

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 1. febrúar 2011 í máli nr. E-4840/2010:

Dóri ehf

(Páll Jóhannesson hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Óskar Thorarensen hrl.)

I.

Mál þetta, sem var dómtekið 14. janúar 2011, er höfðað af Dóra ehf., Gerðavegi 32, Garði, gegn íslenska ríkinu.

Dómkröfur stefnanda eru þær að úrskurður skattstjórans í Reykjanesumdæmi, uppkveðinn 28. apríl 2009, verði felldur úr gildi og að viðurkennt verði að kaupverð aflamarks samkvæmt kaupsamningi, dags. 24. október 2006, samtals að fjárhæð 45.000.000 króna, teljist frádráttarbær kostnaður í skattskilum stefnanda tekjuárið 2006, gjaldárið 2007. Þá krefst stefnandi málskostnaðar.

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

II.

Málsatvik

Stefnandi er einkahlutafélag sem starfrækir fiskiskipaútgerð. Með kaupsamningi 24. október 2006 keypti félagið veiðiheimildir af Rifi ehf. en hluti þeirra voru skráðar á bátinn Svan EA-114 sem stefnandi mun hafa keypt samkvæmt samningi, dags. 19. október 2006. Veiðiheimildirnar voru sundurliðaðar með eftirfarandi hætti í fyrrgreindum kaupsamningi:

„Vistað á Svani EA-114 (2622):

Krókaafhlutdeild í þorski 0,16164270%

Krókaafلامark í þorski 250.000 kg.

Krókaafhlutdeild í ýsu 0,12789650%

Krókaafلامark í ýsu 82.494 kg.

Verður afhent til vistunar á Sigga Bjarna GK-5 (2454)

Aflahlutdeild í ýsu 0,16888370%

Aflamark í ýsu 167.506 kg.“

Í samningnum var söluverðmæti veiðiheimildanna skipt þannig: „Aflamark og krókaafلامark, kr. 45.000.000, - Aflahlutdeild og krókaafلامlutdeild kr. 593.750.000, - eða samtals kr. 638.750.000,-“ Kaupin tóku einnig til veiðarfæra Svans EA-114 og nam kaupverð þeirra 5.000.000 króna. Heildarkaupverð samkvæmt samningnum var því 643.750.000 krónur.

Í skattframtali 2007 og í ársreikningi 2006 mun stefnandi hafa eignfært þá aflahlutdeild sem keypt var með framangreindum samningi en fært kostnað við kaupin á aflamarkinu, þ.e. 45 milljónir króna, til gjalda.

Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi 26. febrúar 2009 var óskað eftir því að stefnandi léti embættinu í té hreyfingalista yfir kaup og sölu á aflahlutdeildum og aflamarki á árunum 2006 og 2007. Stefnandi lét umbeðin gögn af hendi 13. mars sama ár. Með bréfi 18. mars 2009 óskaði skattstjórinn síðan eftir því að stefnandi færði lagaleg rök fyrir því að heimilt væri að gjaldfæra óveitt aflamark yfirstandandi fiskveiðiárs eins og stefnandi hafði gert. Í því sambandi var vísað til tveggja úrskurða yfirsattanefndar nr. 262/2002 og 218/2006 og ákvæðis 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt sem og 2. másl. 3. mgr. ákvæðisins. Þessu bréfi var svarað 20. sama mánaðar en þar sagði að aflamark og krókaafلامark væru heimildir sem fengjust til ráðstöfunar á yfirstandandi fisveiðiári og væru því ekki færðar til eignar. Þess vegna hafi þær fjárhæðir, sem kæmu fram í bréfi skattstjórans, verið gjaldfærðar á árinu 2006.

Skattstjórinn tilkynnti með bréfi 24. mars 2009 að hann hygðist hafna gjaldfærslu á 45 milljónum króna í ársreikningi stefnanda 2006 og skattframtali 2007 en hækka eignfærðar veiðiheimildir félagsins um sömu fjárhæð. Kom fram að hér væri ótvírætt um að ræða „framsal (sölu) á aflahlutdeild þar sem aflamark yfirstandandi fiskveiðiárs fylgir“. Veitti skattstjórinn stefnanda 16 daga frest til að koma á framfæri skriflegum athugasemdum við hina boðuðu endurákvörðun. Ekki liggur fyrir að stefnandi hafi brugðist við þessu bréfi.

