

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 5. janúar 2007 í máli nr. E-3650/2006:

Hrafnhildur Njálisdóttir

(Anna Linda Bjarnadóttir hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Óskar Thorarensen hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var 11. desember sl. en endurupptekið og dómtekið á ný í dag, var höfðað með stefnu birtri 13. júní 2006 af Hrafnhildi Njálisdóttur, Astrup Strandvej 33, 8250 Ega, Danmörku, á hendur íslenska ríkinu, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að ógiltur verði úrskurður yfirskattanefndar frá 26. október 2005 í málinu nr. 300/2005 varðandi tekjufærslu söluhagnaðar stefnanda á skattframtali 2003 vegna tekjuársins 2002. Jafnframt er krafist að viðurkennt verði með dómi að stefnanda hafi verið heimilt að nota frestaðan söluhagnað á skattframtali 2002 vegna tekjuársins 2001 til endurfjárfestingar í fyrnanlegum eignum í Danmörku á árinu 2002. Þá er krafist málskostnaðar eins og málið væri ekki gjafsóknarmál en stefnanda var veitt gjafsókn 4. janúar 2007.

Stefndi krefst sýknu af kröfum stefnanda og að hún verði dæmd til að greiða stefnda málskostnað að mati réttarins.

Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna

Stefnandi rak einkafirmað Jurtagull en í rekstrinum fólst þróun, framleiðsla og sala á hársnyrtivörum og sápum. Á árinu 2001 fór stefnandi til náms í Danmörku og seldi reksturinn. Ekki var stofnað sérstakt félag fyrir sölu um rekstur Jurtagulls. Styrktarsjóður Sólheima keypti reksturinn með kaupsamningi 3. júlí 2001 og var kaupverð 4.836.227 krónur. Skiptist það í verðmæti vörubirgða að fjárhæð 1.336.227 krónur og önnur verðmæti að fjárhæð 3.500.000 krónur. Undir önnur verðmæti féll m.a. nafn rekstrarins, vörumerki þess, vöruuppskriftir, áhöld, tæki og reksturinn sem slíkur. Stefnandi fékk sem hluta af kaupsamningsgreiðslu 20% hlut í fyrirhuguðu einkahlutafélagi kaupanda, Jurtagulli ehf., sem til stóð að stofna um reksturinn 1. ágúst 2001.

Í málatilbúnaði sínum lýsir stefnandi því að hún hafi í skattframtali árið 2002 gert grein fyrir sölu Jurtagulls og söluhagnaður að fjárhæð 4.470.036 krónur verið færður í rekstrarskýrslu fyrir reksturinn á árinu 2001. Í rekstrarskýrslunni komi fram að hagnaður ársins 2001 af rekstri hafi verið 4.486.677 krónur. Stefnandi færði frestun söluhagnaðar í reit 4030 að fjárhæð 2.500.000 krónur. Stefnandi kveðst hafa átt uppsafnað tap samkvæmt fylgiskjali RSK 4.05 og hafi því 441.923 krónur komið til skattlagningar á tekjusiðu skattframtals stefnanda 2002. Stefnandi fluttist til Danmerkur 7. júní 2001, en óskaði eftir skattalegri heimilisfesti á Íslandi á skattframtali 2002 sem var veitt með úrskurði ríkisskattstjóra 19. maí 2003.

Haustið 2002 hóf stefnandi rekstur í Danmörku, en með kaupsamningi 29. október það ár fjárfesti hún í viðskiptavild, innréttingum, áhöldum, tækjum og lager hárgreiðslustofu í Danmörku fyrir 250.000 danskar krónur, 2.843.750 krónur miðað við kaupgengi í árslok 2002. Að sögn stefnanda voru hinar keyptu eignir allar fyrnanlegar í skilningi 32. gr. laga nr. 75/1981 og taldi hún sig því hafa fullnægt skilyrðum 13. gr. sömu laga og þannig eytt hinum frestaða söluhagnaði að fjárhæð 2.500.000 krónur í skattframtali 2002. Stefnandi hugðist síðan stofna einkahlutafélag í Danmörku um reksturinn.

Meðfylgjandi skattframtali stefnanda 2003 á Íslandi var bréf lögmanns hennar 21. mars 2003. Þar var gerð grein fyrir fjárfestingu stefnanda í eignum hárgreiðslustofu í Danmörku og að stefnandi hefði þar með talið sig hafa fullnægt lagaskilyrðum 13. gr. laga nr. 75/1981. Um frekari lagarök var vísað til stofn setningarréttar og meginreglunnar um frjálst flæði fjármagns samkvæmt Samningnum um Evrópska efnahagssvæðið sem lögfestur var á Íslandi með lögum nr. 2/1993. Með bréfi 29. apríl 2004 tilkynnti skattstjórinn í Reykjanesumdæmi stefnanda að fyrirhugað væri að tekjufæra frestaðan söluhagnað, 2.500.000 króna, sem rekstrartekjur og endurákvarða opinber gjöld stefnanda gjaldárið 2003 af þeim sökum með vísan til 1. og 4. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Í bréfi skattstjóra var vísað í ofangreint bréf umboðsmanns stefnanda og tekið fram, að hvorki stofnsetningarréttur né meginreglan um frjálst flæði fjármagns samkvæmt EES-samningnum, sbr. lög nr. 2/1993, ætti við um tekjufærslu á söluhagnaði vegna sölu á rekstri stefnanda. Jafnframt var þar tekið fram að í 13. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003, fælist undantekningarregla frá þeirri meginreglu að tekjur skyldu koma til skattlagningar þegar þær yrðu til, sbr. 60. gr. laga nr. 75/1981, nú 59. gr. laga nr. 90/2003, og væri ljóst að frestunarmeild 13. gr. laga nr. 75/1981 væri byggð á þeirri forsendu, að hagnaður af sölu síðargreindu eignanna, sem endurfjárfest væri í, félli til skattlagningar hér á landi. Að auki lægi fyrir að stefnandi bæri ekki lengur fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér á landi og ekki væri heimilt að færa skattlagningarkvöð vegna söluhagnaðar úr íslenskri skattalögsögu. Ekki yrði séð að tvísköttunarsamningur milli Norðurlandanna leiddi til annarrar niðurstöðu.

