

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 15. apríl 2026.

Mál nr. E-2380/2025:

Stofulind ehf.

(Kristján Gunnar Valdimarsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Bragi Dór Hafþórsson lögmaður)

Dómur

Málsmeðferð og dómkröfur aðila

- Mál þetta, sem dómtekið var 18. mars sl., var höfðað með birtingu stefnu 25. apríl 2025. Stefnandi er Stofulind ehf., Lækjarhjalla 36, Kópavogi. Stefndi er íslenska ríkið Lindargötu, Arnarhvoli, Reykjavík.
- Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar 13. nóvember 2024 nr. 147/2024 og jafnframt verði felldur úr gildi úrskurður skattrannsóknarstjóra 19. október 2023, um endurákvörðun opinberra gjalda gjaldárin 2018, 2019, 2020 og 2021 og virðisaukaskatts árin 2017, 2018 og 2019, auk málskostnaðar.
- Til vara er þess krafist að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattanefndar 13. nóvember 2024 nr. 147/2024, auk málskostnaðar.
- Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk málskostnaðar.
- Mál þetta var upphaflega höfðað af Naggi ehf. Lækjarhjalla 36, Kópavogi. Við fyrstu fyrirtöku málsins, 7. nóvember 2025, var upplýst að bú stefnanda hefði verið tekið til gjaldþrotaskipta 20. maí 2025 og jafnframt að Stofulind ehf., kt. 541197-2579, hefði verið veitt heimild til að reka málið í eigin nafni og á eigin kostnað og áhættu til hagsbóta fyrir búið. Með hliðsjón af 2. mgr., sbr. 1. mgr., 130. gr. gjaldþrotalaga er Stofulind ehf. réttur stefnandi þessa máls sem félagið rekur í eigin nafni til hagsbóta þrotabúinu.

Helstu málsatvik

6. Skattrannsóknarstjóri ríkisins hóf rannsókn á skattskilum stefnanda 19. október 2020. Rannsóknin beindist sérstaklega að því að stefnandi hafði fært til gjalda fjölda sölureikninga þriggja einstaklinga. Með reikningunum var innheimtur virðisaukaskattur sem aldrei var skilað til ríkissjóðs. Niðurstöður rannsóknarinnar voru tilkynntar fyrirvarsmönnum stefnanda 18. júní 2021 og bárust andmæli frá stefnanda 19. ágúst 2021
7. Þann 2. nóvember 2021 tilkynnti skattrannsóknarstjóri fyrirvarsmönnum stefnanda um ákvörðun sína að vísa málinu til héraðssaksóknara. Með bréfi til stefnanda 16. mars 2022 boðaði skattrannsóknarstjóri fyrirhugaða endurákvörðun sem stefndi andmælti með bréfi 29. apríl 2022. Saksóknari sendi málið til baka með bréfi til skattrannsóknarstjóra 26. maí 2023 þar sem m.a. kom fram að það væri mat héraðssaksóknara eftir yfirferð yfir gögn málsins að ekki væri tilefni til að ljúka rannsókn málsins þar sem verulegur vafi væri um það hvort reikningar sem málið hverfðist um væru sannarlega tilhæfulausir. Héraðssaksóknari tók fram að ákvörðun um að vísa málinu aftur til Skattsins, til þóknanlegrar meðferðar, væri tekin með hliðsjón af fyrirliggjandi gögnum og framburðum, dómi Landsréttar í máli nr. 504/2018 og héraðsdómi nr. S-212/2021. Með bréfi 30. júní 2023 felldi skattrannsóknarstjóri niður réttarstöðu forsvarsmanna stefnanda sem grunaðra manna.
8. Skattrannsóknarstjóri tilkynnti fyrirvarsmönnum stefnanda, þeim A og B, að niðurstöður rannsóknarinnar, eins og þær lægju fyrir, hefðu verið teknar saman í skýrslu, dagsettri 18. júní 2023, og var stefnanda gefinn kostur á að tjá sig um efni skýrslunnar til 2. júlí 2023. Helstu niðurstöður rannsóknarinnar voru þær að í bókhaldi stefnanda væru gjaldfærðir og innskattaðir sölureikningar sem ekki ættu við rök að styðjast. Staðin hefðu verið skil á efnislega röngum skattframtölum og virðisaukaskattskýrslum. Útgefnir sölureikningar í nafni C, D og E á hendur skattaðila ættu ekki við rök að styðjast og væru ekki hæfir sem grundvöllur innskatts og rekstrargjalda. Innskattur væri oftalin um 31.803.625 kr. og rekstrargjöld væru oftalin um 132.515.114 kr.
9. Við rannsóknina var aflað ýmissa gagna, s.s. sölureikninga og bankayfirlita, og teknar skýrslur af mörgum aðilum. Þar kom m.a. fram að C hafði verði öryrki um árabíl og þegið greiðslur sem slíkur og verið í mikill neyslu á árinu 2017. Hann hefði veitt F, sem nú er látinn, umboð gegn 100.000 kr. greiðslu auk lyfja til þess að opna bankareikning. F hefði jafnframt stofnað virðisaukaskattsnúmer í hans nafni og gefið út sölureikninga

án hans heimildar. Alls voru gefnir út sölureikningar í nafni C að fjárhæð 36.441.947 kr., þar af var virðisaukaskattur 7.053.280 kr. Fóstursonur B, G, útbjó umrædda sölureikninga. Andvirði sölureikninganna var greitt inn á bankareikninga og tekið út jafnóðum í reiðufé af F heitnum.

10. Fyrirliggjandi eru 70 sölureikningar sem gefnir eru út í nafni D á hendur stefnanda, samtals að fjárhæð 95.610.180 kr., þar af virðisaukaskattur 18.505.196 kr. Skattaðili greiðir samtals 97.001.351 kr. inn á bankareikning D og eru þeir fjármunir teknir út af D sjálfum jafnóðum í reiðufé. D skýrði frá því að hann hefði verið í mikilli neyslu á þessum tíma en samt getað unnið. G hefði gert rafrænu reikningana fyrir hann en sjálfur hefði hann gert handskrifaða reikninga. G hefði jafnframt skilað inn virðisaukaskattsskýrslum þar til hann hætti að vinna fyrir hann.
11. Fyrirliggjandi eru 13 handskrifaðir sölureikningar sem eru gefnir út í nafni E á hendur stefnanda að fjárhæð 32.266.614 kr., þar af virðisaukaskattur að fjárhæð 6.245.151 kr. Stefnandi greiðir samtals 32.266.614 kr. inn á bankareikning E sem eru teknir út jafnóðum í reiðufé. E kvaðst hafa verið í óreglu hluta ársins 2019 en mundi ekki nákvæmlega hvenær það var.
12. Stefnandi sendi andmæli til skattrannsóknarstjóra 19. ágúst 2021 þar sem niðurstöðum og ályktunum skattrannsóknarstjóra var mótmælt sem röngum og ólögnum. Skattrannsóknarstjóri hafi ekkert rannsakað hvort umrædd verk hafi verið unnin. Engar fyrirspurnir hafi verið sendar til verkkaupa eða eftirlitsmanna þar sem þeir voru. Það sé ekki á ábyrgð stefnanda ef undirverktakar hans skila ekki innheimtum virðisaukaskatti til ríkissjóðs. Þá sé það fjarri lagi að stefnandi hafi komið að úttekt á bankareikningum þessara aðila eins og látið sé í veðri vaka. Þá sé ekkert óeðlilegt við það að G hafi aðstoðað undirverktakana við útgáfu reikning, enda hefði B t.d. þekkt D frá sjö ára aldri og hann hafi upplýst B um að hann kynni ekkert í þessu. Það sé alkunna að bókarar sjái um að senda inn virðisaukaskattsskýrslur en þau skil eru óháð greiðslu skattsins. Þá hafi D og E lýst því við skýrslutökur að enda þótt þeir hafi verið í neyslu hafi þeir verið við vinnu á umræddum stöðum. Þá hafi stefnandi ekki haft aðrar upplýsingar varðandi C en þær að hann og F heitinn hafi verið að vinna saman en C hafi verið viðsemjandi stefnanda. Verkin voru unnin í nafni C og uppfylltu þær kröfur sem gerðar voru.
13. Með bréfi til stefnanda, dagsettu 16. mars 2022, boðaði skattrannsóknarstjóri fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda og virðisaukaskatts. Í boðuninni var stefnanda tilkynnt að ætlunin væri að hækka stofn tekjuskatts fyrir tekjuárin 2017 til og með 2020. Jafnframt

væri fyrirhuguð lækkun á innskatti stefnanda fyrir rekstrarárin 2017 til og með 2019. Beiting álags var ekki boðuð þar sem málið var til refsimeðferðar hjá héraðssaksóknara, sbr. 1. mgr. 108 gr. a laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 1. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