Hinn 28. apríl 2009 úrskurðaði skattstjórinn í Reykjanesumdæmi að hin boðuða endurákvörðun opinberra gjalda kæmi til framkvæmda, sbr. 1. og 5. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003. Við það lækkaði yfurfæranlegt rekstrartap stefnanda gjaldárið 2007 úr 49.083.431 krónu í 4.083.431 krónu og tekjuskattsstofn gjaldársins 2008 hækkaði úr 56.679.260 krónum í 101.679.260 krónur.

1. Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi telur að ógilda beri úrskurð skattstjórans í Reykjanesumdæmi 28. apríl 2009 þar sem niðurstaða hans eigi sér hvorki stoð í orðalagi 48. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt né í skipan fiskveiðistjórnunarlaganna nr. 38/1990, sbr. lög nr. 116/2006. Vísar stefnandi til þess að skattlagning verði að byggjast á lögum í þrengri merkingu, þ.e. settum lögum af Alþingi, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Verði ákvarðanir um skattskyldu manna að hafa skýra lagastoð og megi ekki ganga í berhögg við lög.

Stefnandi byggir á því að þegar aflamarki hefur verið úthlutað fyrir tiltekið fisveiðiár sé aflamarkið aðgreinanlegt verðmæti frá aflahlutdeildinni. Telur stefndi að rök skattstjórans, sem girði fyrir gjaldfærslu aflahlutdeildar samkvæmt 48. gr. laga nr. 90/2003, eigi ekki við þegar aflamarki fyrir tiltekið fisveiðiár hafi verið úthlutað. Samkvæmt fyrrgreindu ákvæði 48. gr. laganna sé óheimilt að fyrna stofnkostnað við kaup á réttindum sem ekki rýrna en þar falli undir keyptur réttur til nýtingar á náttúruauðæfum, svo sem kaup á varanlegri aflahlutdeild og sambærilegum réttindum, en ljóst sé að verðmæti slíkra réttinda megi ekki færa til frádráttar skattskyldum tekjum. Stefnandi vísar til þess að aflamark sé að því leyti ólíkt aflahlutdeild að aflamark sé verðmæti sem hafi takmarkaðan líftíma og rýrni í samræmi við notkun. Telur stefnandi að framangreind 48. gr. laga nr. 90/2003 standi því ekki í vegi að gjaldfæra kostnað sem stofnast við kaup á slíkum réttindum, sbr. 31. gr. laganna, þó að kaupin á úthlutaðu aflamarki fari fram samhliða kaupum á aflahlutdeild.

Þá sé óumdeilt að við skattframkvæmd hafi verið litið svo á að heimilt sé að gjaldfæra kostnað við kaup á leigukvóta/aflamarki þegar það er keypt án aflahlutdeildar. Endurákvörðun skattstjórans sé reist á því að þar sem óheimilt sé að færa verðmæti varanlegra aflahlutdeildar til frádráttar á skattskyldum tekjum eigi það sama við um úthlutað aflamark þegar það er keypt samhliða aflahlutdeildinni. Stefnandi telur að þessi túlkun samræmist ekki orðalagi ákvæðisins, athugasemdum við það eða tilgangi þess. Þá sé hún í andstöðu við skipan fiskveiðistjórnunarlaganna sem geri beinlínis ráð fyrir því að aflahlutdeild og aflamark séu aðgreinanleg réttindi eftir að aflamarki hefur verið úthlutað.

Stefnandi vísar til þess að kaupsamningur stefnanda beri með sér að ætlunin hafi verið að kaupa óveitt aflamark yfirstandandi fiskveiðiárs og hafi kaupverðið verið sérstaklega tilgreint í kaupsamningnum. Því eigi að vera ljóst hvað stefnandi greiddi fyrir aflamarkið og hvað hann greiddi fyrir varanalega aflahlutdeild. Telur stefnandi að sú löggjöf sem skattstjórinn vísaði til hafi ekki veitt honum heimild til að hafna gjaldfærslu í ársreikningi 2006 og á skattframtali 2007 en hækka eignfærðar veiðiheimildir stefnanda um sömu fjárhæð.

