkisskattstjóra samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um skattalega heimilisfesti stefnanda á Íslandi á umræddu árabili. Ríkisskattstjóri sé ekki bundinn af skráningu lögheimilis í Þjóðskrá þegar talið sé að aðili hafi haft fasta búsetu á öðrum stað en þar sé skráð. Engin óvissa hafi verið um heimild ríkisskattstjóra til skattlagningar umræddra tekna hér á landi. Annmarkar hafi verið á skattskilum stefnanda þau ár sem málið hafi tekið til og hefði stefnandi enga grein gert fyrir tekjum sem málið varðaði. Atvik hafi ekki verið þannig að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 ætti við né telur stefndi að tilefni sé til að falla frá álagsbeitingu að öðru leyti. Hafnar stefndi því að efni séu til að fallast á sjónarmið stefnanda varðandi beitingu álags og krefst sýknu af c-lið varakröfu stefnanda.

IV

Niðurstaða

Ágreiningur máls þessa lýtur að ákvörðunum skattyfirvalda um heimilisfesti stefnanda og fulla og ótakmarkaða skattskyldu hans á Íslandi samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 á tímabilinu 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017. Þá lýtur ágreiningur aðila að endurákvörðunum opinberra gjalda stefnanda gjaldárin 2015, 2016, 2017 og 2018.

Stefnandi byggir á því að við meðferð máls hans hafi skattyfirvöld ekki sinnt rannsóknarskyldu sinni og ekki gætt að andmælarétti hans sem leiða eigi til ógildingar úrskurðar ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020 og úrskurðar yfirsattanefndar frá 23. desember 2020. Þá hafi verið rökstuðningsannmarki á úrskurði ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020 sem hafi haft áhrif á andmælarétt stefnanda. Telur stefnandi að skattyfirvöld hafi komist að efnislega rangri niðurstöðu í máli hans. Beitt hafi verið 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 í stað 2. töluliðar 1. mgr. greinarinnar og hann talinn heimilisfastur á Íslandi þrátt fyrir þriggja ára regluna í áðurnefndum 2. tölulið 1. mgr. 1. gr. laganna og þvert á reglur laga nr. 21/1990, nú nr. 80/2018, um lögheimili. Verði ekki fallist á ógildingu ofangreindra úrskurða krefst stefnandi þess að úrskurður ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2020 og úrskurður yfirsattanefndar frá 23. júní 2021 verði felldir úr gildi að hluta og þeim breytt hvað varðar álagt útsvar tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017, frádrátt vegna dagpeningagreiðslna og beitingu álags við endurákvörðun opinberra gjalda tekjuárin 2014, 2015, 2016 og 2017.

Stefndi hafnar öllum sjónarmiðum stefnanda og krefst sýknu í málinu. Engir annmarkar hafi verið á úrskurðum skattyfirvalda í máli stefnanda. Stefnandi hafnar því að brotinn hafi verið andmælaréttur á stefnanda, að mál hans hafi ekki verið nægilega rannsakað eða skort hafi á rökstuðning fyrir ákvörðunum skattyfirvalda. Þau hafi byggt niðurstöðu sína á heildarmati og þau fjölmörgu atriði sem skattyfirvöld hafi litið til standi óhöggud. Skattyfirvöld hafi verið innan valdheimilda sinna lögum samkvæmt til að ákvarða skattalega heimilisfesti stefnanda og fulla og ótakmarkaða skattskyldu hans á tilteknu tímabili. Framkvæmd skattyfirvalda hafi verið í samræmi við úrskurðaframkvæmd yfirsattanefndar á þessu sviði og dómaframkvæmd Hæstaréttar. Þau hafi komist að efnislega rétttri niðurstöðu í máli hans og ekkert geti leitt til ógildingar úrskurða þeirra. Þá hafnar stefndi sjónarmiðum stefnanda hvað varðar varakröfu hans.

