

## **D Ó M U R**

**Héraðsdóms Reykjavíkur 13. nóvember 2012 í máli nr. E-6728/2010:**

**Atli Gunnarsson**

*(Jóhannes Stefán Ólafsson hdl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Óskar Thorarensen hrl.)*

Mál þetta, sem dómtekið var 31. október sl., var höfðað 9. nóvember 2010 af Atla Gunnarssyni, Bogatúni 16, Hellu, gegn íslenska ríkinu, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að ákvörðun Ríkisskattstjóra frá 9. janúar 2007, þar sem hafnað var umsókn hans um að nýta skattkort eiginkonu sinnar, verði dæmd ógild.

Stefnandi krefst þess einnig að stefndi verði dæmdur til að greiða honum 2.041.378 krónur með vöxtum samkvæmt 8. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 af: 27.496 krónum frá 1. maí 2004 til 1. júní 2004,

54.992 krónum frá þeim degi til 1. júlí 2004,

82.488 krónum frá þeim degi til 1. ágúst 2004,

109.984 krónum frá þeim degi til 1. september 2004,

137.480 krónum frá þeim degi til 1. október 2004,

164.976 krónum frá þeim degi til 1. nóvember 2004,

192.472 krónum frá þeim degi til 1. desember 2004,

219.968 krónum frá þeim degi til 1. janúar 2005,

248.289 krónum frá þeim degi til 1. febrúar 2005,

276.610 krónum frá þeim degi til 1. mars 2005,

304.931 krónu frá þeim degi til 1. apríl 2005,

333.252 krónum frá þeim degi til 1. maí 2005,  
361.573 krónum frá þeim degi til 1. júní 2005,  
389.894 krónum frá þeim degi til 1. júlí 2005,  
418.215 krónum frá þeim degi til 1. ágúst 2005,  
446.536 krónum frá þeim degi til 1. september 2005,  
474.857 krónum frá þeim degi til 1. október 2005,  
503.178 krónum frá þeim degi til 1. nóvember 2005,  
531.499 krónum frá þeim degi til 1. desember 2005,  
559.820 krónum frá þeim degi til 1. janúar 2006,  
588.849 krónum frá þeim degi til 1. febrúar 2006,  
617.878 krónum frá þeim degi til 1. mars 2006,  
646.907 krónum frá þeim degi til 1. apríl 2006,  
675.936 krónum frá þeim degi til 1. maí 2006,  
704.965 krónum frá þeim degi til 1. júní 2006,  
733.994 krónum frá þeim degi til 1. júlí 2006,  
763.023 krónum frá þeim degi til 1. ágúst 2006,  
793.585 krónum frá þeim degi til 1. september 2006,  
821.081 krónu frá þeim degi til 1. október 2006,  
850.110 krónum frá þeim degi til 1. nóvember 2006,  
879.139 krónum frá þeim degi til 1. desember 2006,  
908.168 krónum frá þeim degi til 2. janúar 2007

— og með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 af:

908.168 krónum frá 2. janúar 2007 til 2. febrúar 2007,  
940.318 krónum frá þeim degi til 2. mars 2007,  
972.468 krónum frá þeim degi til 2. apríl 2007,

1.004.618 krónum frá þeim degi til 2. maí 2007,  
1.036.768 krónum frá þeim degi til 2. júní 2007,  
1.068.918 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2007,  
1.101.068 krónum frá þeim degi til 2. ágúst 2007,  
1.133.218 krónum frá þeim degi til 2. september 2007,  
1.165.368 krónum frá þeim degi til 2. október 2007,  
1.197.518 krónum frá þeim degi til 2. nóvember 2007,  
1.229.668 krónum frá þeim degi til 2. desember 2007,  
1.261.818 krónum frá þeim degi til 2. janúar 2008,  
1.295.852 krónum frá þeim degi til 2. febrúar 2008,  
1.329.886 krónum frá þeim degi til 2. mars 2008,  
1.363.920 krónum frá þeim degi til 2. apríl 2008,  
1.397.954 krónum frá þeim degi til 2. maí 2008,  
1.431.988 krónum frá þeim degi til 2. júní 2008,  
1.466.022 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2008,  
1.500.056 krónum frá þeim degi til 2. ágúst 2008,  
1.534.090 krónum frá þeim degi til 2. september 2008,  
1.568.124 krónum frá þeim degi til 2. október 2008,  
1.602.158 krónum frá þeim degi til 2. nóvember 2008,  
1.636.192 krónum frá þeim degi til 2. desember 2008,  
1.670.226 krónum frá þeim degi til 2. janúar 2009,  
1.712.431 krónu frá þeim degi til 2. febrúar 2009,  
1.754.636 krónum frá þeim degi til 2. mars 2009,  
1.796.841 krónu frá þeim degi til 2. apríl 2009,  
1.839.046 krónum frá þeim degi til 2. maí 2009,

1.881.251 krónu frá þeim degi til 2. júní 2009,  
1.923.456 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2009,  
1.965.661 krónu frá þeim degi til 2. ágúst 2009,  
2.007.866 krónum frá þeim degi til 2. september 2009,  
2.007.866 krónum frá þeim degi til 1. október 2009 og  
af 2.041.378 krónum frá þeim degi til greiðsludags.

Af hálfu stefnanda var upphafleg krafa hans lækkuð um 57.436 krónur með breytingu á kröfugerð sem lögð var fram við upphaf aðalmeðferðar 31. október 2012 og er endanleg krafa stefnanda í málinu í samræmi við það og eins og að framan greinir.

Þá krefst stefnandi þess að stefndi verði dæmdur til að greiða málskostnað stefnanda að skaðlausu, eins og málið væri ekki gjafsóknarmál og að virðisauka skatti verði bætt ofan á málflutningsþóknun, en stefnanda var veitt gjafsókn 4. október 2010.

Af hálfu stefnda er aðallega krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til að greiða stefnda málskostnað að mati réttarins. Til vara er þess krafist að stefnufjárhæð verði lækkuð og að málskostnaður verði felldur niður.