Þessu til viðbótar byggir stefnandi á því að endurákvörðunin feli í sér brot á jafnræðisreglu stjórnarsýsluréttarins, sbr. 11. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Fáí úrskurður skattstjórans að standa njóti stefnandi lakari skattalegrar meðferðar en kaupendur aflamarks sem ekki kaupa aflahlutdeild samhliða aflamarki. Stefnandi byggir á því að kaupandi óveidds aflamarks sé í sömu lagalegu stöðu hvort sem hann kaupir eða kaupir ekki aflahlutdeild af sama aðila. Endurákvörðun skattstjórans feli í sér að þeim sé mismunað en ekkert í lögum fáí réttlætt slíka

mismunun. Í öðru tilvikinu fái skattaðili að gjaldfæra verðmæti aflamarksins en í hinu tilvikinu sé honum meinað að gera það samkvæmt niðurstöðu skattstjóra. Telur stefnandi að það fari gegn jafnræðisreglu stjórnsluréttarins og því beri að fella úrskurð skattstjórans úr gildi.

Þá telur stefnandi að fella beri úrskurðinn úr gildi þar sem hann sé reistur á ómálefnalegum sjónarmiðum. Telur hann að skattstjóri hafi horft til þess við ákvörðun sína hvort stefnandi keypti önnur sjálfstæð verðmæti en aflamarkið. Ólöglegt sé að líta til skattalegrar meðferðar á algerlega sjálfstæðum verðmætum og heimfæra tilvik sem sé ósambærilegt undir sama lagaákvæði. Við úthlutun aflamarks hafi tengslin við aflahlutdeildina verið rofin. Því sé skattstjóra ekki heimilt að líta til skattalegrar meðferðar á aflahlutdeild við mat á því hvort heimila skuli gjaldfærslu á aflamarki nema að lög geri beinlínis ráð fyrir því. Hvorki tekjuskattslög, nr. 90/2003, né lög nr. 38/1990 um stjórn fiskveiða geri ráð fyrir slíkri samvinnun á skattalegri meðferð. Því telur stefnandi að úrskurðurinn brjóti í bága við þá meginreglu stjórnsluréttar að stjórnvaldsákvæðanir megi ekki byggjast á ómálefnalegum sjónarmiðum. Því beri að fella hann úr gildi.

Um lagarök vísar stefnandi til laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, einkum 31. gr. og 48. gr. Þá vísar stefnandi til ákvæða stjórnslulaga nr. 37/1993 og tilvitnaðra meginreglna stjórnsluréttar, þ.e. lögætisreglunnar, jafnræðisreglunnar og réttætisreglunnar. Jafnframt vísar stefnandi til stjórnarskrárinnar nr. 33/1944, einkum ákvæða 65. gr., 40. gr. og 77. gr. með síðari breytingum. Stefnandi vísar enn fremur til ákvæða laga um fiskveiðistjórnun. Varðandi varnarþing vísar stefnandi til 3. mgr. 33. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Um málskostnaðarkröfu stefnanda vísar hann til XXI. kafla sömu laga, aðallega 129. gr. og 130. gr.

2. Málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi telur að vísa eigi frá dómi viðurkenningarkröfu stefnanda ex officio. Hafi ekki verið sýnt fram á að eitthvað sérstakt felist í viðurkenningarkröfunni sem ekki felst í aðalkröfu. Þá bendir stefndi á að skattstjóri taki ákvörðun í stjórnslu en það sé ekki hlutverk dómstóla að taka slíkar ákvarðanir.