14. Stefnandi mótmælti fyrirhugaðri endurákvörðun með bréfi, dagsettu 29. apríl 2022. Ekkert tillit hafi verið tekið til andmæla en málið sé langt í frá fullrannsakað og gefin hafi verið skýring á þeim atriðum sem skattrannsóknarstjóri byggir á. Sú niðurstaða að reikningarnir séu tilhæfulausir sé fjarstæðukennd, röng og ólögmat.
15. Skattrannsóknarstjóri afturkallaði boðaðar breytingar sínar frá 16. mars 2022 og boðaði að nýju skattbreytingar 30. júní 2023, nú að viðbættu álagi þar sem héraðssaksóknari hafði fellt niður rannsóknina. Stefnandi andmælti fyrirhugaðri endurákvörðun 14. júlí 2023.
16. Með úrskurði skattrannsóknarstjóra 19. október 2023 voru opinber gjöld og virðisaukaskattur stefnanda endurákvörðuð fyrir gjaldárin 2018 til og með 2021 vegna tekjuáranna 2017 til og með 2020. Ekki var fallist á innskatt frá umræddum þremur undirverktökum og ekki fallist á að um væri að ræða frádráttarbæran rekstrarkostnað í skattskilum tekjuskatts.
17. Stefnandi kærði þennan úrskurð til yfirskattanefndar með kæru 19. janúar 2024 og lagði fram nánari rökstuðning og kröfugerð vegna þessa með bréfi 25. mars 2024. Ríkisskattstjóri skilaði umsögn 4. júní 2024 sem send var stefnanda sama dag til andmæla sem bárust 3. júlí 2024.
18. Með úrskurði, dagsettum 13. nóvember 2024, hafnaði yfirskattanefnd öllum kröfum stefnanda og taldi að fjöldi atriða benti til þess að ekki hefði verið um að ræða eiginlegt verktakasamband milli stefnanda og meintra undirverktaka.
19. Með úrskurði Héraðsdóms Reykjaness, dagsettum 20. maí 2025, var bú stefnanda tekið til gjaldþrotaskipta að beiðni Skattsins, á grundvelli undanfarins árangurslauss fjámáms. Þrotabú stefnanda hefur tekið við réttindum og skyldum þess. Við fyrirtöku málsins 7. nóvember 2025 var lögð fram yfirlýsing þar sem fram kom að bú stefnanda hefði verið tekið til gjaldþrotaskipta 20. maí sl. og jafnframt að Stofulind ehf., kt. 541197-2579, hefði verið veitt heimild að reka málið í eigin nafni og á eigin kostnað og áhættu til hagsbóta fyrir búið. Ljóst er að endurgreiðslukröfur þær sem deilt er um í máli þessu eiga að renna til þrotabús Naggs ehf. ef þær fást viðurkenndar og einnig að krafa um niðurfærslu krafna stefnda er þrotabúinu til hagsbóta. Með hliðsjón af 2. mgr., sbr. 1. mgr.,

130. gr. gjaldþrotalaga er Stofulind ehf. réttur stefnandi þessa máls sem félagið rekur í eigin nafni til hagsbóta þrotabúinu.

20. Við aðalmeðferð málsins gáfu eftirtaldir aðilar skýrslu fyrir dómi: A og B, forsvarsmenn stefnanda, og C, H, E, I, J, K, L, M og N.

Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

21. Stefnandi byggir á því að úrskurðir yfirs kattanevndar og skattrannsóknarstjóra verði felldir úr gildi þar sem umsögn um kæru varðandi fyrirhugaða endurákvörðun skattrannsóknarstjóra hafi verið undirrituð af starfsmanni skattrannsóknarstjóra, O, sem sé vanhæfur til meðferðar málsins samkvæmt 104. gr. laga nr. 90/2003, í boðunarbréfi 30. júní 2023 og úrskurði skattrannsóknarstjóra 19. október 2023. Ummæli og athugasemdir hans séu til þess fallin að með réttu megi draga óhlutdrægni hans í málinu í efa, sbr. til dæmis dóm Landsréttar 7. júní 2024 í máli nr. 20/2023.
22. Stefnandi byggir á því að úrskurður skattrannsóknarstjóra brjóti í bága við rökstuðningsreglu skatta- og stjórnsýsluréttar. Erfitt sé að átta sig á hvaða málsástæðum er byggt á í málinu sem geri stefnanda erfitt fyrir að nýta andmælarétt sinn og leggja fram kæru til yfirs kattanevndar þar sem raunverulegur grundvöllur málsins sé svo óljós.
23. Stefnandi vísar til þess að héraðssaksóknari hafi talið að ekki væri hægt að sanna að reikningar í málinu væru tilhæfulausir. Þrátt fyrir það hafi skattrannsóknarstjóri haldið áfram með málið án þess að rannsaka það frekar. Með því hafi verið brotið í bága við rannsóknarreglu, andmæla-reglu og rökstuðningsreglu skatta- og stjórnsýsluréttar.
24. Stefnandi byggir á því að málið hafi aldrei verið rannsakað á þeim grundvelli að umræddir undirverktakar í málinu væru „gerviverktakar“ hjá stefnanda. Undirverktakarnir hafi talið sig hafa haft hag af því að fegra sinn hlut þar sem þeir skiluðu ekki innheimtum virðisaukaskatti til ríkissjóðs og því sé skýrslutaka af þeim sem grunuðum mönnum í málinu ómarktæk. Niðurstöður og ályktanir skattrannsóknarstjóra af framburðum verktakanna séu því ótækar og beinlínis rangar að því er snýr að skattskilum stefnanda. Allir málsaðilar, þ.e. fyrirvarsmenn stefnanda og undirverktakarnir, hafi verið með réttarstöðu grunaðra manna.
25. Stefnandi vísar til þess að hann hafi sýnt fram á að þessi verk hafi verið unnin af þessum undirverktökum og lagt fram ítarleg gögn um það. Ekkert bendi til þess að þeir hafi verið gerviverktakar hjá stefnanda. Þeir hafi síðan verið með starfsmenn sem hafi unnið þessi

verk. Niðurstaða héraðssaksóknara hafi verið sú að ekki hafi verið hægt að sanna að um tilhæfulausa reikninga væri að ræða og hafi skattrannsóknarstjóri þá bætt við þeirri málsástæðu að ekki sé um verktakasamninga að ræða heldur launasamninga. Málið hafi verið rannsakað sem sakamál með grun um skattsvik og útgáfu tilhæfulausra reikninga en það hafi hins vegar ekki verið rannsakað m.t.t. þess hvort um gerviverktöku væri að ræða. Ekkert hafi verið upplýst um það í málinu hvað einkenni samningssamband stefnanda og verktakanna og raunar komi það fram í úrskurði skattrannsóknarstjóra að málið hafi ekki verið rannsakað með það fyrir augum að upplýsa hvort starfssamband stefnanda og þeirra einstaklinga sem um ræðir sem störfuðu sem verktakar fyrir félagið hafi verið launasamband. Rannsókn skattrannsóknarstjóra sé því ekki fullnægjandi varðandi þessa nýju málsástæðu og beri því að ómerkja málsmeðferð skattyfirvalda og fella úr gildi úrskurði skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar, þar sem málsmeðferðin hafi brotið í bága við rannsóknarreglu, andmælareglu og rökstuðningsreglu skatta- og stjórnsýsluréttar, sbr. 10., 13. og 22. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 og 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, og 26. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt.

26. Stefnandi byggir á því að honum hafi verið heimilt að færa til innskatts virðisaukaskatt og gjaldfæra sem rekstrarkostnað reikninga undirverktakanna þriggja, sem málið snýst um, sbr. 3. mgr. 15. gr. og 16. gr. laga nr. 50/1988 og 31. gr. laga nr. 90/2003. Áður en tilkynning barst frá héraðssaksóknara um niðurfellingu rannsóknar 26. maí 2023 hafði stefnandi sent skattrannsóknarstjóra umfangsmikil gögn með staðfestingu undirverktaka um að þeir hafi unnið í verktöku og staðfestingu verkkaupa að verkin hafi verið unnin. Að beiðni héraðssaksóknara hafi skattrannsóknarstjóri tekið skýrslu af þessum aðilum og héraðssaksóknari síðan fellt málin niður. Skattrannsóknarstjóri segir að skýrslurnar leiði í ljós að verkin hafi verið unnin en ekki hafi verið unnt að staðfesta að þessir tilteknu undirverktakar hafi unnið þau. Stefnandi vísar til þess að þessi vitni staðfesti í ýmsum tilvikum að umræddir undirverktakar hafi unnið verkið þótt þeir gætu ekki staðfest hvernig sambandi undirverktaka og stefnanda væri háttað. Undirverktakarnir hafa skrifað undir og staðfest að þeir hafi unnið verkin sem verktakar og haft til þess starfsmenn. Stefnandi byggir á því að leggja verði þessar staðfestingar til grundvallar.
27. Stefnandi byggir á því að hann hafi sýnt fram á að umræddir reikningar séu vegna vinnu við málun tiltekinna húsa. Það liggi sannanlega fyrir að húsin hafi verið máluð. Það gerist ekki af sjálfu sér en séu reikningar tilhæfulausir sé ljóst að ekkert liggi að baki slíkum

reikningum. Skattrannsóknarstjóri rannsakaði ekki, þrátt fyrir að tilefni væri til, staðfestingar verkkaupanna um að verk hafi verið unnið eða hvort um verktaka- eða launasamband hafi verið að ræða. Skattrannsóknarstjóri hafi þó talið að umræddir þrír einstaklingar hafi getað komið að þessari vinnu. Þetta sé þó alveg órannsakað af hálfu skattrannsóknarstjóra.