## **Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna**

Stefnandi og eiginkona hans fluttu til Danmerkur 24. janúar 2004 og bjuggu þar til 3. september 2009, en þá fluttu þau aftur til Íslands. Stefnandi greiddi skatta á Íslandi allan tímann en skattareglur komu í veg fyrir að hann gæti nýtt persónuafslátt maka. Stefnandi sótti um til Ríkisskattstjóra 22. desember 2006 að fá að nýta skattkort makans en því var synjað með ákvörðun Ríkisskattstjóra 9. janúar 2007.

Hjónin leituðu til Umboðsmanns Alþingis og óskuðu eftir afstöðu hans til þess hvort brotið hefði verið gegn réttindum þeirra sem íslenskra ríkisborgara þegar þeim var synjað að millifæra ónýttan persónuafslátt sín á milli. Í álitni Umboðsmanns 21. maí 2007 var ekki tekin afstaða til þess hvort ákvæði 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. laga um tekjuskatt stríddi gegn ákvæðum EES-samningsins. Ástæður fyrir því eru tilgreindar í álitinu og ekki talið tilefni til frekari umfjöllunar en þar kemur fram. Hins vegar var í álitinu vakin athygli á þeim möguleika að leita til Eftirlits stofnunar EFTA með kvörtun vegna ákvörðunar ríkisskattstjóra.

Stefnandi leitaði til Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) með kæru 8. febrúar 2008 vegna ákvörðunar Ríkisskattstjóra. Álit stofnunarinnar lá fyrir 7. júlí 2010 þar sem komist var að þeirri niðurstöðu að eins og málið lægi fyrir hefði íslenska ríkið með því að

neita að millifæra persónuafslátt milli hjóna sem byggju í Danmörku brugðist þeirri skyldu sem leidd verði af 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. tilskipunar Evrópu þingsins nr. 2004/38/EC („Residence Directive“).

Stefnandi krafðist þess með bréfi til Ríkisskattstjóra 22. júlí s.á. að hann fengi endurgreiddan þann skatt sem hann hefði greitt frá 1. maí 2004 til 31. desember 2008 á grundvelli þess að hann hefði ekki getað nýtt sér persónuafslátt konu sinnar. Í bréfinu var meðal annars vísað til álits ESA frá 7. júlí 2010. Með bréfi Ríkisskattstjóra var því svarað þannig að bréf ESA, sem einungis væri fyrsta stig í hugsanlegum málarekstri stofnunarinnar, gæti ekki verið grundvöllur þess að tekin yrði afstaða til kröfu stefnanda og teldist hún ótímabær.

Stefnandi hefur höfðað málið til ógildingar á ákvörðun Ríkisskattstjóra 9. janúar 2007 á þeim grundvelli að hún hafi verið ólögðmæt. Þá krefur stefnandi stefnda um endurgreiðslu fjármuna sem hann greiddi í skatt sem stefnandi telur umfram skyldu á árunum 2004 til 2009 vegna hinnar ólögðmætu ákvörðunar Ríkisskattstjóra. Verði ekki á endurgreiðslukröfuna fallist er af hálfu stefnanda krafist skaðabóta vegna tjónsins sem stefnandi telur að hann hafi orðið fyrir sem rakið verði til þess að Ísland hafi ekki efnt skyldur samkvæmt framangreindum ákvæðum í EES-samningnum svo og tilskipun Evrópuþingsins.

### **Málsástæður og lagarök stefnanda**

Stefnandi lýsir málsatvikum þannig að hann og eiginkona hans hafi flutt til Danmerkur 24. janúar 2004 og þar hafi þau búið til 3. september 2009 þegar þau fluttu aftur til Íslands. Eiginkona hans hafi þegið atvinnuleysisbætur frá íslenska ríkinu til 1. maí 2004. Frá þeim tíma hafi einu tekjur þeirra verið örorkubætur sem stefnandi fékk greiddar frá Tryggingastofnun ríkisins og tveimur íslenskum lífeyrissjóðum. Eiginkona hans hefði engar tekjur haft og þar með ekki danskt skattkort allan tímann sem þau bjuggu í Danmörku. Skattkort eiginkonu stefnanda hafi síðan nýst frá og með 1. október 2009, þ.e. 27 dögum eftir að þau hjónin fluttu aftur til Íslands.

Með bréfi 22. desember 2006 til Ríkisskattstjóra hafi stefnandi sótt um að fá að nýta skattkort eiginkonu sinnar við skattlagningu framangreindra tekna í samræmi við íslenska skattalöggjöf. Með bréfi Ríkisskattstjóra 9. janúar 2007 hafi umsókninni verið hafnað.

Af hálfu stefnanda er vísað til þess að hann hafi kært framangreinda afstöðu Ríkisskattstjóra til Umboðsmanns Alþingis með bréfi 26. janúar 2007. Í áliti Umboðsmanns 21. maí s.á. sé ekki talið tilefni til að aðhafast í málinu heldur vakin athygli á þeim möguleika að kæra ákvörðunina til Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA) sem starfi á grundvelli EES-samningsins. Stefnandi hafi kært 8. febrúar 2008. Í áliti stofnunarinnar 7. júlí 2010 sé komist að þeirri niðurstöðu að íslenska ríkið hefði brotið gegn 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. tilskipunar Evrópuþingsins nr. 2004/38/EC („Residence Directive“).

Með bréfi 22. júlí s.á. hafi stefnandi farið fram á það, með vísan til álits ESA, að Ríkisskattstjóri endurskoðaði afstöðu sína til kröfu hans. Með bréfi Ríkisskattstjóra

10. ágúst s.á. hafi því verið hafnað og hafi málið þá verið höfðað.

Ákvörðun Ríkisskattstjóra frá 9. janúar 2007 sé m.a. byggð á því að stefnandi og eiginkona hans beri ekki fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi. Stefnandi beri þó takmarkaða skattskyldu og reiknist honum því persónuafsláttur vegna þeirra tekna er hann hefði haft hér á landi. Með vísan til þessa hefðu skilyrði 3. mgr. 70. gr. laga nr. 90/2003, um heimild til að millifæra ónýttan persónuafslátt milli hjóna, ekki talin vera uppfyllt.