Stefndi mótmælir enn fremur öllum málsástæðum stefnanda. Hann vísar til þess að kveðið sé á um aflahlutdeild og aflamark í lögum nr. 38/1990 um stjórn fiskveiða með áorðnum breytingum, sbr. nú lög nr. 116/2006. Ráðist aflamark skips á hverju veiðitímabili af leyfðum heildarafla viðkomandi tegundar og hlutdeild skipsins í þeim heildarafla, sbr. 4. mgr. 8. gr. laga nr. 116/2006. Þannig leiði aflamark skipa af aflahlutdeild þeirra. Í aflahlutdeild felist „fémæt réttindi“ sbr. orðlag í Hrd. 1993:2061 og hafi þau gengið kaupum og sölum frá því að það var unnt. Samkvæmt greindum kaupsamningi hafi stefnandi keypt veiðiheimildir, þ.e. aflahlutdeild sem tilteknu aflamarki hafði verið úthlutað á fyrir fiskveiðiárið 2006-2007. Telur stefndi að þó að ætlað verðmæti þess aflamarks sem var óveitt á samningsdegi hafi verið tilgreint með sérgreindri fjárhæð í kaupsamningi verði ekki séð að það breyti neinu í skattalegum skilningi, enda leiði aflamarkið af hinni keyptu aflahlutdeild. Engu breyti þó að seljendur hefðu út af fyrir sig getað framselt aflamark sitt til stefnanda sem þá hefði getað gjaldfært þá fjárhæð sem greidd hefði

verið fyrir aflamarkið í rekstri sínum. Telur stefndi að þessu megi líkja við að rekstraraðili kaupi fasteign sem hann hafi áður haft á leigu en þá sé óheimilt að gjaldfæra leigukostnað frá kaupdegi þótt leiga fram að þeim tíma geti talist frádráttarbær rekstrarkostnaður. Ekki verði sé að þetta gangi í berhögg við almenna reglu um frádráttarbærni rekstrarkostnaðar eins og stefnandi haldi fram og er þeirri málsástæðu stefnanda mótmælt.

Stefndi telur að þó að skipum sé heimilt að nýta aflmark sem úthlutað sé miðað við aflahlutdeild annarra skipa skapi það engin önnur réttindi en heimild til veiðanna á viðkomandi fiskveiðiári. Engin réttindi skapist þannig til lengri tíma. Telur stefndi að aflmark sé í reynd einungis ein þeirra eignarheimilda sem fylgi aflahlutdeild. Aflahlutdeild fylgi þannig m.a. réttur til nýtingar aflamarks á fiskveiðiárinu. Aflahlutdeild sé ófyrnanleg eign samkvæmt 48. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Engin lagaheimild veiti heimild til að taka tiltekinn þátt þessara eignarréttinda og færa til gjalda í skattskilum svo sem stefnandi hafi gert. Verði að telja aflamarkið hluta af hinni ófyrnanlegu eign, þ.e. aflahlutdeildinni. Með kaupum á aflahlutdeild hafi stefnandi ekki lagt út í kostnað sem hafi á árinu átt að ganga til að afla tekna, tryggja þær eða halda þeim við og því telur stefndi að hér sé ekki um rekstrarkostnað að ræða í skilningi 31. gr. laga nr. 90/2003.

Stefndi telur að þegar litið sé til skipunar laga um stjórn fiskveiða sé ljóst að aflamark leiði af aflahlutdeild enda ráði aflahlutdeild mestu um það magn sem falli í hlut skips. Þó að ekki sé sérstaklega getið um aflamark í 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 verði að telja að skýra beri ákvæðið svo í ljósi fyrrgreindrar skipunar laga um stjórn fiskveiða að það taki til þess þegar aflamark yfirstandandi fiskveiðis fylgi framsali aflahlutdeildar. Að mati stefnda sé óveitt aflamark ósérgreindur hluti aflahlutdeildar þegar viðskipti eigi sér stað enda sé hvergi minnst á aflamark í skýringum við 48. gr. laga nr. 90/2003. Telur stefndi að löggjafinn líti svo á að þegar aflahlutdeild sé seld fylgi óveitt aflamark ársins við gerð kaupsamnings í þeim viðskiptum. Styðji úrskurðir yfirsattanefndar þessa niðurstöðu.