28. Stefnandi byggir á því að stefndi geti ekki talið reikninga tilhæfulausa þegar héraðs-saksóknari í málinu telji ekki mögulegt að sanna að þeir séu tilhæfulausir. Útgáfa tilhæfulausra reikninga sé refsiverð og enginn munur sé á sönnun um það hvort reikningar séu tilhæfulausir hvort sem um er að ræða sakamál eða skattamál. Annaðhvort tekst sönnun um að reikningur sé tilhæfulaus eða ekki. Það sé síðan annað mál hvort gerðar séu strangari sönnunarkröfur í refsimáli um að sanna ásetning eða stórfellt gáleysi og þannig hægt að sakfella fyrir háttsemina.
29. Stefnandi vísar til þess að undirverktakarnir hafi byggt á tilboðum til stefnanda sem hafi gert tilboð til verkkaupa sem reikningur undirverktakanna sé byggður á. Ekkert sé komið fram í málinu um að þetta fyrirkomulag sé óeðlilegt eða ekki í samræmi við venjubundna framkvæmd á þessu sviði. Niðurstaða skattrannsóknarstjóra um að sölureikningar undirverktakanna varði alfarið greiðslur vegna vinnuframlags sé ekkert óeðlileg enda alþekkt að verktakar selji þjónustu sem felist í vinnuframlagi. Það nægi ekki til að telja umrædda aðila launþega fremur en verktaka. Skattrannsóknarstjóri hafni því að verktakarnir hafi haft menn í vinnu hjá eins og þeir fullyrði. Stefnandi byggir á því að það sé ekki hans að færa sönnur á það enda hafi honum engin skylda borið til að kanna hvernig starfs-sambandi undirverktakanna og starfsmanna hans var háttað. Þá getur stefnandi ekki borið ábyrgð á því þótt undirverktakarnir hafi ekki upplýst skattrannsóknarstjóra um hverjir hafi unnið fyrir þá. Stefnandi hafi fengið þessa menn til verktöku, þeir lokið við verkin og haft með sér menn til aðstoðar eins og komi fram í skriflegum staðfestingum sem hafi ekki verið vefngdar. Þeir hafi jafnframt verið að vinna fyrir aðra aðila og verið með opið virðisaukaskattsnúmer. Skattrannsóknarstjóri virðist álykta að einstaklingarnir hafi getað unnið við málun en vegna óreglu hafi þeir ekki verið færir um að „hafa raunverulega verktöku með höndum, þar á meðal skipulagningu og stjórn vinnu annarra“. Útgáfa reikninga verktakanna með virðisaukaskatti og staðfestingar þeirra á að hafa unnið verkið ásamt aðstoðarmönnum og staðfestingar verkkaupa leiði til þess að leggja verði reikningana til grundvallar í málinu og þar með gjaldfærslu og innskattsfærslu þeirra.

30. Stefnandi vísar til þess að því er varðar mál C að þá hafi hann leyft F að nota kennitöluna sína, en fyrir liggur að F vann þá vinnu í nafni C, enda hafði F áralanga reynslu af málningarvinnu. Reikningar í nafni C séu því vegna verktöku á verki sem hafi verið skilað og því um að ræða lögmæta reikninga sem séu grundvöllur innskatts og rekstrarkostnaðar.
31. Stefnandi byggir á því að skattrannsóknarstjóri viðurkenni að umrædd verk hafi verið unnin en að stefnandi hafi sjálfur annast framkvæmdina. Stefnandi hafi útvegað efni og áhöld og þá hljóti hann að hafa haft yfirstjórn á hendi og því sé um vinnusamband að ræða. Stefnandi mótmælir þessu. Fyrirkomulagið hefi verið alþekkt á þessu sviði og ekki leitt til athugasemda af hálfu skattrannsóknarstjóra. Auk þess hefur skattrannsóknarstjóri ekki rannsakað starfssambandið milli stefnanda og undirverktakanna m.t.t. þess hvort um verktaka eða launþega sé að ræða. Slíkt þurfi að kanna enda hefur ríkisskattstjóri m.a. gert sérstakt eyðublað í þessum tilgangi. Skattrannsóknarstjóri verður að líta til þess að undirverktakarnir voru með opið virðisaukaskattsnúmer, gáfu út reikninga á stefnanda með virðisaukaskatti sem stefnandi greiddi og undirverktökunum bar að skila til ríkissjóðs samkvæmt virðisaukaskattslögum að viðlagðri refsingu.
32. Stefnandi byggir á því að hann hafi sannanlega greitt fyrir verktökuna og verið í góðri trú um að undirverktakarnir stæðu skil á innheimtum virðisaukaskatti. Það hafi ekki verið fyrir en rannsókn málsins hófst hjá skattrannsóknarstjóra sem stefnandi hafi verið upplýstur um að innheimtur virðisaukaskattur hefði ekki skilað sér í ríkissjóð. Fyrirkomulag virðisaukaskattslaga sé þannig að sá sem selur þjónustuna innheimti og skili skattinum. Greiðandi á ekki og getur ekki fylgst með því að skattinum sé skilað í ríkissjóð enda hefur greiðandi reiknings ekki nein úrræði í þeim efnum. Hann geti þó neitað að greiða reikning sé virðisaukaskattsnúmer útgefanda reikningsins lokað. Í raun hafi stefnanda verið gert að tvígreiða virðisaukaskattinn því að upphaflegi innheimtuaðilinn skilaði honum ekki í ríkissjóð. Sú niðurstaða virðist byggja á því að þar sem um óreglumenn sé að ræða beri stefnanda að greiða virðisaukaskattinn tvisvar sinnum og beri þannig ábyrgð á því að skattinum sé skilað. Verði þetta niðurstaðan verður ekki annað séð en að virðisaukaskattskerfið eins og það er byggt upp sé hrunið. Skattyfirvöld geti alltaf farið í greiðanda reiknings og endurkrafið hann um virðisaukaskatt ef skattinum er ekki skilað af útgefanda reikningsins.

33. Stefnandi vísar til þess að ekkert sviksamlegt hafi komið fram um að stefnandi hafi hagnast á þessu enda greiddi hann sannanlega reikningsfjárhæðina og þar með virðisaukaskattinn til undirverktakanna. Þetta fyrirkomulag verktöku sé alþekkt á þessu sviði við húsamálun og húsaviðgerðir sem skattrannsóknarstjóri ákveður að viðurkenna ekki og láta stefnanda greiða skattinn tvisvar. Þetta sé afar óeðlilegt og beinlínis rangt og ólög-
mætt af hálfu skattrannsóknarstjóra.
34. Stefnandi fékk greitt frá verkkaupa og hefur tekjufært greiðsluna og fært útskatt í virðisaukaskattsskilum, sbr. B-lið 7. gr. laga nr. 90/2003 og 2., 7., 13., 15. og 16. gr. laga nr. 50/1988. Þá fékk stefnandi reikning frá undirverktökum vegna veittrar þjónustu og hefur gjaldfært þá greiðslu og fært innskatt, enda er hér um að ræða gjöld til öflunar tekna, sbr. 31. gr. laga nr. 90/2003 og 16. gr. laga nr. 50/1998. Um sé að ræða greiðslu fyrir aðkeypta þjónustu sem varði sölu kæranda á skattskyldri þjónustu. Fyrir liggja að kærandi hafi fyrir umsýslu sína og ábyrgð á verkinu gagnvart verkkaupa fengið 20% af heildargreiðslu. Það sé óumdeilt að verkin hafi verið unnin og staðfest bæði af undirverktökum og verkkaupa. Skattrannsóknarstjóri tekur fram í úrskurði sínum að engar sönnur hafi komið fram um að D og E hafi í raun verið með launþega eða undirverktaka í sinni þjónustu. Stefnandi byggir á því að það sé ekki hans að sanna það en hann hafi hins vegar bent á tiltekna menn þannig að skattrannsóknarstjóri gæti kannað málið nánar sem hins vegar hafi ekki verið gert. Stefnandi réð undirverktakana í málinu og treysti því að þeir fengju menn með sér og treysti því jafnframt að þeir hefðu sín skattamál í lagi. Meiri kröfur verði ekki gerðar til stefnanda samkvæmt skattalögum. Engin tilraun sé hins vegar gerð til þess að rannsaka skattskil undirverktakanna þrátt fyrir að skattsvikin blasi við.
35. Stefnandi vísar til þess að aðkeypt verktakapjónusta stefnanda vegna þessara þriggja undirverktaka hafi verið um 39–45% af heildarveltu stefnanda á árunum 2017–2019, eftir því hvaða viðmið séu notuð. Nettóvelta stefnanda á árunum 2017–2019 hafi verið samtals 440.527.982 kr. Nettóreikningar frá verktökum á árunum 2017–2019 hafi verið samtals 295.288.207 kr. Nettóreikningar frá umræddum þremur undirverktökum á árunum 2017–2019 hafi samtals verið 134.471.461 kr. Þá hafi nettóreikningar vegna efniskaupa á árunum 2017–2019 verið samtals 43.177.183 kr og nettóreikningar vegna tækjaleigu á árunum 2017–2019 verið samtals 3.951.475 kr. Séu lagðir saman nettóreikningar frá verktökum, nettóreikningar vegna efniskaupa og nettóreikningar vegna tækjaleigu sé um að ræða samtals kostnað upp á 342.416.865 kr. Umræddir þrír undirverktakar hjá stefnanda séu með 39,27% af þeim kostnaði sem hafi verið greiddur

vegna verkanna, þ.e. $134.471.461 / 342.416.865 \times 100 = 39,27\%$. Sé aðeins skoðað hlutfall þessara þriggja undirverktaka af öllum verktökum eru þessir þrír verktakar með 45,54% af heildarverktökum þessara þriggja ára. Samkvæmt framangreindu er aðeins hluti af undirverktökum stefnanda sem hefur ekki staðið skil á virðisaukaskatti sem undirverktakarnir hafa innheimt. Stefnandi getur ekki séð í neinum kerfum skattkerfisins að þeir hafi ekki skilað virðisaukaskatti. Það eina sem stefnandi geti kannað er hvort virðisaukaskattsnúmer viðkomandi sé opið eða lokað.