Í samningi milli Norðurlandanna sé kveðið á um að til að komast hjá tvísköttun beri að skattleggja tekjur stefnanda á Íslandi. Honum sé því reiknaður persónuafsláttur vegna fyrrgreindra örorkubóta og lífeyris samkvæmt A-lið 67. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, eins og kveðið sé á um í 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. laganna um þá aðila sem beri takmarkaða skattskyldu hérlendis, en í ákvæðinu segi:

*Tekjuskattur eftirlaunaþega og lífeyrisþega, sem um ræðir í 2. tölul. 3. gr., skal reiknast af tekjuskattsstofni skv. 1. tölul. 1. mgr. 66. gr. að teknu tilliti til persónuafsláttar skv. A-lið 67. gr. [...] Sá hluti persónuafsláttar [...] fellur niður og er hann ekki millifæranlegur milli hjóna nema þau séu bæði eftirlaunaþegar eða lífeyrisþegar og falli að öðru leyti bæði undir ákvæði þessarar málsgreinar.*

Í athugasemdum með ákvæðinu komi ekki fram með afdráttarlausum hætti hvaða sjónarmið hefðu legið þeirri ákvörðun til grundvallar að takmarka millifærslu persónuafsláttar við þau tilvik þar sem hjón séu bæði eftirlauna- eða lífeyrisþegar.

Af hálfu stefnanda er vísað til 1. mgr. 2. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahags svæðið (EES-samningsins) þar sem fram komi að meginmál samningsins hafi laga gildi hér á landi. Samkvæmt 4. gr. samningsins sé hvers konar mismunun á grundvelli ríkisfangs á gildissviði hans bönnuð nema annað leiði af einstökum ákvæðum hans. Sú skylda hvíli m.a. á aðildarríkjum samningsins að haga lagareglum sínum á þann veg að þær brjóti ekki gegn rétti einstaklinga og lögaðila samkvæmt svonefndum fjórfrelsisákvæðum samningsins, m.a. um frjálsa för launaþega innan svæðisins, frjálsa flutninga fjármagns, auk fleiri atriða. Með því sé átt við að ekki sé heimilt að takmarka eða hindra heimild stefnanda til að njóta þessa frelsis. Ekki séu í löggjöf þeirri sem aðildarríkin hafi skuldbundið sig að innleiða samkvæmt 7. gr. samningsins reglur um hvernig skuli haga álagningu beinna skatta. Hins vegar hefði verið gengið út frá því í dómaframkvæmd Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins að sú grundvallarregla hvíli engu að síður á aðildarríkjunum að haga reglum sínum um beina skatta þannig að þær samrýmist skyldum þeirra samkvæmt EES-samningnum. Um þetta megi m.a. vísa til dóms Evrópudómstólsins í máli *Schumacher* númer C-250/80. Þessar skyldur hefðu meðal annars verið taldar felast í því að ríkin mismuni ekki ríkisborgurum aðildarríkja EES auk þess sem ríkjum beri sjálfstæð skylda til að gæta þess að skattareglur skerði ekki rétt einstaklinga og lögaðila samkvæmt fjórfrelsisákvæðum samningsins eða fæli þá frá því að nýta sér þau.

ESA hafi komist að þeirri niðurstöðu að íslenska ríkið hefði brotið gegn 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. tilskipunar Evrópuþingsins nr. 2004/38/EC („Residence Directive“), sbr. álit stofnunarinnar frá 7. júlí 2010.

Niðurstaða ESA sé sú að reglurnar, eins og þær hefðu verið skýrðar af Ríkisskattstjóra, sem takamarki rétt stefnanda til að nýta sér ónýttan persónuafslátt eiginkonu sinnar, séu í andstöðu við tilvitnuð ákvæði EES-samningsins en samningurinn hefði lagagildi á Íslandi, sbr. lög nr. 2/1993. Í álitinu komi fram ítarlegur rökstuðningur fyrir þessari niðurstöðu og með því sé staðfest að um brot á samningnum sé að ræða.

Stefnandi telji að reglur EES-samningsins skuli ganga frammar reglum laga um tekju skatt. Hann vísi til bókunar 35 við EES-samninginn sem feli í sér meginreglu um að EFTA-ríkin skuldbindi sig til að tryggja EES-reglum forgangsáhrif yfir aðrar reglur landsréttar. Bókunin hafi verið innleidd með 3. gr. laga nr. 2/1993, en þar segi að skýra skuli lög og reglur, að svo miklu leyti sem við eigi, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggji. Þá leiði af greinargerð með lagagreininni að líta beri á EES-reglur sem sérreglur gagnvart yngri lögum sem stangist á við reglurnar, og gangi þær því frammar. Þetta sé jafnframt í samræmi við dómafordæmi Hæstaréttar.

Þá byggji stefnandi einnig á því að 3. mgr. 2. tl. 70. gr. laga um tekjuskatt stangist á við jafnræðisregluna, sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944, þar sem um sé að ræða óréttlætlega mismunun á grundvelli búsetu. Brot á jafnræðisreglunni sé augljóst en mismunun sem stefnandi hafi þurft að sæta hefði eingöngu byggst á búsetu. Með vísan til þessa beri að virða framangreint skattalagaákvæðið að vettugi.

Þess sé krafist með hliðsjón af framangreindu að ákvörðun Ríkisskattstjóra frá 9. janúar 2007 verði dæmd ógild, þar sem hafnað var umsókn stefnanda um að samnýta skattkort eiginkonu sinnar. Stefnandi sé réttur aðili málsins þar sem það varði réttindi hans svo og að kröfur hans í málinu nái fram að ganga sem enginn annar geti átt aðild að. Hagsmunir hans í málinu séu skýrir og augljósir og hann hafi greitt hinn oftekna skatt sem hann krefjist að fá endurgreiddan. Stefnandi hafi lögvarða hagsmuni af málssókninni.