Með bréfi 21. maí 2004 andmælti stefnandi boðaðri breytingu skattstjóra með þeim rökum að hún hefði fjárfest í öðrum atvinnurekstri í Danmörku innan tveggja ára frá myndun söluhagnaðar. Hvorki væri í 13. gr. né 32. gr. laga nr. 75/1981 sérstaklega tekið fram að endurfjárfesting þyrfti að eiga sér stað hér á landi. Vísað var til meginreglunnar um frjálstan flutning fjármagns, sbr. 40. gr. EES-samningsins, og stofnsetningarréttarins, sbr. 31. gr. hans. Jafnframt var vísað til 4. gr. samningsins þar sem fram kæmi bann við hvers konar mismunun á grundvelli

ríkisfangs. Með úrskurði skattstjórans í Reykjanesumdæmi 8. desember 2004 voru opinber gjöld stefnanda endurákvörðuð í samræmi við hinar boðuðu breytingar.

Stefnandi kærði úrskurðinn til yfirskattanefndar og krafðist þess að hrundið yrði tekjufærslu skattstjóra á 2.500.000 króna söluhagnaði í skattskilum stefnanda gjaldárið 2003, sem frestað hafði verið að skattleggja, og heimiluð sérstök fyrning fyrnanlegra eigna vegna fjárfestingar stefnanda í Danmörku. Með úrskurði yfirskattanefndar 26. október 2005 í máli nr. 300/2005 var kröfum stefnanda hafnað. Í málinu krefst stefnandi þess að úrskurðurinn verði felldur úr gildi og að viðurkennt verði að stefnanda hafi verið heimilt að nota frestaðan söluhagnað á skattframtali 2002 vegna tekjuársins 2001 til endurfjárfestingar í fyrnanlegum eignum í Danmörku á árinu 2002. Stefnandi telur sig hafa mikla fjárhagslega hagsmuni af því að úrskurði yfirskattanefndar varðandi tekjufærslu söluhagnaðar á skattframtali hennar 2003 verði hrundið. Hún hafi ekki getað nýtt sér að neinu leyti frestaða tekjufærslu í skattframtali 2002 í dönskum skattframtölum.

Sýknukrafa stefnda er byggð á því að engin skilyrði séu til að fella úrskurðinn úr gildi eða fullnægjandi rök fyrir því að viðurkenningarkrafa stefnanda verði tekin til greina.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir í fyrsta lagi á því að hvorki í 13. né 32. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. og 33. gr. laga nr. 90/2003, sé tekið sérstaklega fram að endurfjárfesting í fyrnanlegum eignum þurfi að eiga sér stað hér á landi. Skýra verði lagagreinarnar til samræmis við önnur ákvæði laga um tekjuskatt og vilja löggjafans. Sem dæmi megi nefna 5. mgr. 18. gr. laga nr. 90/2003, en samkvæmt því lagaákvæði sé lögaðilum og einstaklingum í atvinnurekstri heimilt að fara fram á frestun tekjufærslu söluhagnaðar af sölu hlutabréfa um tvenn áramót frá söludegi. Kaupi þessir aðilar önnur hlutabréf í stað hinna seldu innan áðurgreindra tímamarka færist söluhagnaðurinn til lækkunar kaupverði þeirra bréfa. Ekki skipti máli hvort endurfjárfest sé í hlutabréfum íslensks félags eða erlends félags. Í ljósi þess að starfsemi íslenskra fyrirtækja og rekstraraðila verði sífelld alþjóðlegri með afnámi hafta á viðskipti og fjármagnsflutninga, og með tilkomu EES-samningsins, verði ekki séð að túlkun yfirskattanefndar og skattstjóra Reykjanesumdæmis fái staðist. Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrár íslenska lýðveldisins nr. 33/1944 sé kveðið á um að skattamálum skuli skipað með lögum. Ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Skýra verði ákvæði 13. gr. laga nr. 75/1981 á þann hátt að ekki skipti máli hvort endurfjárfesting í fyrnanlegum eignum eigi sér stað hér á landi eða erlendis.