Stefnandi er flugvirki sem starfað hefur erlends. Í stefnu kemur fram að hann hafi verið búsettur í Sádi-Arabíu frá 2. febrúar 2009. Samkvæmt því sem fram kemur í gögnum málsins mun hafa verið fært í Þjóðskrá 2. janúar 2012 að stefnandi hafi 15. apríl 2011 flutt lögheimili sitt frá Íslandi til Sameinuðu arabísku furstadæmanna svo og að stefnandi og eiginkona hans væru ekki samvistum. Þá hafi verið skráð 14. febrúar 2013 um flutning stefnanda sama dag og fyrr greinir milli útlanda, þ.e. frá Sameinuðu arabísku furstadæmunum til Sádi-Arabíu. Hafi stefnandi þannig verið skráður búsettur í Sádi-Arabíu frá 15. apríl 2011 til 19. apríl 2017 er hann flutti lögheimili sitt til Íslands.

Samkvæmt 1. tölulið 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. töluliðar 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 hérlendis. 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. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 gildir um þá sem heimilisfastir eru eða hafa verið hér á landi. Samkvæmt 2. tölulið 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. Tekið er fram að skattskylda þessi gildi þó aðeins í þrjú ár frá næstu áramótum eftir brottflutningsdag. Samkvæmt 1. málslíð 2. mgr. sömu greinar er ríkisskattstjóra falið úrskurðarvald um það hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi og samkvæmt 2. málslíð 2. mgr. skal við ákvörðun á heimilisfesti miðað við reglur laga um lögheimili, eftir því sem við á. Ljóst verður að telja af orðalagi ákvæðisins að þau tilvik kunni að koma upp þar sem ríkisskattstjóri er ekki bundinn af því hvernig skráningu lögheimilis í Þjóðskrá er háttað, eða af tilkynningu til Þjóðskrár, sé talið að aðili hafi haft fasta búsetu á öðrum stað en þar er skráð. Hefur þetta ítrekað komið fram í dómaframkvæmd Hæstaréttar. Þrátt fyrir að einstaklingur flytji af landi brott þýðir það því ekki að heimilisfesti hans falli niður hér á landi.

Samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990, nú lög nr. 80/2018, 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 stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Í 3. mgr. lagagreinarinnar er m.a. tiltekið að dvöl í gistihúsi, verbúð, vinnubúðum eða öðru húsnæði, sem jafna megi til þess, sé ekki ígildi fastrar búsetu. Fram kemur m.a. 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 er þegar hann er ekki fjarverandi um stundarsakir vegna orlofs, vinnuferða, veikinda eða annarra hliðstæðra atvika. Verður því að líta svo á að fyrirmæli 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 um að höfð skuli hliðsjón af reglum laga um lögheimili eigi sérstaklega við um ákvörðun um heimilisfesti samkvæmt 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laganna. Þetta má einnig sjá af dómaframkvæmd Hæstaréttar.

Dómurinn vekur athygli á því að hugtakið heimilisfesti er víðtækara en hugtakið lögheimili í þeim skilningi að það fyrrnefnda tekur auk fastrar búsetu, sem er inntak lögheimilishugtaksins, einnig til áframhaldandi skattskyldu eftir brottflutning héðan úr landi og samfelldrar dvalar umfram ákveðinn dagafjöldi á ákveðnu tímabili enda þótt ekki sé um fasta búsetu að ræða og jafnvel þegar ekki er um fasta búsetu að ræða. Við mat á því hvort aðili hefur rofið heimilisfesti hér á landi er litið til raunverulegra aðstæðna viðkomandi, m.a. tengsla hans við landið, dvalar hans hér á landi, tekjuöflunar og fjármálaumsvif.