36. Stefnandi mótmælir sem röngum og ósönnuðum öllum hugleiðingum stefnda um að stefnandi hafi komið eitthvað að því að aðstoða undirverktakana við úttekt á peningum. Stefnandi hafi verið aðalverktaki gagnvart verkkaupa eins og t.d. Búseta og gert tilboð í verk og fengið síðan verktaka til sín sem sé allt eðlilegt og löglegt. Það sem sé ólöglegt er að verktakinn skili ekki innheimtum virðisaukaskatti en stefnandi geti ekki borið ábyrgð á því enda feli löggjafinn undirverktakanum að skila innheimtum skatti. Eina undantekning sé ef greiddur er reikningur til aðila með lokað virðisaukaskattsnúmer. Greiðandi reiknings hefur enga möguleika á því að kanna hvort útgefandi reiknings skili innheimtum virðisaukaskatti í ríkissjóð og það sé hvorki skylda stefnanda að vita né afla sérstakra upplýsinga um greiðslustöðu verktakanna og þótt það hafi verið gert sé búið að greiða reikninginn áður en í ljós kemur hvort skattinum er skilað til ríkissjóðs.
37. Stefnandi byggir á því að hann eigi ekki að gjalda fyrir það að verktakarnir þrír hafi ekki skilað virðisaukaskatti. Húseigandi fær allt að einu endurgreiddan virðisaukaskatt hafi t.d. verktaki við húsamálun ekki skilað virðisaukaskatti í ríkissjóð en gefið út reikning með virðisaukaskatti vegna viðhalds á íbúðarhúsnæði. Húsfélagi er ekki synjað um endurgreiðslu ef verktakinn skilar ekki skattinum til ríkissjóð enda hefur það greitt skattinn. Í þessu máli er það hins vegar látið bitna á stefnanda sem í góðri trú greiðir verktakanum fyrir verkið.
38. Stefnandi mótmælir því sem röngu og ósönnuðu að að „fyrirkomulag“ í málinu hafi verið runnið undan rifjum stefnanda. Með þessu sé í raun verið að segja að stefnandi hafi fengið umrædda undirverktaka, sem aðeins voru hluti undirverktaka stefnanda, til að gefa út reikninga til að framkvæma virðisaukaskattssvik. Það sé ekkert í málinu sem styðji þessa ályktun yfirs kattanevndar og ekkert sem liggi fyrir um að stefnandi hafi tekið þátt í meintum skattsvikum undirverktakanna. Það sé alvarlegt mál þegar úrskurðaraðili gefi sér slíkar forsendur til að komast að niðurstöðu.

39. Stefnandi rökstyður kröfugerð sína með vísan til þess að í dómaframkvæmd sé nokkuð á reiki hvort gera eigi einvörðungu kröfu um að felldur verði úr gildi úrskurður æðra stjórnvalds eða jafnframt kröfu um að felldur verði úr gildi úrskurður lægra stjórnvalds. Verði einungis úrskurður yfirskattanefndar felldur úr gildi felur það ekki í sér að úrskurður ríkisskattstjóra sé felldur úr gildi og standi hann því í raun óbreyttur, en í úrskurði ríkisskattstjóra felist tekjuhækkunin sem málið snúist um. Til að komast hjá þeirri óvissu að úrskurður ríkisskattstjóra standi þótt úrskurður yfirskattanefndar verði felldur úr gildi sé gerð krafa um að bæði úrskurður yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra verði felldir úr gildi. Telji dómari hins vegar nægilegt og óþarft að krefjast jafnframt að úrskurður ríkisskattstjóra verði felldur úr gildi er til vara gerð krafa um að einungis úrskurður yfirskattanefndar verði felldur úr gildi.

Helstu málsástæður og lagarök stefnda

40. Stefndi byggir á því að úrskurður skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar sem staðfesti þá niðurstöðu sé réttur með vísan til þeirra forsendna sem þar eru raktar. Þeir útgefnu reikningar sem stefnandi færi til frádráttar rekstrartekjum og skrái sem innskatt hafi ekki átt við rök að styðjast og því ekki uppfyllt þau skilyrði sem nauðsynleg eru til frádráttar samkvæmt skattalögum.
41. Stefndi vísar til þess að ákvæði 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2023 um tekjuskatt feli í sér undantekningu frá meginreglunni um að lögaðilar séu skattskyldir af öllum tekjum sínum, sbr. 2. gr. sömu laga. Samkvæmt almennum lögskýringarreglum beri að skýra slík undantekningarákvæði þröngt. Í dómaframkvæmd hafi verið viðurkennt að sönnunarbyrðin um að skilyrði ákvæðisins séu uppfyllt hvíli á skattaðila, í þessu tilviki stefnanda. Þá hafa skattyfirvöld fullt mat um það, innan lögákveðinna marka, hvað telst rekstrarkostnaður í skattalegu tilliti.
42. Stefndi byggir á því að stefnandi hafi ekki axlað þá sönnunarbyrði sem á honum hvílir. Þeir reikningar sem lagðir hafi verið fram uppfylli ekki þau skilyrði sem geri þá að lögmætum grundvelli frádráttarbærs rekstrarkostnaðar. Stefndi vísar til þeirra forsendna sem fram koma í úrskurðum skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar og tekur þær forsendur upp að eigin málatilbúnaði til stuðnings sýknukröfunni.
43. Stefndi hafnar málsástæðum stefnanda sem röngum, órökstuddum og ósönnuðum. Stefnandi byggi í fyrsta lagi á því að starfsmaður skattrannsóknarstjóra hafi verið vanhæfur og í öðru lagi að brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Í framhaldinu eru síðan settir fram 11 töluliðir þar sem sömu málsástæður eru í

meginatriðum endurteknar. Lítið sem ekkert sé vísað til gagna málsins sem telji um 2000 blaðsíður.

44. Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu stefnanda að tiltekinn starfsmaður skattrannsóknarstjóra hafi verið vanhæfur við rannsókn málsins. Í stefnu sé vísað til dskj. nr. 25, þar sem koma fram andmæli stefnanda við umsögn skattrannsóknarstjóra til yfirsattanefndar. Hins vegar séu hvergi tilgreind sérstaklega þau ummæli sem stefnandi byggir málatilbúnað sinn á. Að mati stefnda beri að skýra 104. gr. laga nr. 90/2003 þannig að vanhæfi starfsmanns við rannsókn skuli metið á sambærilegan hátt og vanhæfi dómara. Mjög mikið þurfi að koma til svo unnt sé að draga óhlutdrægni starfsmanns í efa við meðferð máls. Stefndi tekur undir sjónarmið yfirsattanefndar þar sem komist er að þeirri niðurstöðu að ekkert hafi komið fram sem bendi til þess að starfsmaður skattrannsóknarstjóra hafi verið vanhæfur. Þá byggir stefndi á því að þau ummæli, sem tekin eru upp orðrétt í andmælabréfi stefnanda, lúti fyrst og fremst að endurtekningum í kæru, sem skattrannsóknarstjóri hafi áður tekið afstöðu til. Yfirsattanefnd féllst jafnframt ekki á að efasemdir um getu einstaklinga sem glímt höfðu við óreglu og fíkniefnaneyslu til að reka umfangsmikinn atvinnurekstur gætu leitt til vafa um óhlutdrægni starfsmanns eða verið þess eðlis að úrskurður skattrannsóknarstjóra yrði ógiltur.
45. Stefndi byggir á því að af ítrekuðum andmælum stefnanda verði ekki ráðið að hann hafi ekki áttað sig á þeim málsástæðum og forsendum sem skattyfirvöld byggðu á í málinu, enda bárust andmæli frá honum í hvert skipti sem honum var gefinn kostur á að koma þeim á framfæri. Stefnandi vísar til þess að úrskurður skattrannsóknarstjóra, sem og úrskurður yfirsattanefndar, hafi verið ítarlega rökstuddir. Ekki verði því fallist á að brotið hafi verið gegn andmælarétti stefnanda, enda hafi hann á öllum stigum málsmeðferðar notið réttar til að koma að ítarlegum andmælum.
46. Stefndi vísar til þess að sú niðurstaða sem leitt hafi af rannsókn málsins og var lögð til grundvallar í boðun endurákvörðunar 30. júní 2023 var sú að útgefnir sölureikningar í nafni C, D og E á hendur stefnanda ættu ekki við rök að styðjast og væru því ekki tækir sem grundvöllur gjaldfærðs rekstrarkostnaðar eða til frádráttar innskatti. Í úrskurði sínum dró skattrannsóknarstjóri ekki í efa að þau verk, sem samkvæmt reikningunum var haldið fram að hefðu verið unnin, hafi í raun farið fram. Hins vegar var byggt á því að umræddir þrír einstaklingar hefðu ekki sinnt verktöku fyrir stefnanda, þótt ekki væri útilokað að þeir hefðu unnið eitthvað að þeim fyrir hönd stefnanda. Yfirsattanefnd hafi tekið undir þau sjónarmið skattrannsóknarstjóra að það væri þekkt aðferð í svartri verktakastarfsemi

að stilla aðilum upp sem undirverktökum, sem í nafni sínu gefa út sölureikninga og taka við greiðslum á bankareikninga, en fjármunirnir séu síðan teknir út í reiðufé til að greiða laun sem ekki séu gefin upp til skatts. Þá taldi yfirskattanefnd jafnframt að stefnandi kynni að hafa átt þátt í gerð umræddra sölureikninga og að útgáfan hafi verið liður í svartri starfsemi hans.