Í öðru lagi byggi stefnandi á því að hún hafi verið með skattalega heimilisfesti á Íslandi á árinu 2001. Ráðstafanir sem leiði af framtali þess tekjuárs, svo sem frestun skattlagningar og endurfjárfesting samkvæmt lögum um tekjuskatt, eigi þar af leiðandi að meðhöndla eins og stefnandi beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981 (nú 1. gr. laga nr. 90/2003), en ekki takmarkaða skattskyldu samkvæmt 3. gr. sömu laga.

Í þriðja lagi byggji stefnandi á því að úrskurður yfirskattanevndar stríði gegn samningsskuldbindingum Íslands á grundvelli samningsins um Evrópska efnahags svæðið (EES-samningsins), sbr. lög nr. 2/1993. Með þeim lögum hafi meginmáli samningsins verið veitt lagagildi á Íslandi, sbr. 2. gr. laganna, auk tiltekinna ákvæða í viðaukum og bókunum hans. Samkvæmt 3. gr. laganna skuli skýra lög og reglur að svo miklu leyti sem við eigi til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggji. Úrskurður yfirskattanevndar fari einkum í bága við stofnsetningarrétt 31. gr. samningsins, reglunni um frjálsan flutning fjármagns í 40. gr. og 4. gr. þar sem lagt sé bann við hvers konar mismunun á grundvelli ríkisfangs. Samkvæmt 31. gr. skuli engin höft vera á rétti ríkisborgara aðildarríkis EB eða EFTA-ríkis til að öðlast staðfestu á yfirráðasvæði einhvers annars þessara ríkja. Í 2. mgr. 31. gr. sé jafnframt fjallað um hvað felist í staðfesturétti og falli það undir sakarefnið, sbr. 2. mgr. 34. gr. Þá sé 40. gr. hliðstæð 31. gr. og komi fram í henni að engin höft skuli vera milli samningsaðila á flutningum fjármagns í eigu þeirra sem búsettir séu í aðildarríkjum EB og EFTA-ríkjum, né nokkur mismunun byggð á ríkisfangi eða búsetu, og skuli hafa 4. gr. til hliðsjónar við skýringu ákvæðisins hvað þetta snerti. Sú túlkun sem komi fram í a- og b-liðum sæki einnig stoð í bókun 35 við EES-samninginn, en hún fjalli um framkvæmd EES-reglna. Stefnt sé að einsleitu Evrópsku efnahagssvæði, sem byggðist á sameiginlegum reglum án framsals löggjafarvalds til stofnana Evrópska efnahagssvæðisins, og þurfi það því að gerast með málsmeðferð sem gildi í hverju landi fyrir sig. Vegna tilvika þar sem geti komið til árekstra á milli EES-reglna, sem komnar séu til framkvæmdar, og annarra settra laga skuldbindi EFTA-ríkin sig til að setja, ef þörf krefji, lagaákvæði þess efnis að EES-reglur gildi í þeim tilvikum. Óljóst sé hvort lög um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 (nú lög nr. 90/2003 um tekjuskatt) geri kröfu um að frestaður söluhagnaður verði notaður til endurfjárfestingar hérlandis frekar en erlendis, þar sem það sé ekki nefnt berum orðum í 13. gr. laganna (nú 14. gr. laga nr. 90/2003). Aftur á móti túlki skattýfirvöld ákvæðið með þeim hætti að endurfjárfesting verði að fara fram hér á landi. Þar með sé komið í veg fyrir að fjárfest sé erlendis, einkum þegar einstaklingar með sjálfstæða starfsemi á eigin kennitölu eigi í hlut. Beiting reglna um staðfesturétt og fjármagnsflutninga fyrir Evrópudómstólnum og EFTA-dómstólnum sé í samræmi við þá túlkun sem fram komi í ofangreindum málsástæðum. Við munnlegan málflutning var af hálfu stefnanda einnig vísað til dóms Evrópudómstólsins frá 26. október sl. í máli nr. C-345/05 sem framkvæmdstjórn EB höfðaði fyrir dómnum gegn Portúgal. Dómurinn hafi komist að þeirri niðurstöðu að ákvæði í skattalögum í Portúgal, sem batt undanþágur frá skattlagningu vegna sölu íbúðarhúsnæðis því skilyrði að aflað væri nýs húsnæðis í Portúgal, bryti gegn meginreglum fjórfrelsisins sem samningnum sé ætlað að tryggja.

Í fjórða lagi byggji stefnandi á því að úrskurður skattstjóra og yfirskattanevndar brjóti í bága við 27. gr. samnings milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun, sem birtur hafi verið með auglýsingu í C-deild Stjórnartíðinda 8. desember 1999, sbr. auglýsing nr. 11/1997.

Stefnandi byggji kröfu sína á 77. gr. stjórnarskrár íslenska lýðveldisins nr. 33/1944, lögum nr. 90/2003 (áður lög nr. 75/1981) og EES-samningnum, sbr. lög nr. 2/1993. Jafnframt vísi stefnandi til Norðurlandasamningsins til að komast hjá tvísköttun að því er varðar skatta á tekjur og eignir, sem birtur var sem fylgiskjal með auglýsingu nr. 11/1997 í C-deild Stjórnartíðinda og kom til framkvæmda 1.

janúar 1998.

Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi byggi á því að fram komi í úrskurði yfirskattanefndar nr. 300/2005 að samkvæmt 1. mgr. 11. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 1. mgr. 13. gr. laga nr. 90/2003, teljist hagnaður af sölu eigna, sem heimilt sé að fyrna samkvæmt 32. gr. laganna, og af sölu réttinda, sem tengd séu þessum eignum, að fullu til skattskyldra tekna á söluári og skipti ekki máli hve lengi skattaðili hafi átt hina seldu eign. Á því ári sem skattskyldur söluhagnaður eigna samkvæmt 11. gr. laga nr. 75/1981, nú 13. gr. laga nr. 90/2003, færirst til tekna sé skattaðila heimilt samkvæmt 1. mgr. 13. gr. og 1. ml. 1. mgr. 44. gr. laganna, eins og ákvæðin voru á tekjuárinu 2001 þegar greindur söluhagnaður myndaðist, sbr. síðar 7. og 24. gr. laga nr. 133/2001 um breytingu á lögum nr. 75/1981 og öðrum tilgreindum lögum, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003, að fyrna eignir, sem fyrnanlegar séu samkvæmt 32. gr. sömu laga, um fjárhæð sem nemi hinum skattskylda söluhagnaði. Eigi skattaðili ekki eignir, sem hann geti fyrnt á þennan hátt á því ári þegar sala fari fram, geti hann farið fram á frestun skattlagningar á söluhagnaði um tvenn áramót, enda afli hann sér eigna sem fyrna megi samkvæmt 32. gr. innan þess tíma og fyrni þær um fjárhæð sem nemi hinum skattskylda söluhagnaði. Ef eignanna sé ekki aflað innan tilskilins tíma teljist söluhagnaðurinn með skattskyldum tekjum á öðru ári frá því er hann myndaðist að viðbættu 10% álagi. Fyrning eða frestun tekjufærslu samkvæmt 13. gr. komi því aðeins til greina að yfirfæranleg rekstrartöp hafi verið jöfnuð.

Heimild 1. mgr. 13. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003, til sérstakra fyrninga fyrnanlegra eigna samkvæmt 32. gr. laganna á móti tekjufærslu skattskylds söluhagnaðar samkvæmt 11. gr. laganna, nú 13. gr. laga nr. 90/2003, og þargreindrar frestunar á skattlagningu söluhagnaðar um tvenn áramót, enda afli skattaðili sér eigna sem fyrna megi samkvæmt 32. gr. laganna innan þess tíma og fyrni þær um fjárhæð sem nemi hinum skattskylda söluhagnaði, sé byggð á þeirri forsendu að hagnaður af sölu hinna síðarnefndu eigna sem endurfjárfesting taki til, falli til skattlagningar hér á landi, enda hafi hinar sérstöku fyrningar skattalegar afleiðingar í för með sér, sbr. ákvæði 2. mgr. 11. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 2. mgr. 13. gr. laga nr. 90/2003, að því er varðar ákvörðun söluhagnaðar fyrnanlegra eigna. Verði að skýra greind frestunar- og niðurfærsluákvæði 13. gr. laganna með hliðsjón af þessu og almennum reglum laga nr. 75/1981 um söluhagnað.

Samkvæmt beinni orðskýringu á ákvæði 13. gr. laga nr. 75/1981 um tekju skatt og eignarskatt, nú 14. gr. laga nr. 90/2003, sé skilyrðum ákvæðisins því aðeins fullnægt að eignirnar séu til nota í rekstri sem skattskyldur sé hér á landi og eignirnar fyrnanlegar sem slíkar. Frestunarheimild sú er fólst í 13. gr. laga nr. 75/1981, en nú í 14. gr. laga nr. 90/2003, sé bundin þeim skilyrðum annars vegar að eigna sé aflað sem heimilt sé að fyrna samkvæmt 32. gr. laga nr. 75/1984, nú 33. gr. laga nr. 90/2003, og hins vegar að þær fyrnanlegu eignir sem aflað var séu í raun fyrndar um þá fjárhæð sem nemi hinum skattskylda söluhagnaði. Helstu flokkar fyrnanlegra eigna í innlendum rekstri hafi verið taldar upp í þágildandi ákvæði 32. gr. laga nr. 75/1981 sem hafi verið efnislega samhljóða núgildandi ákvæði 33. gr. laga nr. 90/2003. Eignir sem fyrnanlegar hafi verið samkvæmt þágildandi ákvæði bæri að fyrna eftir ákvæðum laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt. Eðli

málsins samkvæmt feli ákvæðið ekki í sér yfirlit yfir fyrnanlegar eignir í rekstri sem skattskyldar séu í öðru ríki en Íslandi, enda sé ljóst að heimild til fyrningar eigna í rekstri skattskyldum erlendis fari alfarið eftir þeim lögum er gildi í hinu erlenda ríki. Ekki nægi að umræddar eignir séu af þeim toga sem fyrnanlegar séu samkvæmt íslenskum skattalögum væru þær notaðar í rekstri hérlandis, svo fullnægt sé skilyrði þágildandi ákvæðis 13. gr. laga nr. 75/1981.