Ljóst er að í máli stefnanda lögðu skattyfirvöld heildarmat á aðstæður hans hér á landi þegar kom að því að ákvarða heimilisfesti á grundvelli 1. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 og við mat á því hvort stefnandi hefði rofið heimilisfesti sína hér á landi. Horft var til raunverulegra aðstæðna stefnanda

eins og eignar hans á húsnæði og ökutækjum, fjölskylduaðstæðna, fjármálaumsvifa, bankareikninga, dvalartíma og hvernig frítíma var varið. Þá var lagt mat á gögn sem stefnandi lagði fram um aðstæður sínar í Sádi-Arabíu sem þóttu ekki styðja að stefnandi hefði tekið upp búsetu þar í landi. Var þar m.a. horft til þess hvort stefnandi yrði talinn hafa haft yfirlýðing yfir eða aðgang að húsnæði, í hvaða mæli hann nýtti það húsnæði og horft til dvalartíma, frítíma og atvinnuþátttöku. Að loknu þessu heildarmati var það ályktun ríkisskattstjóra og yfirsattanefndar að þrátt fyrir flutning lögheimilis stefnanda frá Íslandi í þjóðskrá bentu fram komin gögn ekki til þess að hann hefði flutt lögheimili sitt úr landi og tekið upp fasta búsetu í Sádi-Arabíu. Stefnandi var því talinn hafa heimilisfesti hér á landi á því tímabili sem um ræddi. Er því ekki unnt að fallast á það með stefnanda að skattyfirvöld hafi ekki rækt rannsóknarskyldu sína með fullnægjandi hætti eða ekki gætt að andmælarétti stefnanda. Voru stefnanda send erindi þar sem óskað var eftir gögnum og upplýsingum. Sum þeirra þurftu að ítreka og í það minnsta einu erindi svaraði stefnandi ekki þegar óskað var eftir frekari upplýsingum. Dómurinn telur enga annmarka hafa verið á úrlausnum skattyfirvalda að þess leyti.

Dómurinn bendir á að samkvæmt dómafrákvæmd heyrir það undir aðila sem borið hefur fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi að færa fram gögn til stuðnings því að hann hafi brugðið heimilisfesti sinni. Þetta er unnt að sýna fram á, t.d. með skráningu lögheimilis eða hliðstæðri skráningu í öðru ríki og tilhögun skattlagningar í því ríki þegar metið er hvar hin fasta búseta sé. Þau gögn sem liggja fyrir styðja ekki að stefnandi hafi haft fasta búsetu í Sádi-Arabíu. Stefnandi hefur ekki sýnt fram á þetta með gögnum, hvorki um lögheimilisskráningu annars staðar né skattskil vegna starfa sinna þar. Það eina sem hann hefur lagt fram varðandi aðgang að húsnæði erlendis er yfirlýsing eða vottorð frá fyrirtækinu Azzam Trading & Contracting Co. Ltd. frá 8. júlí 2018 um afnot stefnanda af húsnæði þess tímabilið 1. janúar 2009 til 28. október 2014 í Azzam Compound í Jeddah í Sádi-Arabíu. Ekki liggur fyrir leigusamningur eða kvittanir fyrir greiðslum að umræddu húsnæði, auk þess sem afnot húsnæðisins miðast við tiltekið tímabil. Ekkert liggur fyrir í gögnum málsins um afnot hans af þessu húsnæði eða öðru húsnæði eftir 28. október 2014. Yfirlýsingar vinnuveitenda stefnanda erlendis, þ.e. Airborne Personnell Ltd., Wings Recruitment Ltd. og First2 Resource Ltd., þar sem fram kemur að hann hafi verið undirverktaki hjá umræddum aðilum á tilgreindum tímabilum eru ekki til frekari skýringar hvað varðar þetta tiltekna atriði um aðgang að húsnæði. Þá eru vegabréfsáritanir til og frá landinu í tiltekin skipti ekki til nánar skýringar á þessu. Framangreind gögn studdu því ekki að stefnandi hefði tekið upp fasta búsetu erlendis. Stefnandi hefur ekki lagt fram frekari gögn hvað þetta varðar við meðferð málsins fyrir dómnum sem leitt geta til þess að hann verði ekki talinn hafa verið með skattalega heimilisfesti hér á landi á tímabilinu 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017.