Verði fallist á ógildingarkröfu stefnanda sé aðallega byggst á því að það leiði til þess að stefnandi eigi rétt á endurgreiðslu þess skatts sem hann hafi ofgreitt í samræmi við hina ólögmatu afstöðu Ríkisskattstjóra. Krafa stefnanda um endurgreiðslu fjárhæðarinnar sé byggð á lögum nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 1. gr. laganna. Vaxtakröfur séu byggðar á 2. gr. sömu laga. Krafist sé skaðabótavaxta samkvæmt 8. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 frá hverjum gjalddaga tekjuskatts fram til 2. janúar 2007 en krafa stefnanda um að fá að nýta skattkort maka síns hafði þá borist Ríkisskattstjóra. Frá 2. janúar 2007 sé krafist dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga af þegar gjaldföllnum fjárhæðum auk þess sem krafist sé dráttarvaxta af öllum greiðslum sem fallið hafi í gjalddaga eftir þann dag.

Fjárhæðir kröfu stefnanda séu byggðar á upplýsingum af heimasíðu RSK um persónuafslátt þar sem fram komi að persónuafsláttur hafi verið 42.205 krónur á mánuði á árinu 2009, 34.034 krónur á mánuði á árinu 2008, 32.150 krónur á mánuði á árinu 2007, 29.029 krónur á mánuði á árinu 2006, 28.321 króna á mánuði á árinu 2005 og 27.496 krónur á mánuði á árinu 2004. Krafa stefnanda í málinu sé reiknuð í samræmi við þetta og hinn ofgreidda skatt.

Hvort sem fallist verði á ógildingu ákvörðunar Ríkisskattstjóra eða ekki eða fjárfkrafa stefnanda verði ekki tekin til greina að fullu eða að hluta sem endurgreiðslukrafa byggji stefnandi á því að stefndi verði hvað sem öðru líði dæmdur til að greiða stefnanda skaðabætur á grundvelli sakarreglunnar, þar sem stefnda hefði þá með sagnæmum og ólögmetum hætti valdið stefnanda tjóni sem nemi kröfufjárhæðinni, með því að uppfylla ekki skyldur sínar samkvæmt EES-samningnum eins og hér hafi verið rakið. Skilyrði fyrir skaðabótaskyldu stefnda væru öll fyrir hendi, brotið væri staðfest, tjón stefnanda augljóst og orsakatengsl til staðar.

Stefnandi vísi til dóms EFTA-dómstólsins í máli E-9/97: *Erla María Sveinbjörnsdóttir* og dóma Héraðsdóms Reykjavíkur og Hæstaréttar Íslands í sama máli. Þar hafi verið komist að þeirri niðurstöðu að það sé meginregla samkvæmt EES-samningnum að EES-rikkjunum beri skylda til að sjá til þess að það tjón fái bætt sem einstaklingar verði fyrir vegna vanefnda aðildarríkis á skuldbindingum samkvæmt EES-samningnum sem viðkomandi ríki beri ábyrgð á. Í málinu sem hér sé til úrlausnar sé ljóst að ef ekki verði fallist á fjárfkrafa stefnanda að fullu sem endurgreiðslukröfu, séu öll skilyrði uppfyllt til að krefjast skaðabóta, enda liggi fyrir samkvæmt framangreindu að stefndi hafi brotið gegn EES-samningnum sem leitt hafi til tjóns fyrir stefnanda. Skaðabótakrafa stefnanda hafi ekki fallið niður fyrir fyrningu.

Stefnandi vísi vegna aðalkröfu til laga um tekjuskatt nr. 90/2003, laga um EES-samninginn nr. 2/1993 og laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995. Stefnandi vísi einnig til sakarreglunnar. Vaxtakröfur stefnanda séu byggðar á 1. mgr. 6. gr., 8. gr. og 9. gr. laga nr. 38/2001. Krafa um málskostnað styðjist við ákvæði XXI. kafla laga nr. 91/1991 og um varnarþing sé vísað til 33. gr. sömu laga.

### **Málsástæður og lagarök stefnda**

Af hálfu stefnda er vísað til þess að í bréfi stefnanda og eiginkonu hans 2. janúar 2007 til Ríkisskattstjóra hafi þess verið farið á leit að stefnanda yrði heimilað að nýta skattkort maka vegna örorkubóta er stefnandi fengi greiddar frá Tryggingastofnun ríkisins og íslenskum lífeyrissjóði. Erindinu hafi verið synjað með vísan til þess að þar sem eiginkona stefnanda bæri hvorki fulla né takmarkaða skattskyldu hér á landi ætti hún ekki rétt á persónuafslætti. Stefnandi bæri aftur á móti takmarkaða skattskyldu á Íslandi vegna eftirlauna og lífeyris er hann nyti frá íslenskum aðilum og reiknaðist honum persónuafsláttur vegna þeirra tekna í samræmi við 3. mgr. 70. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Skilyrði fyrir millifærslu á ónýttum persónuafslætti milli hjóna væru þannig ekki fyrir hendi.

Að fenginni þessari niðurstöðu hafi stefnandi og eiginkona hans því næst kvartað til Umboðsmanns Alþingis. Í áliti sínu 21. maí 2007 hafi Umboðsmaður leiðbeint stefnendum um heimild til þess að beina kvörtunum til eftirlitsstofnunar EFTA á grundvelli 108. og 109. gr. EES-samningsins enda væri það á ýmsan hátt örðugleikum bundið fyrir Umboðsmann að fullyrða að um brot á EES-samningnum væri að ræða. Í kjölfar þessa álits umboðsmanns hafi stefnandi og eiginkona hans

sent kvörtun til Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA).

ESA hafi gefið út - *Letter of formal notice* - 7. júlí 2010 þar sem fram komi það mat stofnunarinnar að ákvæði A-liðar 67. gr. og 2. mgr. 70. gr. (svo ritað í bréfi ESA en ætti væntanlega að vera 3. mgr. 2. tl. 70. gr.) laga nr. 90/2003 um tekjuskatt kunni að brjóta í bága við ákvæði samningsins um Evrópska efnahagssvæðið hvað varði frjálsa för launþega.