Stefndi telur samkvæmt framansögðu að úrskurður skattstjóra sé í fullu samræmi við stjórnarskrá og lög og eigi sér skýra lagastoð. Er öðru mótmælt sem röngu og ósönnuðu. Þá mótmælir stefndi málsástæðu stefnanda um að endurákvörðunin feli í sér brot gegn jafnræðisreglu. Verði ekki fallist á að ráðstöfun aflamarks án aflahlutdeildar til þriðja aðila veiti honum rétt til gjaldfærslu enda sé þar ekki um samanburðarhæf tilvik að ræða. Í jafnræðisreglunni felist að sambærileg mál séu meðhöndluð á sama hátt en það liggja fyrir að niðurstaða skattstjóra samræmist m.a. niðurstöðu í úrskurði yfirsattanefndar í máli nr. 218/2006. Á sama hátt verði ekki fallist á að niðurstaða skattstjóra hafi verið ómálefnaleg enda rökstyðji hann niðurstöðu sína skilmerkilega með vísan til laga og fyrri fordæma.

Um málskostnaðarkröfu stefnda vísar hann til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991.

IV.

1. Ógildingarkrafa stefnanda

Í úrskurði skattstjóra Reykjanesumdæmis, sem krafist er ógildingar á, var komist að þeirri niðurstöðu að stefnandi hefði ekki getað fært kostnað við kaup á

aflamarki samkvæmt kaupsamningi 24. október 2006 til gjalda í skattskilum sínum og dregið hann frá tekjum sínum á árinu 2006. Um þessa niðurstöðu er í úrskurðinum vísað til 1. mgr. og 2. málsl. 3. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Opinber gjöld stefnanda voru á þessari forsendu endurákvörðuð fyrir gjaldárin 2007 og 2008 á grundvelli 1. mgr. og 5. mgr. 96. gr. laganna. Stefndi hefur fært þau rök fyrir framangreindri ákvörðun að í skattalegu tilliti teljist það aflamark, sem ágreiningurinn lýtur að, hluti þeirra aflahlutdeilda sem stefnandi keypti í umrætt sinn og að kaupin á veiðiheimildunum í heild falli því undir 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003. Stefnandi er ósammála þessari túlkun stefnda. Hann telur að greina verði á milli aflahlutdeilda og aflamarks í viðskiptum með veiðiheimildir og að einungis kaup á aflahlutdeild falli undir framangreint ákvæði laganna.

Áður en vikið verður að efni 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 er rétt að gera nokkra grein fyrir þeim reglum sem gilda um aflahlutdeild og aflamark. Þegar stefnandi keypti umræddar veiðiheimildir höfðu lög nr. 116/2006 um stjórn fiskveiða tekið gildi. Þar er í 2. mgr. 8. gr. útskýrt hvað átt sé við með aflahlutdeild en það er sú hlutdeild af leyfðum heildarafla fiskitegundar ár hvert, sem einstökum skipum hefur verið úthlutað, og helst þessi hlutdeild óbreytt milli ára. Samkvæmt 12. gr. laganna er meginreglan sú að aflahlutdeild fiskiskips fylgi við eigendaskipti á skipinu auk þess sem hún er almennt framseljanleg að hluta eða öllu leyti. Aflamark fiskiskips er aftur á móti það magn sem skipi er heimilt að veiða af viðkomandi fiskitegund á hverju veiðitímabili en það magn ræðst, eins og fram kemur í 4. mgr. 8. gr. laganna, annars vegar af leyfðum heildarafla tegundarinnar og hins vegar af aflahlutdeild fiskiskipsins. Ber Fiskistofu að senda tilkynningar um aflamark hvers skips í upphafi veiðitímabils eða vertíðar. Samkvæmt 15. gr. laganna er almennt heimilt að flytja aflamark milli skipa en slíkan flutning ber að tilkynna Fiskistofu eigi síðar en 15 dögum eftir að veiðitímabili lýkur. Í tilkynningunni skulu m.a. koma fram upplýsingar um magn aflamarks auk upplýsinga um verð nema þegar aflamark er flutt milli skipa í eigu sama aðila, sbr. 2. málsl. 2. mgr. 15. gr. laganna.