Þá er ekki unnt að fallast á að rökstuðningsannmarki hafi verið á úrskurði ríkisskattstjóra enda gat stefnandi ekki dulist að ákvörðunin byggði á 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Kjarni málsins er sá að stefnandi telst samkvæmt gögnum málsins ekki hafa flutt heimili sitt úr landi í skilningi 2. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, enda þótt hann hafi tilkynnt sig brottfluttan af landinu. Var ljóst að ríkisskattstjóri og síðar yfirsattanefnd töldu réttilega að stefnandi hefði ekki brugðið heimilisfesti sinni heldur hefði hann verið með skattalega heimilisfesti hér á landi á umræddu tímabili. Ákvæði 2. töluliðar 1. mgr. greinarinnar komu því ekki til álita í máli stefnanda þar sem skattskylda stefnanda var ekki reist á því ákvæði og verður að hafna sjónarmiðum hans hér fyrir dómnum þar að lútandi. Auk þess verður ekki séð að stefnandi hafi á fyrri stigum eða hér fyrir dómnum lagt fram gögn eða sjónarmið því til stuðnings að þriggja ára regla 2. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 eigi við um mál hans.

Ekki er að sjá að sjónarmið stefnanda um að aðstæður hans á árunum 2011, 2012 og 2013 hafi ekki verið skoðaðar og ekki kannað hvort heimilisfesti hafi í raun verið felld niður á árinu 2011 hafi komið fram á fyrri stigum við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum en hvað sem því líður tekur dómurinn fram að rannsókn ríkisskattstjóra miðaðist við 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 og þau tímamörk sem tilgreind eru í 1. mgr. 97. gr. laganna hvað varðar endurákvörðun skatts eftir 96. gr. sömu laga. Eftirlit skattyfirvalda tekur því óhjákvæmilega mið af þeim tímamörkum sem nefnd eru í áður nefndri 97. gr. Því skoðuðu skattyfirvöld tímabilið frá 1. janúar 2014 til 19. apríl 2017 þótt stefnandi hafi verið skráður með lögheimili í Sádi-Arabíu frá 15. apríl 2011. Fellst dómurinn ekki á að þetta geti falið í sér brot á

rannsóknarreglu skatta- og stjórnsýsluréttar. Þá verður ekki séð að skoðun á árunum 2011, 2012 og 2013 hefði getað haft áhrif á niðurstöðu þess heildarmats sem fór fram vegna gjaldáranna 2015, 2016, 2017 og 2018. Þá er augljóst samhengi milli niðurstöðu í úrskurði ríkisskattstjóra um heimilisfesti 12. febrúar 2020 og endurákvörðun opinberra gjalda samkvæmt úrskurði 27. ágúst 2020.

Dómurinn hafnar að öðru leyti sjónarmiðum stefnanda um að mál hans hafi ekki verið rannsakað og athygli hans ekki vakin á öflun gagna eða vottorða frá stjórnvöldum í Sáði-Arabíu eða öðru hlutaðeigandi ríki um skráningu stefnanda til heimilis þar og að þar sem ekki sé greiddur tekjuskattur í Sáði-Arabíu hafi skattfyrvöld „dregið“ stefnanda til skattalegrar heimilisfesti á Íslandi. Dómurinn tekur fram að þótt vera kunni að orðalag ríkisskattstjóra hafi mátt vera nákvæmara, eins og yfirsattanefnd benti á, sé ljóst að stefnandi átti þess kost við rekstur málsins hjá nefndinni að leggja fram gögn til stuðnings tengslum sínum við Sáði-Arabíu. Þannig liggur fyrir að engin gögn voru lögð fram um að stjórnvöld þar í landi hefðu litið á stefnanda sem búsettan þar í landi, enginn leigusamningur var lagður fram og óljóst um afnot af íbúðarhúsnæði eftir október 2014. Þá voru áritanir í vegabréfi ekki taldar styðja fasta búsetu í landinu. Það stóð upp á stefnanda að leggja fram gögn er styddu sjónarmið hans um að hann hefði brugðið heimilisfesti sinni eða gögn um hugsanleg skattskil til annars ríkis.