Í bréfi stefnanda til Ríkisskattstjóra 26. júlí 2010 sé vísað til framangreinds bréfs ESA og þess krafist að embættið endurgreiddi stefnanda ofgreiddan tekjuskatt. Með bréfi 10. ágúst s.á. hafi Ríkisskattstjóri synjað endurgreiðslukröfu stefnanda. Þar komi fram m.a. eftirfarandi:

*„Af þessu tilefni skal tekið fram að bréf Eftirlitsstofnunar EFTA er einungis fyrsta stig í hugsanlegum málarekstri stofnunarinnar telji hún að eitthvert ríki EFTA hafi brotið gegn EES-samningnum. Teljist svörin ekki fullnægjandi eða stofnunin er þeim ekki sammála er gefið út rökstutt álit (e. Reasoned opinion). Þá er einnig hugsanlegt að málsaðilar, þ.e. ESA og viðkomandi ríki fari með málið fyrir EFTA-dómstólinn.*

*Skýrt kemur fram í framangreindu bréfi ESA að íslenskum stjórnvöldum er veittur tveggja mánaða frestur til að svara málatilbúnaði stofnunarinnar. Telst embættinu til að sá frestur sé til 7. september 2010.*

*Bréfið ESA, dags. 7. júlí 2010, er samkvæmt framansögðu ekki grundvöllur þess að tekin verði afstaða til kröfu yðar og verður hún að teljast ótímabær.*

Af hálfu stefnda sé vísað til þess að í 3. mgr. 70. gr. laga um tekjuskatt, sem fjalli um aðila með takmarkaða skattskyldu, segi:

*Þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skal tekjuskattur eftirlaunþega og lífeyrisþega sem um ræðir í 2. tölul. 3. gr. reiknast af tekjuskattsstofni skv. 1.–3. tölul. 1. mgr. 66. gr. að teknu tilliti til persónuafsláttar skv. A-lið 67. gr. Persónuafsláttur skal í þessum til vikum einungis dreginn frá tekjuskatti af eftirlaunum og lífeyri viðkomandi aðila og skal ónýttum hluta hans einungis ráðstafað til greiðslu á útsvari af sömu tekjum. Sá hluti persónuafsláttar sem þá er enn óráðstafað fellur niður og er hann ekki milli færانlegur milli hjóna nema þau séu bæði eftirlaunþegar eða lífeyrisþegar og falli að öðru leyti bæði undir ákvæði þessarar málsgreinar.*

Stefnandi telji að ákvæði þetta stangist á við jafnræðisregluna í 65. gr. stjórnar skrárinnar nr. 33/1944, þar sem um sé að ræða óréttlæt看lega mismunun á grundvelli búsetu. Með vísan til þess telji hann að virða beri umrædda lagareglu að vettugi. Stefndi mótmæli þessum málsástæðum stefnanda.

Í stefnu sé vísað til EES-samningsins og þess að sú skylda hvíli á aðildarríkjum hans að haga lagareglum sínum á þann veg að þær brjóti ekki gegn rétti einstaklinga og lögaðila samkvæmt svonefndum fjórfrelsisákvæðum samningsins, sem m.a. kveði á um frjálsa för launþega innan EES-svæðisins. Enn fremur segi í stefnu að gengið hafi verið út frá því í dómaframkvæmd Evrópudómstólsins og EFTA-dómstólsins að sú grundvallarregla hvíli á aðildarríkjunum að haga reglum sínum um beina skatta á þann veg að þær samrýmdust skyldum þeirra samkvæmt

samningnum. Stefnandi vísi m.a. til dóms Evrópudómstólsins í máli Schumacher. Stefnandi vísi þannig með almennum hætti til reglna EES-samningsins en tiltaki ekki nákvæmlega hvaða ákvæði samningsins hann telji að séu brotin. Schumacher dómurinn snúist hvorki um túlkun á íslenskum lagaákvæðum né beindist hann að íslenskum stjórnvöldum. Enginn dómur um túlkun á álitafni því sem hér reyni á hafi fallið hjá EFTA-dómstólnum. Því verði ekki séð að umþrættar skattlagningar reglur feli í sér brot á fjórfrelsisákvæðum EES-samningsins. Þessu til stuðnings vísi stefndi m.a. til álits Umboðsmanns Alþingis vegna kvörtunar stefnanda þar sem eftirfarandi komi fram:

*Ekki liggja hins vegar fyrir af hálfu EFTA-dómstólsins né ESB-dómstólsins bein fordæmi um að þess háttar skattlagning sem kvörtun ykkar beinist að brjóti gegn rétti manna samkvæmt fjórfrelsisákvæðum EES-samningsins þegar atvik eru á þann veg sem um ræðir í máli ykkar. Í ljósi þess að ekki verður skýrlega ráðið að ákvæði EES-samningsins eða afleiddrar löggjafar hans mæli fyrir um að sams konar skattlagning og þið hafið sætt sé óheimil samkvæmt efnisákvæðum samningsins er það á ýmsan hátt örðugleikum bundið fyrir innlendan eftirlitsaðila á borð við umboðsmann Alþingis að fullyrða að fyrrnefnt ákvæði 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. laga nr. 90/2003 stríði gegn ákvæðum samningsins.*

Skattlagning almennt byggist á innbyrðis samræmi skyldna og ívilnana og þurfi atbeina löggjafans til ef hnika eigi til hliðar ákvæðum sem á kunni að steyta hverju sinni.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 9. október 2008 í máli nr. E-8081/2007, Dunedin Holding Sarl. gegn íslenska ríkinu, hafi visst fordæmisgildi í máli því sem hér sé til umfjöllunar. Þar hafi verið deilt um það hvort tiltekin ákvæði í lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt fælu í sér samningsbrot á fjórfrelsisákvæði EES-samningsins (frjáls för fjármagns). Í dóm inum komi fram að ekki sé unnt að túlka bókun 35 við samninginn þannig að um vanefnd á honum sé að ræða. Dómurinn hafi því hafnað kröfum stefnanda sem annars vegar hafi verið að fá ákvörðun um skattlagningu fellda úr gildi og hins vegar greiðslu skaðabóta. Með dóminum sé talið að stefnandi hefði ekki getað öðlast beinan rétt í þessu sambandi samkvæmt 40. gr. samningsins. Ekki hafi verið um vanefnd á samningnum að ræða þótt ekki hafi tekist að aðlaga íslenska löggjöf að samningsákvæðinu, enda skylda til þess þá ekki talin nægilega skýr. Þá hafi ekki verið talið að aðlögunin hefði tekið of langan tíma þannig að bótaskyldu varðaði. Dómurinn hafi því hafnað kröfum stefnanda sem annars vegar hafi lotið að því að fá ákvörðun um skattlagningu fellda úr gildi og hins vegar að greiðslu skaðabóta.