Hvorki verði af gögnum málsins né málsástæðum stefnanda séð að eignir þær er keyptar hafi verið í hinn erlenda rekstur hafi verið fyrndar sem nemi hinum skattskylda söluhagnaði, sbr. síðara skilyrði ákvæðisins, enda virtist stefnandi ganga út frá því að nægjanlegt sé að umræddar eignir hafi verið af þeim toga sem fyrnanlegar hafi verið samkvæmt 32. gr. laga nr. 75/1981. Stefndi hafni alfarið þeirri túlkun stefnanda. Ákvæði 13. gr. laganna feli í sér undantekningu frá megin reglu 1. mgr. 11. gr. laga nr. 75/1981, nú 1. mgr. 13. gr. laga nr. 90/2003, að hagnaður af sölu fyrnanlegra eigna teljist að fullu til skattskyldra tekna á söluári. Undantekningar beri samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum að túlka þröngri skýringu og aldrei rýmra en orðalag þeirra gefi tilefni til. Samkvæmt skýru orðalagi ákvæðisins beri báðum skilyrðum er þar séu tiltekin að vera fullnægt svo heimilt sé að fresta skattlagningu söluhagnaðarins, en hvorugu þeirra sé fullnægt í tilviki stefnanda. Skilyrðum 1. mgr. 13. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003, eða annarra ákvæða laga sé ekki fullnægt til að taka kröfur stefnanda til greina og vísist í því sambandi m.a. til úrskurðarframkvæmdar yfirskattanefndar (áður ríkisskattanefndar).

Stefnandi vísi sérstaklega til 5. mgr. 18. gr. laga nr. 90/2003, þar sem fjallað sé um frestun tekjufærslu söluhagnaðar af sölu hlutabréfa og endurfjárfestingu í hlutabréfum íslensks eða erlends félags varðandi túlkun á 1. mgr. 13. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003. Þessi túlkun stefnanda hafi ekki sérstaka þýðingu varðandi úrlausn málsins, enda fari um skattlagningu söluhagnaðar erlendra hlutabréfa sem séu í eigu innlendra skattaðila almennt eftir íslenskum reglum. Sé því ekki um það að ræða að skattlagningarkvöð vegna hins frestaða söluhagnaðar sé færð úr íslenskri skattalögsögu líkt og krafist sé í máli stefnanda.

Stefnandi byggir jafnframt á því að hún hafi verið með skattalega heimilisfesti á Íslandi á árinu 2001 og beri því að meðhöndla ráðstafanir er leiði af framtali þess tekjuárs, svo sem frestun skattlagningar og endurfjárfestingu, eins og stefnandi beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981. Af því tilefni ítreki stefndi að skilyrðum þeim er tilgreind séu í 13. gr. laga nr. 75/1981, sé ekki fullnægt í tilviki stefnanda, en sú niðurstaða byggir á því að rekstur stefnanda sé utan íslenskrar skattalögsögu. Skattskylda stefnanda samkvæmt íslenskum skattalögum, er hún hóf rekstur í Danmörku, hafi sem slík ekki sérstaka þýðingu við mat á því hvort skilyrðum umrædds ákvæðis sé fullnægt.

Stefndi vísi til þess að ákvæði 27. gr. samnings milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun hafi það að markmiði að tryggja að samningsríki skattleggi þá aðila er eigi undir innlendar skattareglur, en hafi nánar tiltekin tengsl við önnur samningsríki, með sambærilegum hætti og innlend fyrirtæki eða aðila sem heimilisfastir séu í því ríki. Hvorki stefnandi né rekstur stefnanda á rekstrarárinu 2002 eigi undir íslenska skattalöggjöf og verði því ekki séð að umrætt ákvæði eigi við í máli hennar. Því sé mótmælt sem röngu að brotið hafi verið gegn framangreindu ákvæði Norðurlandasamningsins.

Þótt stefna beindist aðallega að úrskurði yfirskattanefndar nr. 300/2005, þá sé í málsástæðukafla stefnanda einnig vikið lítillega að úrskurði skattstjóra, en rök stefnda taki einnig til umfjöllunar um úrskurð skattstjóra sem hafi verið löglegur, bæði að formi og efni, eins og úrskurður yfirskattanefndar.

Stefndi mótmæli því sem röngu að úrskurður yfirskattanefndar stríði gegn samningsskuldbindingum Íslands á grundvelli samningsins um Evrópska efnahags svæðið, sbr. lög nr. 2/1993. Stefndi vísi til niðurstöðu yfirskattanefndar í úrskurðinum, þess efnis að umrædd ákvæði EES-samningsins, sem umboðsmaður stefnanda vísi til, varði ekki þann skattlagningarétt sem mál þetta fjalli um.