Stefnandi hefur haldið því fram að áhrif eigi að hafa á úrlausn þessa máls að honum hafi verið synjað um skráningu lögheimilis hér á landi þar sem hann dvelji meira en sex mánuði utan Íslands. Dómurinn bendir á að þau gögn sem liggja fyrir í málinu vegna þessa bera með sér að tengjast fyrirspurn stefnanda til Þjóðskrár í ágúst 2020. Engin gögn liggja fyrir um afstöðu Þjóðskrár á því tímabili sem er undir í þeim úrlausnum skattfyrvalda sem hér er fjallað um. En auk þess tekur dómurinn fram að samkvæmt 1. mgr. 12. gr. laga nr. 80/2018 fer skráning lögheimilis og aðseturs einstaklinga fram hjá Þjóðskrár Íslands samkvæmt þeim reglum sem gilda um skráningu í Þjóðskrár. Í athugasemdum við þetta ákvæði í frumvarpi því sem varð að lögum nr. 80/2018 er tekið fram að ákvæðið eigi ekki að raska 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 varðandi úrskurðarvald ríkisskattstjóra um heimilisfesti í skattamálum. Er orðalag síðarnefnda ákvæðisins skýrt um það að ríkisskattstjóri er ekki bundinn við skráningu lögheimilis í Þjóðskrár við ákvörðun sína samkvæmt ákvæðinu. Hefur afstaða Þjóðskrár því ekki áhrif á úrlausn þessa máls.

Dómurinn fellst ekki á þau sjónarmið stefnanda að 2. og 3. töluliður 1. gr. laga nr. 90/2003 hafi átt að leiða til þess að stefnandi yrði ekki talinn hafa verið skattskyldur á Íslandi á umræddu tímabili og að með vísan til 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, um að ríkisskattstjóri við ákvörðun um heimilisfesti skuli miða við reglur laga um lögheimili sem hann hafi ekki gert, sé ákvörðun um heimilisfesti röng. Í dómaframskýringu og úrskurðum skattfyrvalda hefur það skipt meginmáli hvort aðilar hafa getað sýnt fram á að þeir hafi tekið upp fasta búsetu utan Íslands ef þeir vilja ekki hafa skattalega heimilisfesti hér á landi.

Dómurinn bendir á að við rekstur málsins komu ekki fram fullnægjandi skýringar eða gögn frá stefnanda sem leitt gátu til annarrar niðurstöðu í máli hans en raunin varð. Skattfyrvöld hafi tekið til athugunar hvort stefnandi teldist hafa haldið heimili erlendis samhliða búsetu hér á landi en niðurstaðan hafi verið sú að ekki færi á milli mála að stefnandi hefði haft bækistöð í skilningi laga nr. 21/1990 hér á landi umrætt tímabil og haldið heimili að Hvannhólma 4. Gögn málsins hafi ekki bent til þess að hann hafi haft fasta búsetu erlendis og átt þar bækistöð og tengsl hans við útlandið voru takmarkaðri en við Ísland og aðeins vegna starfa hans þar. Dómurinn áréttar að engin gögn lágu fyrir um dvalarstað hans eftir október 2014 eða hvar hann var við störf frá þeim tíma. Þessu hefur ekki verið hnekkkt í málinu. Kom ekki til þess að skera þyrfti úr um heimilisfesti stefnanda á hliðstæðum grundvelli og í 2. mgr. 4. gr. laga nr. 21/1990. Skattskylda stefnanda réðst af 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 og málsástæður stefnanda byggðar á 2. og 3. tölulið 1. mgr. greinarinnar geta ekki komið til álita í málinu.