Úthlutun á aflamarki felur samkvæmt framansögðu í sér leyfi til að veiða tilgreint magn af ákveðinni fiskitegund yfir tiltekið tímabil meðan aflahlutdeild er varanlegt hlutfall nýtingarréttar á óskilgreindu magni ákveðinnar fiskitegundar. Aflamark rýrnar eftir því sem meira er veitt meðan veiðar hafa engin áhrif á hina varanlegu aflahlutdeild sem viðkomandi fiskiskipi hefur verið úthlutað. Fyrir liggur að viðskipti með aflamark geta farið fram óháð viðskiptum með aflahlutdeild og er upplýst að aflamark hefur sjálfstætt verðgildi eins og ákvæði 2. málsl. 2. mgr. 15. gr. laga nr. 116/2006 ber vott um. Af lögunum má einnig ráða að framsal á aflahlutdeild fiskiskips samkvæmt 6. mgr. 12. gr. laganna veitir ekki nýtingarrétt á yfirstandandi fiskveiðiári heldur tryggir það framsalshafa einungis hlutdeild í heildarnýtingarrétti á komandi fiskveiðiárum. Lögin virðast heldur ekki koma í veg fyrir að aflahlutdeild fiskiskips sé framseld án þess að það aflamark fylgi með í kaupunum sem úthlutað hefur verið á grundvelli aflahlutdeildarinnar í upphafi fiskveiðiársins og eftir er að veiða upp í þegar viðskiptin fara fram. Samkvæmt þessu er rétt að líta á úthlutað aflamark sem sérstakan, tímabundinn rétt fiskiskips til að veiða tiltekið magn af fiskitegund, sem í viðskiptum með veiðiheimildir er eðlilegt að aðgreina frá hinni varanlegu aflahlutdeild, líkt og gert var í kaupsamningi stefnanda við Rif ehf. frá 24. október 2006. Ekki er hins vegar fallist á það sjónarmið stefnda að óveitt aflamark verði að teljast „ósérgreindur hluti“ aflahlutdeilda þegar viðskipti eigi sér stað með veiðiheimildir.

Ákvæði 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003, sem niðurstaða úrskurðar skattstjóra var reist á, er svohljóðandi: „Stofnkostnað við kaup á réttindum sem ekki rýrna vegna notkunar er eigi heimilt að fyrna. Til stofnkostnaðar samkvæmt þessari málsgrein telst m.a. keyptur réttur til nýtingar á náttúruauðæfum, svo sem kaup á varanlegri aflahlutdeild og sambærilegum réttindum.“ Í 2. másl. 3. mgr. greinarinnar er enn fremur kveðið á um að verðmæti keyptrar réttinda, sem óheimilt er að fyrna, megi ekki færa til frádráttar skattskyldum tekjum. Þó sé heimilt að telja til rekstrarkostnaðar skv. 31. gr. verðmæti þessara réttinda ef þau falla niður eða hlutfallslega ef þau eru skert verulega lögum samkvæmt.

Ákvæði þetta kom inn í lög um tekju- og eignarskatt, nr. 75/1981, með lögum nr. 118/1997. Tilefni lagasetningarinnar má rekja til dóms Hæstaréttar Íslands frá 18. nóvember 1993 í máli nr. 291/1993. Í almennum athugasemdum, sem fylgdu frumvarpinu sem varð að lögunum, kemur fram að í dóminum hafi verið komist að þeirri niðurstöðu að heimilt væri að færa keypta aflahlutdeild til gjalda eins og um væri að ræða fyrnanlega eign samkvæmt lögum um tekju- og eignarskatt. Hafi þótt álitamál hvort þessi niðurstaða væri eðlileg með tilliti til þeirrar meginreglu skattalaga að til rekstararkostnaðar skuli aðeins telja þann kostnað sem lagt er í vegna viðkomandi atvinnustarfsemi. Samkvæmt þeirri reglu skuli „einungis gjaldfæra stofnkostnað eigna í samræmi við þá verðmætarýrnun sem hlýst af notkun þeirra við framleiðsluna“. Á það hafi verið bent að lítil rök stæðu til þess að ætla að „verðmæti aflahlutdeildar rýrni við notkun“. Þá kemur fram að við athugun nefndar á þessu álitafni hafi verið aflað upplýsinga frá þremur ríkjum þar sem veiðiheimildir eru framseljanlegar. Hafi meginreglan þar verið sú að ekki væri heimilt að afskrifa stofnkostnað veiðiheimilda. Margt hafi verið talið mæla með því að breyta reglum um þetta atriði hér á landi „á þann veg að keypt aflahlutdeild verði ekki frádráttarbær frá rekstrartekjum og verði með hana farið að flestu leyti eins og ófyrnanlegar eignir, svo sem lönd og lóðir“.