Í 4. gr. EES-samningsins sé gerð grein fyrir því að hvers konar mismunur á grundvelli ríkisfangs sé bönnuð á gildissviði samningsins nema annað leiði af einstökum ákvæðum hans. Í 31. gr. samningsins komi fram að innan ramma ákvæða hans skuli engin höft vera á rétti ríkisborgara EB og EFTA-ríkis til þess að hefja og stunda sjálfstæða atvinnustarfsemi og til að stofna og reka fyrirtæki. Þá sé í 40. gr. EES-samningsins kveðið á um að engin höft skuli vera á milli samningsaðila á flutningum fjármagns í eigu þeirra sem búsettir séu í aðildarríkjunum, né nokkur mismunur byggð á ríkisfangi eða búsetu aðila, eða því hvar féð er notað til fjárfestingar. Í máli þessu sé ekki unnt að líta svo á að um sé að ræða mismunur á grundvelli ríkisfangs og öðru sé mótmælt sem röngu. Ekki sé með umræddum ákvæðum laga nr. 75/1981 eða nr. 90/2003 um tekjuskatt, verið að setja stefnanda skorður til að hefja og stunda sjálfstæða atvinnustarfsemi eða til að flytja fjármagn. Skýr dómafordæmi séu fyrir því að EES-samningurinn taki ekki til skattkerfa aðildarríkjanna, enda hafi það verið forsenda við undirritun samningsins í Oporto 2. maí 1992. Að því leyti til sé EES-samningurinn ólíkur Rómarsamningnum þar sem sá síðarnefndi hafi ákvæði sem kveði á um samræmingu skatta. Gerðir sem settar séu með stoð í þessum ákvæðum séu ekki bindandi að EES-rétti.

Stefndi mótmæli því að skilyrði séu til að ógilda úrskurð yfirskattanefndar nr. 300/2005 eða að taka kröfur stefnanda til greina að öðru leyti en málefnaleg sjónarmið liggi að baki forsendum og niðurstöðu yfirskattanefndar.

Ekki verði séð að neitt fordæmi frá Evrópudómstólnum (né EFTA-dómstólnum) liggi fyrir sem gefi tilefni til að ætla að niðurstaða skattstjóra feli í sér mismunur í skattalegu tilliti sem brjóti gegn ákvæðum 4., 31. eða 40. gr. EES-samningsins. Eigi það einnig við um dóma dómstólsins sem kveðnir hafi verið upp eftir 2. maí 1992.

Af dómi Evrópudómstólsins í máli 81/87 (Daily Mail and General Trust plc.) hafi verið ályktað að skattlagning, sem eigi rót sína að rekja til flutnings aðila úr einni skattalögsögu til annarar innan ESB, brjóti ekki gegn ákvæðum Rómarsamningsins um frjálsa för fólks og fyrirtækja. Sama eigi við um EES, þ.e. aðili, sem flytji úr einni skattalögsögu í aðra, geti almennt ekki vænst þess á grundvelli ákvæða Rómarsamningsins eða EES-samningsins, að brottflutningurinn hafi engin áhrif á skattalega stöðu hans í brottflutningsríkinu. Flutningurinn sem slíkur kunni því að hafa í för með sér einhverjar skattalegar afleiðingar. Því sé mótmælt af hálfu stefnda að dómur Evrópudómstólsins í máli gegn Portúgal, sem stefnandi vísaði til við munnlegan málflutning, eigi við um ágreiningsefnið sem hér sé til úrlausnar.

Af hálfu stefnda sé á því byggt að túlkun skattyfirvalda stangist ekki á við ákvæði 4., 31. eða 40. gr. EES-samningsins, önnur ákvæði hans eða bókanir með honum. Ekki sé um mismunun að ræða og hvorki ákvæði EES-samningsins né dómafordæmi Evrópudómstólsins kveði á um að aðili sem flytji innan EES geti krafist þess að brottflutningurinn hafi engin áhrif á skattalega stöðu hans í brottflutningsríkinu. Málefnaleg sjónarmið búi að baki túlkun skattyfirvalda og ekki sé unnt að halda því fram að túlkunin brjóti í bága við áður nefnd ákvæði EES-samningsins, önnur ákvæði hans eða bókanir með honum.

Niðurstöður

Stefnandi vísar til þess að henni sé heimilt að fyrna eignir samkvæmt 13. gr. þágildandi laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003, sem fyrnanlegar séu í skilningi 32. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 33. gr. laga nr. 90/2003, er hún keypti í Danmörku með kaupsamningi 29. október 2002 vegna söluhagnaðar sem féll til þegar hún seldi á Íslandi einkafirma sitt, Jurtagull, á árinu 2001. Samkvæmt tilvitnuðum lagagreinum er skattaðila heimilt, á því ári sem skattskyldur söluhagnaður eignar færirst til tekna, að fyrna eignir, sem fyrnanlegar eru samkvæmt 32. gr. laga nr. 75/1981, sbr. 33. gr. laga nr. 90/2003, um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði. Eigi skattaðili ekki eignir, sem hann getur fyrnt á þennan hátt á því ári þegar sala fer fram, getur hann farið fram á frestun skattlagningar á söluhagnaði um tvenn áramót, enda afli hann sér eignar sem fyrna má samkvæmt framangreindu innan þess tíma og fyrni þær um fjárhæð sem nemur hinum skattskylda söluhagnaði. Verði eignanna ekki aflað innan tilskilins tíma telst söluhagnaðurinn með skattskyldum tekjum á öðru ári frá því er hann myndaðist að viðbættu 10% álagi. Fyrning eða frestun tekjufærslu samkvæmt þessari málsgrein kemur því aðeins til greina að yfirfæranleg rekstartöp hafi verið jöfnuð.