Stefnandi byggir á því að reglur EES-samningsins skuli ganga framar reglum laga nr. 90/2003 og vísi í því sambandi til bókunar 35 við EES-samninginn. Í stefnu segi einnig að það leiði af greinargerð með 3. gr. samningsins að líta beri á EES-reglur sem sérreglur gagnvart yngri lögum sem stangist á við reglurnar og gangi þær því framar. Stefndi sé þessu ósammála. Í 3. gr. laga nr. 2/1993 sé mælt svo fyrir að skýra skuli lög og reglur, að svo miklu leyti sem við eigi, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggir. Slík lögskýring taki eðli máls samkvæmt til þess að orðum í íslenskum lögum verði svo sem framast sé unnt gefin merking, sem rúmist innan þeirra og næst komist því að svara til sameiginlegra reglna, sem gilda eigi á Evrópska efnahagssvæðinu. Hún geti á hinn bóginn ekki leitt til þess að litið verði fram hjá orðum íslenskra laga, sbr. dóm Hæstaréttar

Íslands í málinu nr. 79/2010.

Með lögum nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið hafi meginmáli samningsins um Evrópska efnahagssvæðið verið veitt lagagildi hér á landi svo og tilteknum öðrum ákvæðum í viðaukum og bókunum hans. EES-samningurinn taki ekki til skattamála eða stefnu aðildarríkjanna í skattamálum. Hann fjalli ekki með beinum hætti um skattlagningu og afleidd löggjöf Evrópusambandsins, sem varði beina skatta, hafi hvorki verið tekin upp í innlenda löggjöf við upphaflega gerð samningsins né síðar.

Engri mismunun sé fyrir að fara, ekki heldur mismunun á grundvelli búsetu en stefndi mótmæli því sem röngu og að 3. mgr. 2. tl. 70. gr. laga um tekjuskatt stangist á við jafnræðisreglu stjórnarskrár. Þeirri málsástæðu stefnanda, að virða beri umrædda lagareglu að vettugi, sé mótmælt. Stefndi mótmæli því að brotið hafi verið gegn EES- samningnum. Ákvörðun Ríkisskattstjóra sé lögmat að formi og efni.

Ekki sé nokkurri vanefnd á EES samningnum fyrir að fara eða vanefnd að öðru leyti af hálfu stefnda. Öllum málsástæðum stefnanda vegna þessa sé mótmælt.

Þá séu ekki skilyrði til að taka endurgreiðslukröfu stefnanda til greina. Stefndi mót mæli að fullnægt sé skilyrðum til að íslenska ríkið verði dæmt til að greiða stefnanda skaðabætur á grundvelli sakarreglunnar eða á grundvelli annarra réttarheimilda. Því sé og mótmælt að fullnægt sé skilyrðum um tjón, saknæmi, ólögmati, orsakatengsl, sennilega afleiðingu o.fl.

Hinn 18. desember 2010 hafi verið samþykkt lög nr. 165/2010 um breyting á ýmsum lagaákvæðum um skatta og gjöld. Í 11. gr. laganna sé lagt til að á eftir 70. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt bætist við ný grein, 70. gr. a, svohljóðandi:

*Tekjuskattur manna með takmarkaða skattskyldu sem afla meiri hluta tekna sinna hér á landi.*

*Þeir menn sem búsettir eru í aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum og bera takmarkaða skattskyldu hér á landi skv. 3. gr., en fá sem nemur eigi minna en 75% heildartekna sinna á tekjuárinu frá Íslandi, eiga rétt á að vera skattlagðir líkt og þeir hefðu verið skattskyldir skv. 1. gr. allt tekjuárið, með þeim réttindum sem heimilisfesti hér á landi veitir samkvæmt lögum þessum og öðrum lögum um opinber gjöld.*

*Sama rétt eiga þeir menn sem skattskyldir eru skv. 1. gr., en hafa einungis verið heimilisfastir hér á landi hluta tekjuársins, hafi þeir dvalið í aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum, enda nemi tekjur þeirra frá Íslandi eigi minna en 75% heildartekna þeirra á tekjuárinu.*

*Heimilt er hjónum og einstaklingum í staðfestri samvist og óvígðri sambúð sem búsett eru í aðildarríki á Evrópska efnahagssvæðinu, í aðildarríki stofnsamnings Fríverslunarsamtaka Evrópu eða í Færeyjum að telja fram í samræmi við ákvæði 62. gr. ef annað þeirra eða bæði eiga rétt til skattlagningar skv. 1. eða 2. mgr. þessarar greinar, enda nemi tekjur frá Íslandi eigi minna en 90% samanlagðra*

*tekna þeirra á tekjuárinu og þau séu skráð saman til heimilis við lok tekjuárs.*

Ákvæði þessu sé ætlað að taka á álitaefnum sambærilegum þeim sem uppi eru í máli stefnanda þar sem einstaklingur fái litlar sem engar tekjur í búseturíki en afli meirihluta tekna sinna í öðru ríki, þegar þetta leiði til þess að búseturíki geti ekki tekið tillit til persónulegra aðstæðna viðkomandi. Þá sé að sama skapi litið svo á að í þeim tilvikum þegar samsköttunaraðilar fái meirihluta tekna sinn frá Íslandi geti þeir átt rétt til sömu skattalegu ívilnana (hér einkum nýtingar á ónýttum persónuafslætti maka) og aðilar í sambærilegri stöðu sem búsettir eru á Íslandi, með vísan til þess að tekjur þeirra komi að öllu leyti frá Íslandi og erlend skattyfirvöld séu ekki í aðstöðu til þess að taka tillit til persónulegra aðstæðna þeirra í gegnum skattkerfið.