Þá er ekki unnt að fallast á að ákvörðun skattfyrvalda hafi verið í andstöðu við lögheimilislög enda litu stjórnvöld til þeirra atriða sem talin eru upp í 2. mgr. 1. gr. laga nr. 21/1990 þegar ákvörðun var tekin um heimilisfesti á grundvelli 1. töluliðar 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 og tóku mið af raunverulegum aðstæðum stefnanda. Skattfyrvöld eru óbundin af skráningu lögheimilis í Þjóðskrár þegar kemur að ákvörðunum um heimilisfesti og skattskyldu sé talið að aðili hafi haft fasta búsetu á öðrum stað en þar sem hann var skráður. Gat synjun Þjóðskrár á skráningu lögheimilis stefnanda ekki raskað hlutverki

ríkisskattstjóra samkvæmt 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003. Voru skattyfirvöld því innan sinna valdheimilda í máli stefnanda og ákvarðanir þeirra í samræmi við lögmatísreglu skatta- og stjórnsýsluréttar.

Að öllu framansögðu virtu er það niðurstaða dómans að stefnandi hafi ekki felld niður heimilisfesti sína heldur verið heimilisfastur á Íslandi frá 1. janúar 2014 og fram til 19. apríl 2017, sbr. 1. tölulið 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, og borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu á umræddu tímabili. Verður stefnandi sýknaður af aðalkröfu stefnanda um ógildingu úrskurðar ríkisskattstjóra frá 12. febrúar 2020 og úrskurðar yfirsattanefndar frá 23. júní 2021.

Hafna verður sjónarmiðum að baki a-lið varakröfu stefnanda um að felld verði niður álagt útsvar í úrskurði yfirsattanefndar frá 23. júní 2021 og ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2020 þar sem lög nr. 4/1995 séu sérlög sem gangi framur almennum lögum um tekjuskatt og að með ákvörðunum skattyfirvalda sé verið að leggja á skatt án heimildar í lögum eða andstætt lögum og stjórnskrá. Teljist einstaklingur hafa skattalega heimilisfesti hér á landi í skilningi laga nr. 90/2003 ber honum að greiða útsvar. Að fenginni niðurstöðu skattyfirvalda um fulla og ótakmarkaða skattskyldu stefnanda er ótvírætt að honum bar að greiða útsvar samkvæmt 19. gr. laga nr. 4/1995 umrætt tímabil. Dómurinn tekur fram að í 1. og 3. mgr. 20. gr. laga nr. 4/1995 er vísað um skattskyldu til tekjuskattslaga. Einnig er í 21. gr. laganna, þar sem fjallað er um um stofn til álagningar útsvars, vísað til þess að hann skuli vera sá sami og tekjuskattstofn, sbr. 61. gr. laga nr. 90/2003. Dómurinn áréttar hér að hugtakið „heimilisfesti“ hefur víðtækari skírskotun en hugtakið „lögheimili“. Engan veginn er hægt að fallast á þau sjónarmið stefnanda að lög nr. 4/1995 séu sérlög sem gangi framur lögum nr. 90/2003. Þá verður ekki fallist á sjónarmið stefnanda um að ríkisskattstjóra hafi verið óheimilt að úrskurða lögheimili lengra aftur í tímann en eitt ár, sbr. 4. mgr. 16. gr. laga nr. 80/2018. Dómurinn bendir á að lagaregla 2. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003 kveður skýrt á um að ríkisskattstjóra beri að úrskurða um hverjir skuli teljast heimilisfastir hér á landi samkvæmt ákvæðinu. Verður ekki talið að heimildir til leiðréttinga á skráningu lögheimilis í þjóðskrá haggi úrskurðarvaldi ríkisskattstjóra sem eðli málsins samkvæmt lýtur að liðnum atvikum. Með vísan til alls framangreinds verður stefndi sýknaður af a-lið varakröfu stefnanda.