Stefnandi byggir á því að í þessum lagaákvæðum sé ekki tekið sérstaklega fram að endurfjárfesting í fyrnanlegum eignum þurfi að fara fram hér á landi. Lagaákvæðin verði að skýra í samræmi við önnur ákvæði laga um tekjuskatt og eignaskatt. Með afnámi hafta á viðskipti og fjármagnsflutninga með tilkomu EES-samningsins verði að skýra ákvæði 13. gr. laga nr. 75/1981 á þann hátt að ekki skipti máli hvort endurfjárfesting í fyrnanlegum eignum eigi sér stað hér á landi eða erlendis. Í því sambandi vísar stefnandi til 31. gr. EES-samningsins, þar sem segir að innan ramma ákvæða hans skuli engin höft vera á rétti ríkisborgara aðildarríkis EB eða EFTA-ríkis til að öðlast staðfestu á yfirráðasvæði einhvers annars þessara ríkja. Einnig vísar stefnandi til 40. gr. samningsins sem bannar höft, innan ramma ákvæða samningsins milli samningsaðila á flutningum fjármagns í eigu þeirra sem búsettir séu í aðildarríkjum EB eða EFTA-ríkjum, eða nokkra mismunun, byggða á ríkisfangi eða búsetu aðila eða því hvar féð er notað til fjárfestingar. Stefnandi telur að hafa verði 4. gr. samningsins, sem bannar hvers konar mismunun á grundvelli ríkisfangs á gildissviði samningsins nema annað leiði af einstökum ákvæðum hans, til hliðsjónar við skýringar á framangreindum ákvæðum. Þá vísar stefnandi til þess að með úrskurðinum hafi verið brotið gegn ákvæðum 77. gr. stjórnarskrárinnar en þar segi að skattamálum skuli skipað með lögum. Ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Stefnandi vísar til þess að hún hafi verið með skattalega heimilisfesti á Íslandi á árinu 2001

og því eigi að meðhöndla ráðstafanir, sem leiði af framtali þess tekjuárs, svo sem frestun skattlagningar og endurfjárfestingu samkvæmt lögum um tekjuskatt, eins og stefnandi beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. gr. laganna, en ekki takmarkaða skattskyldu samkvæmt 3. gr. laganna. Loks vísar stefnandi til þess að úrskurður skattstjóra og yfirskattanefndar brjóti í bága við 27. gr. samnings milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun, sbr. auglýsingu nr. 11/1997.

Hinar sérstöku fyrningarreglur í 1. mgr. 13. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú 14. gr. laga nr. 90/2003, hafa skattalegar afleiðingar í för með sér eins og fram kemur í úrskurði yfirskattanefndar sem krafist er að felldur verði úr gildi. Í úrskurðinum er byggt á þessu og með því talið að heimildin sem um ræðir sé byggð á þeirri forsendu að hagnaður af sölu eigna, sem endurfjárfesting taki til, falli til skattlagningar hér á landi. Hér verður að líta svo á að forsenda þess að heimilt sé að fresta skattlagningu söluhagnaðar eins og kveðið er á um í 1. mgr. 13. gr. 75/1981, sbr. nú 1. mgr. 14. gr. laga nr. 90/2003, sé sú að hinar fyrnanlegu eignir, sem endurfjárfestingin tekur til, verði fyrndar samkvæmt íslenskum lagareglum og komi til skattlagningar á Íslandi í samræmi við fyrirmæli þeirra. Fallast verður á þau rök stefnda að rekstur stefnanda í Danmörku sé utan íslenskrar skattalögsögu og að heimild til fyrningar eigna í rekstri, sem skattskyldur er í öðru ríki, fari alfarið eftir þeim lögum sem þar gilda. Með vísan til þessa verður að telja réttmæta þá niðurstöðu í úrskurði yfirskattanefndar að stefnanda sé ekki heimilt á grundvelli framangreindra lagaákvæða að fyrna sérstakri fyrningu, á móti tekjufærslu skattskylds söluhagnaðar af fyrnanlegum eignum, fyrnanlegar eignir sem hún hefur aflað sér erlendis. Verður því ekki á þau rök stefnanda fallist að með því að túlka umrædd lagaákvæði á þennan hátt hafi yfirskattanefnd tekið ákvörðun sem henni hafi verið óheimilt að taka samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar. Ber að hafna því að með úrskurði yfirskattanefndar hafi verið brotið gegn umræddu stjórnarskrárákvæði eins og stefnandi heldur fram.

Um staðfesturétt er fjallað í 2. kafla EES-samningsins en samkvæmt 2. mgr. 31. gr. hans felur staðfesturéttur í sér rétt til að hefja og stunda sjálfstæða atvinnustarfsemi og til að stofna og reka fyrirtæki með þeim skilyrðum sem gilda að landslögum um ríkisborgara þess ríkis þar sem staðfestan er fengin. Samkvæmt þessu er staðfesturéttinum ætlað að tryggja ákveðna réttarstöðu þess sem vill hefja og stunda atvinnustarfsemi í viðkomandi ríki en leggur ekki beinar skyldur á ríkið sem hann flytur frá í því sambandi. Reglan um bann við höftum á flutningi fjármagns í eigu þeirra sem búsettir eru í aðaldarríkjum EB eða EFTA-ríkjum kemur fram í 40. gr. EES-samningsins. Hér verður ekki talið að reglan tryggi að skattareglum hér á landi verði beitt á þann hátt sem stefnandi telur að leiði af þessu ákvæði EES-samningsins. Ekki verður heldur fallist á að þarna sé um mismunun að ræða vegna ríkisfangs eða af öðrum ástæðum sem samningurinn tekur til. Að þessu virtu er ekki unnt að fallast á að stefnandi geti átt rétt á því samkvæmt tilvitnuðum ákvæðum EES-samningsins að heimildir í skattalögum á Íslandi til að fyrna eignir vegna skattskylds söluhagnaðar, samkvæmt því sem að framan er rakið, verði túlkaðar með þeim hætti að ekki skipti máli hvort endurfjárfesting í fyrnanlegum eignum eigi sér stað hér á landi eða erlendis. Niðurstaða yfirskattanefndar er, eins og áður er komið fram, byggð á því að vegna skattalegra afleiðinga verði að túlka ákvæðin um sérstaka fyrningu á móti tekjufærslu söluhagnaðar og frestun skattlagningar söluhagnaðar af fyrnanlegum eignum þannig að endurfjárfesting fari fram hér á landi. Í úrskurðinum segir enn fremur að ekki verði séð að neitt fordæmi dómstóls EB liggi fyrir sem gefi sérstakt tilefni til að ætla að niðurstaðan í máli hennar feli í