Í athugasemdum við 2. gr. frumvarpsins, sem varð að 50. gr. A í lögum nr. 75/1981, kemur fram að ákvæði greinarinnar væru almenn í þeim skilningi að þau tækju til allra keyptrar réttinda sem ekki rýrna við notkun. Varðandi aflahlutdeild var hugtakið útskýrt með tilliti til þágildandi laga um stjórn fiskveiða en síðan sagði eftirfarandi:

„Aflahlutdeild skips helst að meginstefnu óbreytt milli ára. Því er ekki um að ræða verðmætarýrnun vegna notkunar eða aldurs líkt og kemur fram í skilgreiningu 32. gr. varðandi fyrnanlegar eignir. Þá er enn síður um það að ræða að með kaupunum sé verið að leggja út í kostnað sem á árinu á að ganga til að afla tekna, tryggja þær eða halda þeim við, og því ekki um að ræða rekstararkostnað í skilningi 31. gr. laganna. Af þeirri ástæðu er í 3. mgr. tekið fram að gjaldfærsla sé ekki heimil.“

Í athugasemdunum var ekki vikið sérstaklega að því hvernig haga skyldi skattalegri meðferð á aflamarki sem fylgdu með kaupum á aflahlutdeild skips. Hins vegar er ljóst að þær röksemdir, sem færðar voru fram fyrir því að breyta reglum um fyrningu varanlegrar aflahlutdeildar fiskiskips, áttu ekki við um tímabundinn rétt til nýtingar á ákveðnu magni fiskitegundar, eins og úthlutað aflamark felur í sér.

Í framangreindu máli, sem leyst var úr með dómi Hæstaréttar Íslands 18. nóvember 1993, voru atvik hliðstæð því máli sem hér er til umfjöllunar á þann hátt að hinar keyptu veiðiheimildir voru annars vegar aflamark og hins vegar aflahlutdeild. Í rekstrarreikningi kaupandans voru kvótakaup þessi ósundurliðuð. Skattstjóri úrskurðaði að eignfæra skyldi öll kaupin á „langtímakvóta“ eða aflahlutdeild og fyrna með nánar tilgreindum hætti en hins vegar stóð gjaldfærsla á þeim hluta viðskiptanna er laut að aflamarki óbreytt í rekstrarreikningi. Enginn ágreiningur virðist því hafa verið um heimild skattaðila til að gjaldfæra kaupverð aflamarksins þó að samhliða hafi hann einnig keypt aflahlutdeild. Fyrrgreindum lögum nr. 118/1997 var ljóslega ætlað að breyta því hvernig kaup á varanlegri aflahlutdeild fiskiskipa skyldu meðhöndluð í skattalegu tilliti í kjölfar fyrrgreinds dóms Hæstaréttar Íslands. Hvorki orðalag laganna né athugasemdir, sem fylgdu frumvarpi því er varð að lögum nr. 118/1997, gefa hins vegar til kynna að lögnum hafi verið ætlað að breyta þeirri ólíku meðhöndlun sem kaup á aflamarki og kaup á aflahlutdeild virðast hafa fengið í skattalegu tilliti á þessum tíma þó að viðskiptin færu fram í einu lagi.