47. Stefndi vísar til þess að stefnandi beri sönnunarbyrði fyrir því að skilyrði til frádráttar rekstrargjalda hafi verið uppfyllt í hans tilviki. Hann beri því sönnunarbyrði fyrir því að umræddir reikningar hafi verið tækir sem frádráttarbær rekstrarkostnaður og sem grundvöllur fyrir tilfærðum innskatti. Stefndi byggir á því að stefnandi hafi ekki axlað þá byrði, og að bæði niðurstaða skattrannsóknarstjóra um endurákvörðun og úrskurður yfirskattanefndar séu réttmætar. Þá verði ekki séð að skattrannsóknarstjóra hafi borið að rannsaka málið sérstaklega með hliðsjón af svokallaðri „gerviverktöku“, enda hafi það verið mat skattrannsóknarstjóra að reikningarnir uppfylltu ekki skilyrði um raunverulegan rekstrarkostnað sem væri frádráttarbær samkvæmt lögum.
48. Stefndi vísar til þess að skattrannsóknarstjóri hafi byggt niðurstöðu sína á á ítarlegum skýrslutökum af aðilum sem tengdust málinu og útbúið sérstaka skýrslu um niðurstöðuna sem send var stefnanda til andmæla ásamt fylgiskjölum. Andmæli bárust frá stefnanda ásamt fylgiskjölum þar sem m.a. kom fram að umrædd verk hefðu verið unnin, og þeim fylgdu yfirlýsingar D og E, sem stefnandi taldi staðfesta að þeir hefðu verið undirverktakar hans og tekið að sér umrædd verkefni. Jafnframt fylgdu yfirlýsingar frá verkkaupum sem stefnandi taldi styðja að verkin hefðu verið unnin af D, E og F sem undirverktökum fyrir hann. Í kjölfar andmæla stefnanda hélt rannsókn málsins áfram og skattrannsóknarstjóri tók í samráði við héraðssaksóknara skýrslur af þeim verkkaupum sem höfðu undirritað yfirlýsingarnar. Málið var síðan sent til héraðssaksóknara en skattaleg meðferð málsins hélt áfram og tilkynning send um boðaða endurákvörðun.
49. Stefndi mótmælir þeirri málsástæðu að skattrannsóknarstjóra hafi borið að rannsaka málið að nýju eftir ákvörðun héraðssaksóknara. Þrátt fyrir að refsimeðferð málsins hafi verið felld niður hafi skattaleg meðferð þess haldið áfram. Í því hafi m.a. falist að boðuð endurákvörðun var felld niður 30. júní 2023 og ný boðun um endurákvörðun send, nú með álagi. Sú ákvörðun byggðist á þeirri rannsókn sem þegar hafði farið fram og þeirri niðurstöðu að D, E og F í nafni C hefðu ekki sinnt verktöku fyrir stefnanda og að útgefnu reikningarnir uppfylltu því ekki skilyrði til frádráttar. Stefnandi vísar til þeirra

rannsóknargagna sem liggja fyrir í málinu og framburða þeirra aðila sem sýni að skýringar stefnanda séu vægast sagt ótrúverðugar.

50. Stefnandi vísar til þess að C hafi verið úthlutað virðisaukaskattsnúmeri við skráningu í virðisaukaskattsskrá 15. mars 2017 en númerinu var lokað 30. október sama ár. Á þeim tíma hafði C verið öryrki um árabíl og þegið örorkubætur, en hann hafði hvorki haft með höndum sjálfstæða atvinnustarfsemi árin á undan né árin þar á eftir. Á þessu tímabili hafi verið gefnir út 35 sölureikningar í nafni C á hendur stefnanda, að heildarfjárhæð 36.441.947 kr., þar af 7.053.280 kr. í virðisaukaskatt. Reikningarnir voru dagsettir á tímabilinu 3. maí til 6. nóvember 2017. Sjö þeirra voru gefnir út eftir að virðisaukaskattsnúmeri C hafði verið lokað, en stefnandi greiddi þá alla. Samkvæmt reikningunum hefði C átt að hafa haft umtalsverða starfsemi sumarið 2017, með heildarfjárhæð reikninga rétt tæplega 31 milljón króna. Rannsókn á bankareikningi C leiddi í ljós að kærandi greiddi samtals 35.661.987 kr. inn á reikninginn. Þá kom í ljós að F hafði prókúru á reikningnum og tók jafnóðum út fjármunina í reiðufé. F lést áður en málið kom til rannsóknar skattrannsóknarstjóra.
51. Stefnandi vísar til þess að A, fyrirsvarsmaður stefnanda, hafi upplýst við skýrslutökur að C hefði unnið fyrir stefnanda, en sjálfur hefði hann aldrei hitt hann. Öll samskipti við C hefðu verið í höndum B, annars fyrirsvarsmanns stefnanda. A staðfesti að efni útgefina reikninga hefði byggst á munnlegum tilboðum og að stefnandi hefði útvegað efni, vinnupalla og annað nauðsynlegt og B haft eftirlit með því að C ynni verkið. B kvaðst í skýrslutöku ekki hafa þekkt C, nema að hafa hitt hann tvisvar sinnum. Hann staðfesti þó að C hefði unnið fyrir stefnanda sumarið 2017 ásamt F, sem hefði stýrt starfseminni. Þá greindi B frá því að fóstursonur hans, G, hefði útbúið umrædda sölureikninga og fylgigögn sem voru gefin út í nafni C. B kvaðst ekki hafa haft eftirlit með verkunum né vitað hvernig þau voru unnin og ekki heldur hversu margir hefðu unnið við verkið fyrir utan C og F.
52. C kvaðst í skýrslutöku ekkert hafa unnið á árinu 2017 og að hann hefði hvorki gefið út sölureikninga á hendur stefnanda né skráð sig í virðisaukaskattsskrá. Þá hefði hann ekki skilað virðisaukaskattsskýrslum og kannaðist ekki við þá sölureikninga sem bornir voru undir hann. Hann hefði legið á sjúkrahúsi snemma árs 2017, þegar honum var kynnt sú hugmynd að veita F heimild til að nota kennitölu hans til að stofna bankareikning gegn greiðslu að fjárhæð 100.000 kr. og lyfjum. Ekki hefði verið rætt um að gefa út sölureikninga í nafni hans eða skrá hann í virðisaukaskattsskrá. Hann sagði ekkert vita

hvað orðið hefði um þá fjármuni sem F tók út af bankareikningnum, en á þeim tíma hefði hann sjálfur glímt við alvarlega neyslu og veikindi.

53. Stefnandi byggir á því að sú niðurstaða skattrannsóknarstjóra um þennan þátt rannsóknarinnar að sölureikningar gefnir út í nafni C hafi ekki átt við rök að styðjast komi skýrt fram í forsendum úrskurðarins. Ljóst væri að C hefði verið í óreglu á þeim tíma sem reikningarnir voru gefnir út. Hann neitaði staðfastlega að hafa gefið út umrædda reikninga og bar að hann hefði einungis heimilað F að stofna bankareikning í sínu nafni. C hafi hvorki haft með höndum sjálfstæða starfsemi fyrir né eftir umræddan tíma og engin merki væru um að hann hefði borið nokkum kostnað af henni, að undanskildum kostnaði vegna reikninga frá G. Þá voru fjármunir sem lagðir voru inn á bankareikning C teknir jafnóðum út í reiðufé og ekkert kom fram um endanleg afdrif þeirra. Með vísan til þessa og úrskurðar yfirséttanefndar verður ekki talið að reikningarnir í nafni C geti talist fullnægjandi grundvöllur frádráttarbærs rekstrarkostnaðar samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og innskatti samkvæmt 3. mgr. 15. gr., sbr. 1. mgr. 16. gr.
54. Við rannsókn skattrannsóknarstjóra á bókhaldi stefnanda fundust samtals 70 sölureikningar gefnir út í nafni D, að fjárhæð 95.610.180 kr., þar af 18.505.196 kr. í virðisaukaskatt. Sextán reikninganna voru útbúnir í rafrænu bókhaldskerfi, en hinir voru handskrifaðir á reikningsblöð sem keypt voru í bókabúð. D fékk úthlutað virðisaukaskattsnúmeri við skráningu í virðisaukaskattsskrá árið 2017 og skilaði virðisaukaskattsskýrslum til ársins 2019, en hafði aldrei staðið skil á virðisaukaskatti. Hann hafði rekið sjálfstæða starfsemi í nóvember og desember 2016, en ekki á árunum þar á undan né eftir það. Ekki var fært bókhald í nafni D og innskattur á þriggja ára tímabili nam einungis rúmlega 10.000 kr. Stefnandi lagði samtals 97.001.351 kr. inn á bankareikning D á tímabilinu frá 3. febrúar 2017 til 25. október 2019. Þeir fjármunir voru teknir út jafnóðum í reiðufé. Reikningarnir báru ekki með sér að D hefði haft nokkum kostnað vegna þeirrar starfsemi sem hann átti að hafa með höndum fyrir stefnanda á tímabilinu 2017 til 2019.
55. A bar við skýrslutöku að D hefði starfað sem undirverktaki fyrir stefnanda á umræddu tímabili og faðir D starfað með honum allan tímann. A sagðist aldrei hafa hitt D og að B hefði haft umsjón með samskiptum við hann. Hann kvaðst ekki hafa vitneskju um hverjir hefðu unnið fyrir D eða hvernig verkstjórn hefði verið háttað, en taldi að B hefði haft eftirlit með framkvæmd verkanna. Við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra hafi B lýst fyrirkomulagi vinnu D með svipuðum hætti. Engin skrifleg tilboð hefðu legið fyrir,

heldur hefði B sagt D hvað skyldi skrá á reikningana í hvert skipti. D hefði verið með fjölda manna í vinnu, þ.m.t. föður sinn og fjóra til sex erlenda ríkisborgara. B hafi ekki viljað tjá sig um ástæðu þess að fjármunir sem greiddir voru inn á bankareikning D hafi verið teknir út jafnóðum í reiðufé.