Samkvæmt lögnum hafi ákvæðið ekki öðlast gildi fyrr en 1. janúar 2011 og gert ráð fyrir að það kæmi til framkvæmda við álagningu árið 2012 og á staðgreiðsluárinu 2011. Það sé almenn regla að skattalög hafi ekki afturvirk áhrif. Í 2. mgr. 101. gr. laga um tekjuskatt sé þó að finna undantekningu frá þessu þar sem fram komi að skattyfirvöld geti að eigin frumkvæði eða samkvæmt beiðni leiðrétt álagningu á skattaðila ef yfirsattanefnd eða dómstólar hafi í hliðstæðu máli hnekk skattframkvæmd sem skattskil eða ákvörðun ríkisskattstjóra var byggð á. Stefndi telji að ekki hefði verið unnt að beita framangreindu ákvæði í máli stefnanda enda séu ekki til nein þau dómafordæmi frá EFTA-dómstólnum eða Evrópudómstólnum sem taki beint á því álitaefni sem hér sé til umfjöllunar. Í niðurstöðu dóms Héraðsdóms Reykjavíkur frá 9. október 2008 í máli Dunedin Holding Sarl. gegn íslenska ríkinu, sé tekið að fram að engu breyti þótt síðar hafi verið lögleidd heimild til að draga skattinn frá sem gert hafi verið með breytingu á lögum um tekjuskatt.

Hvorki séu fyrir hendi þær aðstæður sem leiða eigi til þess að synjun Ríkisskattstjóra ætti að sæta ógildingu né til greiðslu skaðabóta.

Í lögum um tekjuskatt séu ákvæði sem gildi um útreikning á tekjuskatti annars vegar fyrir aðila með fulla og ótakmarkaða skattskyldu, sbr. 66. gr., og hins vegar aðila með takmarkaða skattskyldu, sbr. 70. gr. Stefndi mótmæli því að lögum um tekjuskatt hafi verið breytt vegna brots á reglum sem stefnandi vísi til eða vanefnda á EES-samningnum.

Í málinu sé ekki um það deilt að stefnandi hafi borið takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 3. gr. laganna. Þá sé heldur ekki um það deilt að eiginkona stefnanda hafi hvorki borið fulla og ótakmarkaða skattskyldu á Íslandi samkvæmt 1. gr. laganna né takmarkaða samkvæmt 3. gr. Tekjuskattur stefnanda hafi þannig verið reiknaður út í samræmi við ákvæði 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. laga um tekjuskatt þar sem kveðið sé á um rétt hans til persónuafsláttar. Eiginkona stefnanda hafi samkvæmt gildandi lögum ekki átt rétt á persónuafslætti. Að þessu virtu telji stefndi að stefnandi sé rangur aðili að málinu. Eiginkona stefnanda ætti í raun og veru að vera aðili málsins, stefnandi, og ætti krafa hennar að lúta að því að viðurkenndur verði réttur hennar til persónuafsláttar sem mögulega hefði verið hægt að nýta á móti álagningu stefnanda, eiginmannsins. Í þessari athugasemd felist þó engin viðurkenning á rétti stefnanda. Sýknukrafa stefnda sé því m.a. reist á aðildarskorti stefnanda, sbr. 2. mgr. 16. gr. laga nr. 91/1991.

Varðandi varakröfur byggji stefndi á því að kröfur stefnanda fyrir 9. nóvember 2006 séu fyrndar og einnig vextir fyrir sama tímamark. Stefndi vísi í því sambandi til 4. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, 3. gr. laga nr. 14/1905 um fyrningu skulda og annarra kröfuréttinda og 3. gr. laga nr. 150/2007. Að öðru leyti sé vísað til sömu raka og sjónarmiða og fram komi hér að framan í umfjöllun um aðalkröfu.

Stefndi mótmæli dráttarvaxtakröfu stefnanda en verði fallist á kröfu hans eigi ekki að dæma dráttarvexti fyrr en frá þingfestingardegi málsins.

Málskostnaðarkrafa sé reist á 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991.

## Niðurstaða

Kröfur stefnanda í málinu eru byggðar á því að skattareglum beri að beita í samræmi við ákvæði 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. tilskipunar Evrópuþingsins nr. 2004/38/EC frá 29. apríl 2004 um búseturétt (Residence Directive). Það hafi ekki verið gert þegar skattar voru lagðir á stefnanda á árunum 2004 til 2009 þegar hann og eiginkona hans bjuggu í Danmörku. Við álagningu skatta á stefnanda á þessum árum hafi Ríkisskattstjóri ekki fallist á, vegna ákvæða 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. laga um tekjuskatt, að stefnandi ætti rétt á að draga persónuafslátt maka frá reiknuðum skatti. Stefndi heldur því fram að í þessu felist mismunur sem framan greindu ákvæði í EES-samningnum og í tilskipun Evrópuþingsins um frjálsa för launþega og rétt til búsetu í aðildarríkjum Evrópusambandsins og á EFTA-svæðinu sé ætlað að koma í veg fyrir.

Samkvæmt 2. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið hefur meginmál EES-samningsins lagagildi hér á landi. Skýra skal lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja, sbr. 3. gr. sömu laga.