Hvað varðar sjónarmið stefnanda að baki b-lið varakröfu hans tekur dómurinn fram að í úrskurði yfirsattanefndar frá 23. júní 2021 var horft til þess að á skorti að áætlaðar dagpeningagreiðslur væru nægilega sérgreindar frá heildarfjárhæð launagreiðslu á því tímabili sem um var að ræða. Þykir ekki hafa verið úr þessu bætt við rekstur málsins fyrir dómnum. Er óljóst, þrátt fyrir yfirlit yfir greiðslur frá árinu 2014, hverju umræddum greiðslum var ætlað að mæta enda liggur ekki fyrir ráðningarsamningur eða önnur gögn sem skýrlega bera með sér ákvæði um grundvöll og forsendur greiðslanna, að um kostnað vegna vinnuveitenda hafi verið að ræða og þá hvaða kostnað. Hefur því ekki verið sýnt fram á að greiðslum á umræddu yfirliti verði jafnað til dagpeninga samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 30. gr. laga nr. 90/2003. Verða dagpeningar því ekki afmarkaðir eða sérgreindir, hvorki hvað varðar fjárhæð né að öðru leyti. Skattmatsreglur vegna dagpeninga áttu því ekki við en ríkisskattstjóri hafði þær þó til hliðsjónar þegar stefnanda var ákvarðaður frádráttur með hliðsjón af úrskurðaframkvæmd yfirsattanefndar vegna flugvirkja og flugliða á liðnum árum.

Var skattyfirvöldum rétt að ákvarða frádrátt að álitum sem var stefnanda í hag, í ljósi skorts á gögnum í málinu af hans hálfu, og að hafa hliðsjón af reglum um dagpeninga eins og þær birtast á hverjum tíma. Þá var vísað til þess að í hliðstæðum málum hefði verið miðað við helming þeirrar fjárhæðar sem tilgreind var í liðnum „annað“ undir flokki 4 í viðmiðunarreglum um dagpeninga.

Dómurinn tekur fram að ekki er hægt að líta svo á að með reglum um skattmat sé verið að leysa launþega undan skyldu til að halda til haga öllum kostnaðarfylgiskjöllum. Fær sú ályktun stefnanda ekki staðist. Þá getur tilvísun til kjarasamnings ekki leitt til þess að á þessa kröfu stefnanda verði fallist. Eftir stendur að ekki hefur verið gerð grein fyrir þeim greiðslum sem um ræðir og hverju þeim hafi verið ætlað að mæta. Hafnað er sjónarmiðum stefnanda sem lúta að því að í máli hans hafi jafnræðis ekki verið gætt. Verður stefndi því sýknaður af b-lið varakröfu stefnanda.

Hvað varðar c-lið varakröfu stefnanda um að felld verði niður álag með vísan til 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, þar sem honum verði ekki kennt um þá annmarka sem voru á skattframtali hans umrædd ár enda hafi þjóðskrá sýnað stefnanda um skráningu lögheimilis og hann haft réttmæta ástæðu til að ætla

að hann væri að fara að lögum, tekur dómurinn fram að sjónarmið varðandi lögheimilisskráningu höfðu ekki sérstaka þýðingu þegar álagi var beitt í tilviki stefnanda. Um var að ræða tekjur sem áttu að koma til skattlagningar burtséð frá skráningu lögheimilis eða aðseturs í þjóðskrá. Verður ekki séð að óvissa hafi verið um heimild ríkisskattstjóra til skattlagningar umræddra tekna hér á landi. Telur dómurinn ekki tilefni til að falla frá beitingu álags. Annmarkar voru á skattskilum stefnanda umrædd ár þar sem hann gerði ekki grein fyrir tekjum sínum. Verður sjónarmiðum stefnanda að þessu leyti hafnað og stefndi sýknaður af c-lið varakröfu stefnanda.

Stefndi verður samkvæmt framansögðu sýknaður af öllum kröfum stefnanda. Í samræmi við þessi málsúrslit, og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, verður stefnanda gert að greiða stefnda 800.000 krónur í málskostnað og hefur þá verið horft til frávísunarþáttar málsins.

Hólmfríður Grímsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Af hálfu stefnanda flutti málið Kristján Gunnar Valdimarsson lögmaður og af hálfu stefnda Erna Hjaltested lögmaður.

Við uppkvaðningu dómsins var gætt ákvæða 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991 en hvorki dómari né lögmenn, fyrir hönd aðila, töldu þörf á endurflutningi málsins.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, skal vera sýkn af öllum kröfum stefnanda, Björgvins Arnar Antonssonar. Stefndandi greiði stefnda 800.000 krónur í málskostnað.