sér mismunun í skattalegu tilliti sem brjóti gegn frelsisákvæðum EES-samningsins. Stefnandi vísaði í munnlegum málflutningi til dóms Evrópudómstólsins frá 26. október sl. Málið höfðaði framkvæmdastjórn bandalagsins gegn Portúgal þar sem leitað var staðfestingar á því að ákvæði í skattalögum þar sem skattaundanþága vegna öflunar íbúðarhúsnæðis var bundin því skilyrði að nýtt húsnæði yrði keypt í Portúgal. Komst dómurinn að þeirri niðurstöðu að lagaákvæðið bryti gegn 18., 39. og 43. gr. Rómarsamningsins og 28. og 31. gr. EES-samningsins. Túlkun 31. gr. EES-samningsins er í dóminum byggð á samhliða túlkun 18. gr., 39. gr. og 43. gr. Rómarsamningsins og 28. gr. EES-samningsins. Verður ekki fallist á að þar hafi verið fjallað um sambærileg atriði og þau sem hér reynir á við túlkun á því hvort 31. gr. EES-samningsins hafi áhrif á úrlausn sakarefnisins sem hér um ræðir á þann hátt sem stefnandi telur. Með vísan til alls þessa verður ekki fallist á að með úrskurðinum, sem krafist er að felldur verði úr gildi, hafi verið brotið gegn tilvitnuðum ákvæðum EES-samningsins.

Stefnandi byggir jafnframt á því að hún hafi verið með skattalega heimilisfesti á Íslandi á árinu 2001 og því eigi að meðhöndla ráðstafanir, sem leiði af framtali þess tekjuárs, eins og stefnandi beri fulla og ótakmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. gr. laga nr. 75/1981, nú 1. gr. laga nr. 90/2003, en ekki takmarkaða skattskyldu samkvæmt 3. gr. sömu laga. Úrskurður yfirskattanefndar er byggður á því að söluhagnaður stefnanda, sem frestað var að skattleggja, stafi af atvinnurekstri hennar hér á landi sem hafi verið seldur á árinu 2001 og teljist því atvinnurekstrar tekjur hennar, sbr. B-lið 7. gr. laga nr. 75/1981, sbr. nú B-lið 7. gr. laga nr. 90/2003. Samkvæmt því taki 4. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003 til skattlagningar þessara tekna, en í lagagreininni eru taldir þeir sem bera takmarkaða skattskyldu hér á landi. Þar með getur stefnandi ekki borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu hér samkvæmt 1. gr. sömu laga enda hefur hún talið fram til skatts í Danmörku á árunum 2002 til 2004 eins og skattframtöl, sem hún hefur lagt fram í málinu, sýna. Verður að hafna því að þetta atriði hafi áhrif á úrlausn málsins á þann hátt að það geti leitt til ógildingar úrskurðar yfirskattanefndar eða að viðurkenningarkrafa stefnanda verði tekin til greina.

Þá er ekki unnt að fallast á það með stefnanda að úrskurður yfirskattanefndar brjóti í bága við 27. gr. samnings milli Norðurlandanna til að komast hjá tvísköttun sem fjallar um bann við mismunun. Hér verður ekki talið að stefnandi hafi sætt mismunun á þann hátt sem þetta ákvæði tekur til eða að það eigi við um úrlausn yfirskattanefndar í hinum umdeilda úrskurði.

Með vísan til þess sem hér hefur verið rakið verður ekki fallist á kröfur stefnanda í málinu og ber því að sýkna stefnda af þeim.

Rétt þykir með vísan til 3. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála að málskostnaður falli niður.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda verður greiddur úr ríkissjóði, þar með talin þóknun lögmanns hennar, Önnu Lindu Bjarnadóttur hdl., sem þykir hæfilega ákveðinn 350.000 krónur án virðisaukaskatts.

Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari kveður upp dóminn.

DÓMSORÐ:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Hrafnhildar Njálsdóttur, í máli þessu.

Málskostnaður fellur niður.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda greiðist úr ríkissjóði, þar með talinn þóknun lögmanns hennar, Önnu Lindu Bjarnadóttur hdl., 350.000 krónur.

Sigríður Ingvarsdóttir