56. D bar við skýrslutöku að hann hefði starfað sem undirverktaki fyrir stefnanda á árunum 2017 til 2019. Hann kvaðst ekki hafa haft reynslu af rekstri og hafi á umræddum tíma glímt við mikla fíkniefnaneyslu og spilafíkn, en engu að síðar getað unnið. D sagðist ekki hafa bókhaldsgögn eða önnur gögn vegna rekstursins. Hann hefði sjálfur séð um verkstjórn og verið með þrjú til fimm verk í gangi samtímis. Engin skrifleg tilboð hefðu verið gerð og hann hefði sjálfur útbúið reikningana og sett þá í lúguna hjá A. Síðar hefði G útbúið rafræna reikninga fyrir hann. D kvaðst hafa ráðið menn í vinnu sem hann hefði kynnst á spilastað í miðborg Reykjavíkur. Hann gat þó aðeins nefnt einn þeirra á nafn. Þeir hefðu fengið greitt í reiðufé mánaðarlega, en væru nú fluttir úr landi. Þá kvaðst D hafa tekið út málningu í reikning og svo greitt B fyrir hana með reiðufé. Einnig hafi hann leigt tæki og greitt Tækjum.is ehf. og Örmum ehf. í reiðufé. D sagðist ekki muna hvort hann hefði skilað virðisaukaskattskýrslum á tímabilinu. Harm kvað fjármunina hafa verið teknar út jafnóðum í reiðufé til að greiða laun, en hluti þeirra hafi farið í kaup á fíkniefnum.
57. Niðurstaða skattrannsóknarstjóra um þennan þátt rannsóknarinnar, sem yfirskattanefnd staðfesti, var sú að sölureikningar í nafni D ættu ekki við rök að styðjast. Í forsendum yfirskattanefndar var vísað til þess að nokkur líkindi væru með útgáfu reikninga í tilvikum C og D. Ekkert bókhald hafi verið fært og innskattur á öllu tímabilinu aðeins numið 10.000 kr. Bankareikningar D báru með sér að hann hefði ekki haft neinn kostnað af hinni ætluðu verktakastarfsemi, líkt og eðlilegt væri. Þá lágu hvorki fyrir tíma- né vinnuskýrslur né tilboðsgögn. Einnig lá ekkert fyrir um það hverjir unnu þau verk sem tilgreind voru í sölureikningunum. Yfirskattanefnd taldi þetta renna stoðum undir ályktanir skattrannsóknarstjóra um að stjórnunarvald og framkvæmd verkanna hefðu í raun verið í höndum og á ábyrgð stefnanda en ekki D.
58. Stefndi vísar til þess að við rannsókn skattrannsóknarstjóra á útgefnum sölureikningum í nafni E hafi fundist 13 sölureikningar sem allir voru handskrifaðir og námu samtals 32.266.614 kr., þar af virðisaukaskattur 6.245.151 kr. Þessir reikningar voru dagsettir á tímabilinu frá 18. júní til 19. desember 2019 og voru gjaldfærðir og innskattaðir í bókhaldi og skattskilum stefnanda. Hvorki lágu fyrir tíma- né vinnuskýrslur né

upplýsingar um hverjir áttu að hafa unnið verkin. Í virðisaukaskattsskýrslum E var einungis tilgreindur innskattur að fjárhæð 2.040 kr. á tímabilinu og engar greiðslur höfðu borist ríkissjóði. Stefnandi greiddi samtals 32.266.614 kr. inn á bankareikning E frá 19. júní til 19. desember 2019, en fjármunirnir voru teknir jafnóðum í reiðufé. Bankareikningurinn bar ekki með sér að E hefði haft nokkurn kostnað af hinni ætluðu starfsemi á tímabilinu.

59. Við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra bar A að E hefði unnið við málningarvinnu fyrir stefnanda, en hann hefði ekki hitt hann sjálfur heldur hefði B séð um munnlega samninga við hann. A gat ekki upplýst hversu margir hefðu starfað á vegum E né hverjir þeir hefðu verið. B skýrði frá því að bæði hann og A hefðu haft samskipti við E. Samið hefði verið um að E fengi greidd 80% af þeirri fjárhæð sem stefnandi fékk greitt frá verkkaupa fyrir viðkomandi verk. Af hlut E var dreginn frá efniskostnaður, en E sá sjálfur um að sækja málningu og annað efni. E hefði verið frá vinnu í um tvo mánuði á árinu 2019 vegna óreglu. Þá sagðist B ekki vita hverjir hefðu starfað fyrir E, en að um erlenda karlmenn hefði verið að ræða.
60. E bar við skýrslutöku hjá skattrannsóknarstjóra að hann hefði starfað fyrir stefnanda í þrjú til fimm ár, frá árinu 2018, og fengið vinnuna í gegnum B. Hann sagðist hafa verið í samskiptum við Jens í gegnum smáskilaboð og síma. E átti í erfiðleikum með að tilgreina nákvæmlega hvaða verk hann hefði unnið, en kvaðst eiga gögn þar sem fram kæmu upplýsingar um framgang þeirra. Þau gögn voru þó ekki afhent skattrannsóknarstjóra. E sagði hafa verið með sex til átta menn í vinnu og gert upp við þá mánaðarlega, en vildi ekki greina frá hverjir þeir hefðu verið. Hann kvað sölureikningana rétta, en að hann hafi ekki verið í ástandi til að gefa þá út sjálfur á þeim tíma. Þá gat hann ekki svarað því til af hverju ekki hefði verið rukkað fyrir efni á þeim reikningum sem gefnir voru út í hans nafni.
61. Niðurstaða skattrannsóknarstjóra um þennan þátt rannsóknarinnar, sem yfirskattanefnd staðfesti, var sú að sölureikningar í nafni E ættu ekki við rök að styðjast og hefðu verið gerðir með það fyrir augum að nýta þá sem rekstrargjöld og innskatt til frádráttar útskatti stefnanda. Innskattur E nam einungis 2.040 kr. á tímabilinu og bankareikningar E báru ekki með sér að nokkur kostnaður hefði verið af hinni ætluðu verktakastarfsemi líkt og eðlilegt mætti telja. Þá hafi hvorki legið fyrir tíma- né vinnuskýrslur eða tilboðsgögn. Einnig lá ekkert fyrir um það hverjir unnu þau verk sem tilgreind voru á umræddum reikningum. Yfirskattanefnd taldi þetta renna stoðum undir ályktanir

skattrannsóknarstjóra um að stjórnunarvald og framkvæmd verkanna hefði í raun verið í höndum og á ábyrgð stefnanda en ekki E.

62. Stefnandi byggir á því að ekki verði dregnar ályktanir af framlögðum yfirlýsingum hinna ýmsu aðila um vinnusamband stefnanda og meintra undirverktaka hans, né um frádráttarbærni þeirra reikninga sem deilt sé um í málinu. Stefndi telur að skýrslur verkkaupa leiði ótvírætt í ljós að þær „staðfestingar“ sem þeir höfðu undirritað séu efnislega rangar eða rangfærðar og hafi ekkert gildi í málinu.
63. Stefnandi mótmælir því að hinir meintu undirverktakar hafi reynt að fegra hlut sinn við skýrslugjöf á kostnað stefnanda. Stefndi telur þvert á móti að þeir hafi lagt sig fram við að gera aðkomu sína trúanlega, en að sú tilraun hafi ekki borið árangur, þar sem framburður þeirra hafi verið í andstöðu við önnur gögn málsins. Þá er því mótmælt að við endurákvörðun beri að byggja á mati héraðssaksóknara um sönnun tilhæfulausra reikninga. Sönnunarmat í stjórnarsýslumáli er ekki það sama og í refsímáli. Vísað er í þessu sambandi til kafla 6.2.4. í úrskurði skattrannsóknarstjóra.
64. Þá mótmælir stefndi þeirri málsástæðu stefnanda að hann hafi greitt fyrir verktökuna í góðri trú um að verktakarnir myndu standa skil á virðisaukaskatti. Þá er því mótmælt að skattrannsóknarstjóri hafi með óeðlilegum hætti beint kröfum að stefnanda um tvígreiðslu virðisaukaskatts vegna meintrar óreglu hjá verktökum. Sú mynd sem stefnandi dregur upp af atvikum er ekki í samræmi við þær ályktanir sem leiddar verða af gögnum málsins. Fjöldmörg atriði styðja niðurstöðu skattrannsóknarstjóra um að ekki hafi verið um raunverulegt verktakasamband að ræða milli stefnanda og hinna meintu undirverktaka. Engu óeðlilegu sætir það, skattalega séð, að reikningar frá aðilum sem sannanlega stóðu ekki að verktöku séu ekki teknir til greina við ákvörðun rekstrarkostnaðar.

Niðurstaða

65. Samkvæmt 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er heimilt að draga frá tekjum lögaðila og þeim tekjum manna sem stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, „rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við [...] og það sem varið er til tryggingar og viðhalds á eignum þeim sem arð bera í rekstrinum““. Þá segir í 1. mgr. 16. gr., sbr. 24. gr., laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, að til innskatts á hverju uppgjörstímabili skuli telja „virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu“.

66. Ákvæði 1. mgr. 1. tölul. 31. gr. tekjuskattslaga felur í sér undantekningu frá meginreglunni um að lögaðilar séu skattskyldir af öllum tekjum sínum, sbr. 2. gr. sömu laga. Ákvæðið er samkvæmt orðalagi sínu heimildarákvæði og því undantekning frá þeirri meginreglu að mönnum sé skylt að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum. Af því leiðir að skattaðila ber að sýna fram á að skilyrðum undantekningarákvæðisins sé fullnægt.
67. Samkvæmt 1. mgr. 16. gr. laga nr. 50/1988 skal telja til innskatts á hverju uppgjörs-tímabili, sbr. 24. gr. laganna, virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum og skattskyldri þjónustu. Í 2. málslíð 1. mgr. 16. gr. sömu laga kemur síðan fram að það sé skilyrði innskattsfrádráttar að seljandi vöru og þjónustu sé skráður á virðisaukaskattsskrá á því tímamarki þegar viðskipti eiga sér stað.