Eins og að framan greinir byggðist endurákvörðun skattstjóra á opinberum gjöldum stefnanda fyrir gjaldárin 2007 og 2008 á því að kaupin á aflamarkinu væru aðeins hluti af kaupum á aflahlutdeild og því ættu viðskiptin í heild að falla undir 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003. Sem dæmi um kaup á réttindum, sem ekki rýrna vegna notkunar, er í ákvæðinu vísað til kaupa á rétti til nýtingar á náttúruauðæfum svo sem varanlegri aflahlutdeild. Þar er ljóslega ekki átt við úthlutað aflamark sem er tímabundinn nýtingarréttur sem rýrnar við notkun eins og hér hefur verið gerð grein fyrir. Lögskýringargögn, sem varpa ljósi á tilurð og tilgang ákvæðisins, gefa að mati dómsins enn fremur til kynna að rétt sé að gera greinarmun á aflamarki og aflahlutdeild við skýringu á ákvæðinu jafnvel þó að kaup á þessum veiðiheimildum fari fram í einu lagi. Eins og rakið hefur verið þá samrýmist sá skilningur enn fremur betur ákvæðum laga nr. 116/2006 um stjórn fiskveiða en sú túlkun á 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 sem lögð var til grundvallar í úrskurði skattstjórans. Það er því niðurstaða dómsins að það bann sem felst í ákvæðinu nái aðeins til stofnkostnaðar við kaup á aflahlutdeild en ekki til þess kostnaðar sem hlýst af því að kaupa á sama tíma það aflamark sem úthlutað hefur verið á grundvelli aflahlutdeildarinnar en er óveitt á kaupdegi. Niðurstöðu úrskurðar skattstjóra frá 28. apríl 2009 brestur því lagastoð og verður fallist á kröfu stefnanda um að fella úrskurðinn úr gildi.

2. Viðurkenningarkrafa stefnanda

Viðurkenningarkrafa stefnanda miðar að því að dómstóll kveði á um rétt stefnanda til að gjaldfæra allan kostnað við kaupin á aflamarkinu, samtals 45 milljónir króna og draga hann frá tekjum félagsins í skattskilum þess fyrir gjaldárið 2007.

Fjallað er um heimild til frádráttar frá tekjum í atvinnurekstri í 31. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Samkvæmt 1. mgr. greinarinnar er heimilt að draga frá tekjum er stafa af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi m.a. rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim

við. Aflamark miðast við einstakt fiskveiðiár sem hefst 1. september ár hvert og nær til 31. ágúst ári síðar, sbr. 2. mgr. 3. gr. og 4. mgr. 8. gr. laga nr. 116/2006. Í 3. mgr. 11. gr. laganna er þó takmörkuð heimild til að flytja allt að 15% af aflamarki frá einu fiskveiðiári yfir á næsta fiskveiðiár. Kaup stefnanda á aflamarkinu fóru fram í október 2006 en gátu samkvæmt framansögðu gengið til að afla tekna árinu 2007, jafnvel 2008. Samkvæmt almennt skattframtækni, sbr. úrskurð yfirskattanefndar í máli nr. 83/2008, er ekki unnt að ganga út frá því miðað við þau gögn sem liggja fyrir að stefnandi hafi átt lögvarinn rétt til að draga allan stofnkostnað af kaupum á aflamarkinu frá tekjum sínum á einu gjaldári eins og hann krefst viðurkenningar á.

Þá er til þess að líta að þessi dómkrafa stefnanda lýtur ekki að lögmæti tiltekinna athafna eða ákvörðunar stjórnvalds, heldur miðar hún að því að dómstóll kveði á um tiltekin réttindi stefnanda til handa á grundvelli ákvæða laga nr. 90/2003. Verður að ganga út frá því að það sé einungis á valdi skattyfirvalda en ekki dómstóla að kveða á um inntak þeirra réttinda sem stefnandi gerir kröfu um, eins og fyrirmælum laganna er háttáð. Ber samkvæmt öllu framansögðu að vísa þessari kröfu frá dómi.

3. Málskostnaður o.fl.

Í ljósi framangreindrar niðurstöðu um gildi úrskurðar skattstjórans frá 28. apríl 2009 og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 er fallist á að stefnda beri að greiða stefnanda málskostnað sem telst hæfilega ákveðinn 450.000 krónur.

Ásmundur Helgason héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

D Ó M S O R Ð:

Vísað er frá dómi kröfu stefnanda, Dóra ehf., um að viðurkennt verði að kaupverð aflamarks samkvæmt kaupsamningi, dags. 24. október 2006, samtals að fjárhæð 45.000.000 króna, teljist frádráttarbær kostnaður í skattskilum stefnanda tekjuárið 2006, gjaldárið 2007.

Úrskurður skattstjórans í Reykjanesumdæmi, uppkveðinn 28. apríl 2009, um opinber gjöld stefnanda, er felldur úr gildi.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda 450.000 krónur í málskostnað.

Ásmundur Helgason