Vanhæfi

68. Stefnandi byggir á því að ummæli sem finna má í gögnum málsins séu til þess fallin að með réttu megi draga óhlutdrægni stefnda í málinu í efa. Í stefnu og við aðalmeðferð málsins var vísað til umsagnar starfsmanns skattrannsóknarstjóra, O, og tekin saman ummæli sem stefnandi tiltekur í andmælum sínum í bréfi til yfirsattaneftndar frá 3. júlí 2024. Þau ummæli sem þarna eru tiltekin lúta fyrst og fremst að því að umræddur starfsmaður gagnrýnir stefnanda fyrir að „þrástagast“ á sömu andmælum og búið sé að svara. Ef það er mat starfsmanna skattrannsóknarstjóra að verið sé að endurtaka staðhæfingar sem áður hefur verið svarað verða starfsmennirnir að koma þeirri niðurstöðu sinni á framfæri við andmælandann. Verður að játa þeim nokkurt svigrúm til þess að meta með hvaða hætti það er gert, en slík skilaboð þurfa að vera skýr. Verður ekki fallist á að umræddur starfsmaður hafi farið út fyrir það svigrúm þótt hægt hefði verið að gæta meira hófs við framsetningu þeirra.
69. Stefndi vísar jafnframt til þess að í boðun komi fram að „ljóst sé að einstaklingur sem sé í mikilli neyslu sé hreinlega ekki í standi til að standa fyrir umfangsmiklum atvinnurekstri“ og að „tíðast eru þeir [...] eignalausir og láta sér afleiðingar í léttu rúmi liggja“. Þessi niðurstaða feli í sér fordóma gagnvart aðilum sem eigi við vanda að stríða sem leiði til þess að með réttu mega draga óhlutdrægni í efa. Það að einstaklingur sem sé í mikilli neyslu eigi í erfiðleikum með að stunda vinnu og standa í atvinnurekstri, glími við fjárhagsörðugleika og láti sér afleiðingar gerða sinna í léttu rúmi liggja felur ekki í sér fordóma heldur er lýsing á þeim erfiðleikum sem fólk í mikilli neyslu á m.a. við að etja.

Verður ekki fallist á að þessi ummæli geti valdið vanhæfi skattransóknarstjóra. Verður kröfu stefnanda að þessu leyti því hafnað.

Brot á málsmeðferðarreglum

70. Samkvæmt 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2023 og 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 bar skattransóknarstjóra að tryggja að mál væri nægjanlega upplýst áður en ákvörðun var tekin um endurákvörðun skatts. Jafnframt bar honum að gefa skattaðila kost á að koma á framfæri andmælum, gögnum og skriflegum skýringum og rökstyðja niðurstöðuna, sbr. einnig 13. gr. og 22. gr. laga nr. 37/1993.
71. Mál þetta hófst 9. október 2020 þegar skattransóknarstjóri tók upp rannsókn á bókhaldi og skattskilum kæranda vegna tekjuáranna 2017, 2018 og 2019. Við rannsóknina voru teknar skýrslur af fyrirsvarsmönnum stefnanda og öðrum aðilum og lauk henni með skýrslu skattransóknarstjóra 18. júní 2021. Stefnanda var gefinn kostur á að koma á framfæri andmælum, gögnum og skriflegum skýringum, sem bárust 19. ágúst 2021. Í framhaldi af því boðaði skattransóknarstjóri fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda og virðisaukaskatts með bréfi til stefnanda, dagsettu 16. mars 2022. Stefnandi mótmælti fyrirhugaðri endurákvörðun með bréfi, dagsettu 29. apríl 2022. Eftir að héraðs-saksóknari felldi niður rannsóknina afturkallaði skattransóknarstjóri boðaðar breytingar sínar frá 16. mars 2022 og boðaði að nýju skattbreytingar 30. júní 2023, nú að viðbættu álagi. Stefnandi andmælti fyrirhugaðri endurákvörðun 14. júlí 2023.
72. Með hliðsjón af því sem að framan greinir og undirbúningi málsins að öðru leyti verður ekki annað séð en að skattransóknarstjóri hafi sinnt rannsóknarskyldu sinni með fullnægjandi hætti. Þá liggur ekkert fyrir sem bendir til þess að andmælaréttur kæranda hafi verið skertur, enda fékk kærandi tækifæri til að leggja fram skýringar og gögn á öllum stigum málsins. Þá eru atvik málsins ítarlega rakin bæði í boðunarbréfi skattransóknarstjóra frá 30. júní 2023 og í úrskurðum skattransóknarstjóra og yfirskattanefndar og vísað til þeirra réttarreglna sem ákvörðunin byggir á. Þá er skýrt tekið fram í úrskurðinum að þar sé ekki tekin afstaða til starfssambands stefnanda og þeirra einstaklinga sem málið varði og hafa komið fram sem verktakar eða annarra einstaklinga sem kunni að hafa framkvæmt þau verk sem sölureikningar verktakanna varði. Niðurstaðan byggir á því að ekki hafi verið um að ræða raunverulega verktöku þeirra þriggja einstaklinga sem gáfu út sölureikningana. Þá er jafnframt vísað til þess að þó að tilteknir reikningar séu tilhæfulausir feli það ekki í sér að engin verðmæti hafi verið afhent, heldur einfaldlega að útgefandi reikninganna hafi ekki látið þau í té. Með vísan til þessa og að öðru leyti ítarlegrar umfjöllunar bæði í úrskurði skattransóknarstjóra og yfirskattanefndar verður ekki fallist á að það skorti rökstuðning fyrir ákvörðuninni.

Sönnunarkröfur

73. Að því er varðar þá málsástæðu stefnanda að skattrannsóknarstjóri haldi áfram með málið þrátt fyrir að héraðssaksóknari hafi fellt málið niður þar sem ekki væri hægt að sanna að um tilhæfulausa reikninga væri að ræða verður að hafa í huga að um sönnun í sakamálum gilda önnur sjónarmið og strangari kröfur en í einkamálum. Það byggist á þeirri grundvallarreglu sakamálaréttarfars, sem einnig er í 2. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar, að hver sá sem er borinn sökum um refsiverða háttsemi eigi að teljast saklaus þar til sekt hans hefur verið sönnuð. Nátengd henni er meginregla sakamálaréttarfars sem kemur fram í 108. gr. laga nr. 88/2008 um að sönnunarbyrði um sekt ákærða og atvik sem telja megí honum í óhag hvíli á ákæruvaldinu. Aðra meginreglu er að finna í 1. mgr. 109. gr. laganna um að dómari meti hverju sinni hvort nægileg sönnun, sem ekki verði vefengd með skynsamlegum rökum, sé fram komin um hvert það atriði sem varðar sekt ákærða. Vegna þessara fyrirmæla sem ætlað er að tryggja réttaröryggi sakaðra manna bindur niðurstaða sakamáls um hvort sönnun um atvik sem lýst er í ákæru sé fram komin ekki hendur dómara í einkamáli þar sem aðrar sönnunarreglur gilda, sbr. Hrd. 21/2024.
74. Skattfyrvöld eru bundin af fyrirmælum stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 og laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, um rannsóknarskyldu. Í rannsóknarreglu stjórnarsýsluréttar felst hins vegar ekki að sönnunarbyrði um atvik hvíli að öllu leyti á stjórnvaldi hliðstætt því sem gildir um sönnunarbyrði ákæruvalds í sakamáli, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar 13. febrúar 1997 í máli nr. 88/1996. Þessi regla kemur einnig fram í 108. gr. a laga nr. 90/2003 en samkvæmt henni kemur sýkna af kröfu um refsingu ekki í veg fyrir endurákvörðun skatta og opinberra gjalda. Þá leiðir rannsóknarskylda skattfyrrvalda ekki til þess að á skattfyrvöldum hvíli sú skylda að afsanna staðhæfingar þess sem eftirlitinu sætir um atvik en leggja þær ella til grundvallar, sbr. Lrd. 424/2021. Áður hefur verið vikið að því að það er stefnanda sem skattaðila að sýna fram á að skilyrðum undantekningarákvæðisins frá þeirri meginreglu að mönnum sé skylt að greiða tekjuskatt af öllum tekjum sínum sé fullnægt. Takist slík sönnun ekki getur hann ekki gjaldfært þá greiðslu sem innskatt óháð því hvort hann hefur greitt umrædda sölureikninga með virðisaukaskatti. Verður ekki fallist á að enginn munur sé á sönnun um það hvort reikningar séu tilhæfulausir, hvort um sé að ræða sakamál eða skattamál.

Kröfugerð

75. Fallist er á með stefnanda að hægt sé að haga kröfugerð með þeim hætti sem gert er í aðalkröfu, að krefjast þess að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattaneftndar frá 13. nóvember 2024 nr. 147/2024 og úrskurður skattrannsóknarstjóra frá 19. október 2023. Dómstólar hafa ekki gert athugasemdir við það að kröfugerð sé sett fram með þessum hætti, sbr. t.d. Lrd. 494/2023. Þá er í Hrd. 321/2005 vísað til þess að hægt sé að gera einungis kröfu um að fá ógiltan úrskurð stjórnvalds á kærustigi, en val sé um að krefjast jafnframt ógildingar á úrskurði skattstjóra.

Úrskurðir skattrannsóknarstjóra og yfirskattaneftndar

76. Stefnandi vísar til þess að ef reikningar eru tilhæfulausir sé ljóst að ekkert liggi að baki slíkum reikningum. Í þessu tilviki sé óumdeilt að verkin hafi verið unnin og húsin verið máluð af útgefendum sölureikninganna sem hafi verið með opið virðisaukaskattsnúmer. Í niðurstöðu skattrannsóknarstjóra, sem yfirskattaneftnd staðfestir, er farið yfir að það útiloki ekki að reikningur sé tilhæfulaus þrátt fyrir að verk sem tilgreint er sem greiðsluandlag hafi verið framkvæmt. Vísað er til þess að slíkt verk getur verið unnið af öðrum aðila en útgefanda reikningsins, hvort heldur þriðja aðila eða stefnanda sjálfum. Að mati dómsins verður ekki fallist á að það eitt að verkið hafi verið unnið og útgefendur reikninganna hafi verið með opið virðisaukaskattsnúmer komi í veg fyrir að umræddir reikningar verði metnir tilhæfulausir, heldur byggir slík niðurstaða á heildstæðu mati á öllum atvikum.
77. Stefnandi byggir jafnframt á því að skattyfirvöld viðurkenni að umræddir þrír einstaklingar hafi getað komið að þessari vinnu en þeir hafi ekki gert það í verktöku heldur sem launamenn, án þess að nokkur rannsókn hafi farið fram á því. Raunar hafi ekkert verið rannsakað eða upplýst í málinu hvaða einkenni voru á samningssambandi stefnanda og einstaklinganna þriggja. Sjónarmið um gerviverktöku hafi fyrst komið fram í boðun 30. júní 2023.
78. Í úrskurðum skattrannsóknarstjóra og yfirskattaneftndar er rækilega farið yfir að ekki sé tekin afstaða til starfssambands annars vegar stefnanda og hins vegar þeirra einstaklinga sem málið varði og hafi komið fram sem verktakar eða annarra einstaklinga sem kunnir að hafa framkvæmt þau verk sem varði sölureikningana. Í dómaframkvæmd hefur verið staðfest að skattyfirvöld geti metið raunverulegt eðli atvika óháð því formi eða fyrirkomulagi sem lagt er upp með. Skattyfirvöld geta því metið hvort um verktöku sé að ræða eða hvort samband aðila sé launasamband. Jafnframt geta skattyfirvöld gengið

skemmra og látið við það sitja að meta hvort formleg verktaka hafi verið raunveruleg verktaka, óháð niðurstöðu um það hvort nafngreindir eða ónafngreindir einstaklingar hafi verið launamenn stefnanda eða hvaða einkenni voru á samningssambandi stefnanda og verktakanna. Niðurstaða skattyfirvalda er sú að þeir reikningar sem málið varða hafi verið tilhæfulausir. Í þeirri niðurstöðu felst að ekki hafi verið um verktöku að ræða. Verður ekki fallist á að skattyfirvöld hafi einhverjar frekari skyldur til þess að fara nánar ofan í saumana á starfssambandi aðila.

79. Þá kemur fram í áðurnefndum úrskurðum að sú vinna sem komi fram á umræddum reikningum sé umfangsmeiri en svo að einn maður hafi getað innt hana af hendi. Auk þess voru umræddir einstaklingar í virkri neyslu vímuefna á framkvæmdatímanum og því ekki líklegir til að hafa burði til þess að standa fyrir sjálfstæðri atvinnustarfsemi af því umfangi sem reikningsútgáfa sú sem málið varði beri með sér. Verður ekki séð að það eitt að umræddir einstaklingar hafi að einhverju leyti komið að málun húsanna komi í veg fyrir að reikningarnir séu metnir tilhæfulausir.
80. Loks verður ekki fallist á það að stefnandi hafi ekki haft neina aðra möguleika til að kanna hvort útgefendur reikninganna skiluðu innheimtum virðisaukaskatti í ríkissjóð en að athuga hvort þeir hefðu opið virðisaukaskattsnúmer. Eins og atvikum var háttað vissi stefnandi að allir útgefendur reikninganna áttu við alvarlegan fíknivanda að etja. Einn þeirra sást reyndar aldrei á verksvæðinu. Þeir fjármunir sem inntir voru af hendi voru umtalsverðir og ástand útgefenda sölureikninganna með þeim hætti að ótrúlegt var að þeir hefðu valdið því að reka verktakastarfsemi með því umfangi sem reikningsútgáfa á hendur skattaðila bar með sér. Stefnandi hafði auk þess veruleg afskipti af framkvæmdinni og lagði bæði til efni og áhöld og hlaut óhjákvæmilega að þurfa að fylgjast með framgangi verksins og sinna að einhverju leyti verkstjórn við þær aðstæður sem voru fyrir hendi. Stefnandi verður sjálfur að bera ábyrgð á því að greiða reikninga til útgefanda sölureikninganna við þessar aðstæður í stað þess að greiða þeim laun og annast sjálfur skatta og skyldur af starfseminni, en hann verður þá um leið að setta sig við að þeir reikningar verði ekki taldir tækur grundvöllur að rekstrarfrádrætti samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.
81. Úrskurður yfirskattanefndar sem staðfesti úrskurð skattrannsóknarstjóra byggja á því að það sé þekkt aðferð í verktakastarfsemi að láta einstaklinga í viðkvæmri stöðu vera leppa í viðskiptum sem fengju sem slíkir greiðslur inn á bankareikninga samkvæmt útgefnum sölureikningum án þess þó að viðkomandi einstaklingar hafi með höndum eiginlega

verktakastarfsemi, en fjármunirnir væru síðan teknir út í reiðufé og nýttir til að greiða laun sem ekki væru gefin upp til skatts. Það sem einkenndi slík viðskipti væri ef viðkomandi einstaklingar sinntu ekki þeim skyldum sem lög leggja á rekstraraðila, bæru engan kostnað af þeirri starfsemi sem látið er í veðri vaka að þeir hefðu með höndum og væru í þannig ástandi að verulegur vafi væri á því að þeir gætu valdið því að sinna umræddri starfsemi. Það að margir aðilar sem svona væri ástatt fyrir kæmu fram sem undirverktakar í þjónustu ákveðins aðila fæli í sér ákveðið munstur sem benti til kerfisbundinna undanskota.

82. Í úrskurðum skattrannsóknarstjóra og yfirskattanefndar er farið yfir að umræddir þrír einstaklingar sem allir voru að vinna verk fyrir stefnanda eigi við vímuefnavanda að etja og hafi allir verið í virkri neyslu á þeim tíma sem umrædd verk voru unnin. Einn þeirra, C, hafi reyndar verið algerlega óvinnufær á þessum tíma. Hvorki bankareikningar né önnur gögn málsins hafi borið með sér að þeir hafi haft neinn kostnað af hinni meintu verktakastarfsemi. Þá var bent á í þessum úrskurðum að hvorki lægju fyrir tíma- né vinnuskýrslur eða upplýsingar um hverjir hafi unnið þá vinnu sem liggur að baki þeim sölureikningum sem gefnir voru út í nafni umræddra þriggja einstaklinga. Ekkert bókhald hafi verið fært og engin verktilboð eða tölvuskeytasamskipti hafi fundist í gögnum málsins sem lúta að umræddum verkum. Sölureikningarnir hafi verið greiddir inn á bankareikninga þessara þriggja einstaklinga og fjármunirnir samtímis teknir út í reiðufé. Til viðbótar þessu hafi fóstursonur fyrirvarsmanns stefnanda annast reikningsgerð og í einhverjum tilvikum skilað inn virðisaukaskattsskýrslum að öllu leyti eða að hluta fyrir tvo af þessum einstaklingum. Tveir þessara einstaklinga höfðu aldrei séð sölureikningana fyrir en þeir voru bornir undir þá við rannsókn skattrannsóknarstjóra og af þeirra hálfu hafði ekkert verið haldið utan um hvort þeir hefðu fengist greiddir að fullu. Þá hafi bókhaldsgögn stefnanda borið með sér og það jafnframt komið fram í skýrslutökum að fyrirvarsmáður stefnanda hafi ákveðið hvað ætti að standa á umræddum sölureikningum sem gefnir voru út í nafni D og E. Þá var bent á að þrátt fyrir að því væri haldið fram að þeir hafi sinnt verkstjórn nokkurra verka fyrir stefnanda samtímis hafi hvorugur þeirra verið skráður fyrir bifreið á tímabilinu.
83. Þegar horft er til þeirra atvika sem hér hafa verið rakin verður ekki á það fallist að mat skattyfirvalda, að útgefnir sölureikningar á hendur stefnanda sem um er deilt í málinu uppfylli ekki skilyrði frádráttar rekstrargjalda samkvæmt 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og séu ekki tækir sem grundvöllur innskattsfrádráttar samkvæmt 3. mgr. 15.

gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. 1. mgr. 16. gr. sömu laga, sé efnislega ómál-
efnalegt eða órökstutt. Verður kröfu stefnanda um að felldir verði úr gildi úrskurður yfir-
skattaneftndar frá 13. nóvember 2024 og úrskurður skattrannsóknarstjóra frá 19. október
2023 um endurákvörðun opinbera gjalda því hafnað.

84. Rétt þykir að málskostnaður falli niður.
85. Kristján Gunnar Valdimarsson lögmaður flutti málið fyrir stefnanda og Bragi Dór Haf-
þórsson lögmaður fyrir stefnda.
86. Helgi Sigurðsson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið er sýknaður af kröfum stefnanda.

Málskostnaður fellur niður.

Helgi Sigurðsson