Í lögum um tekjuskatt er gerður munur á því hvort menn beri skattskyldu samkvæmt 1. gr. laganna eða takmarkaða skattskyldu en talið er upp í 3. gr. laganna hverjir það eru. Það eru m.a. þeir sem ekki falla undir ákvæði 1. og 2. gr. laganna en fá laun frá íslenskum aðilum, eftirlaun, lífeyri eða hliðstæðar greiðslur. Tekjuskattur þeirra sem bera takmarkaða skattskyldu er ákveðinn eins og fyrirmæli eru um í 70. gr. laganna. Tekjuskattur eftirlaunþega og lífeyrisþega er samkvæmt 3. mgr. 2. tölul. lagagreinarinnar reiknaður á sambærilegan hátt og þeirra sem skatt skyldir eru samkvæmt 1. gr. laganna. Persónuafsláttur samkvæmt 2. tölul. 1. mgr. 66. gr., sbr. A-liður 67. gr. laganna, kemur þó á annan hátt til frádráttar eftir fyrirmælum í 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. Persónuafsláttur er samkvæmt því lagaákvæði ekki millifæranlegur milli hjóna nema þau séu bæði eftirlaunþegar eða lífeyrisþegar og falli að öðru leyti undir ákvæði þeirrar málsgreinar. Í 62. gr. laganna eru almennar reglur um það hvernig hjón skuli telja fram tekjur sínar og hvenær tekjur þeirra verði lagðar saman og taldar hjá öðru þeirra. Samkvæmt A lið 67. gr. laganna er óráðstöfuðum persónuafslætti annars hjóna, séu hjónin skattlögð eftir 62. gr., bætt við persónuafslátt hins sem reiknast þá til frádráttar samkvæmt almennu reglunni í 2. tölul. 1. mgr. 66. gr. sömu laga.

Eins og mál þetta liggur fyrir er ljóst að stefnandi bar takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 3. gr. laga um tekjuskatt þann tíma sem hann bjó ásamt eiginkomu sinni í Danmörku. Eiginkona stefnanda var samkvæmt því sem fram hefur komið ekki skattlögð í Danmörku enda hafði hún hvorki tekjur þar né hér á landi. Hún naut því ekki skattalegs hagræðis í Danmörku á þessu tímabili.

Stefnandi verður að teljast réttur aðili málsins enda eru kröfur hans í málinu byggðar á því að hann hefði átt rétt á að nýta persónuafslátt maka og sakarefnið varðar réttindi hans og réttarstöðu gagnvart stefnda.

Stefnandi hefur lýst því að skattaleg staða þeirra hjóna hafi verið nákvæmlega sú sama og ef þau hefðu búið á Íslandi en ekki í Danmörku á umræddum árum en þessu hefur ekki verið hnekk af hálfu stefnda. Stefnandi telur að þrátt fyrir það hafi Ríkisskattstjóri ákveðið skattinn án tillits til þessarar stöðu þeirra og þar með hafi þau sætt mismunun.

Samkvæmt 1. tölul. 28. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið skal frelsi launþega til flutninga vera tryggt í aðildarríkjum EB og EFTA-ríkjum. Umrætt frelsi felur meðal annars í sér, sbr. 2. tölul. sömu greinar, afnám allrar mismununar milli launþega í aðildarríkjunum EB og EFTA-ríkjum sem byggð er á ríkisfangi og lýtur að atvinnu, launakjörum og öðrum starfs- og ráðningarskilyrðum. Samkvæmt 7. gr. tilskipunar Evrópuþingsins nr. 2004/38/EC (Residence Directive) hafa allir ríkisborgarar landa Evrópubandalagsins rétt til búsetu í öðru ríki bandalagsins að nánar tilgreindum skilyrðum uppfylltum.

Við úrlausn málsins verður að líta til þess sem stefnandi reisir málssókn sína á og fram kemur í athugasemdum Eftirlitsstofnunar EFTA 7. júlí 2010. Þar var talið að Ísland hefði brugðist í að uppfylla skyldur samkvæmt 28. gr. EES-samningsins og 7. gr. Residence Directive 2004/38/EC með því að neita bótaþega í öðru landi rétti til að njóta skattafrádráttar eiginkonu sinnar en þess réttar hefði stefnandi notið hefðu hjónin búið á Íslandi. Eins og að framan er rakið er málssókn stefnanda meðal annars byggð á þessu svo og á því að stefndi hafi ekki fært rök fyrir því að slík mismunun verði talin réttlætanleg og sé hún því ólögmæt.

Þegar litið er til þess sem hér hefur verið rakið og með tilliti til þess hvernig málið er lagt fyrir dóminn verður að fallast á að staða stefnanda hafi verið sambærileg á árunum sem hann bjó í Danmörku og ef hann hefði búið á Íslandi hvað varðar skattskyldar greiðslur sem stefnandi hefur gert grein fyrir. Því verður að telja að mismunun hafi falist í því að skerða rétt stefnanda, sem hann telur sig hafa átt til að njóta skattahagræðis á umræddu tímabili, af þeirri ástæðu einni að þau hjónin bjuggu í Danmörku. Í því felst að viðurkennt er að stefnandi hefði átt að njóta sama hagræðis við skattlagningu þeirra greiðslna sem hann fékk frá Íslandi á árum í Danmörku og hann hefði notið hefðu þau hjónin búið á Íslandi. Þá hefur verið staðfest með athugasemdum, sem fylgdu frumvarpi til laga um breyting á ýmsum lagaákvæðum er varða skatta og gjöld, sem varð að lögum nr. 165/2010, sbr. 11. gr. þeirra laga, sbr. 70. gr. a laga um tekjuskatt, að einstaklingar sem búsettir eru erlendis muni geta átt rétt til þess að verða skattlagðir með sama hætti og einstaklingar búsettir hér á landi, stafi meirihluti tekna þeirra frá Íslandi. Í athugasemdunum segir enn fremur að samkvæmt túlkun Evrópudómstólsins á reglum ESB-réttar um frjálsa för launþega, sem eigi sér hliðstæðu í EES-

samningnum, geti það komið í hlut ríkis að veita einstaklingum í slíkri stöðu sama skattalega hagræði og veitt er aðilum með ótakmarkaða skattskyldu í ríkinu. Þá kemur og fram í athugasemdunum að í frumvarpinu séu ýmsar minni en þó mikilvægar breytingar, m.a. vegna athugasemda frá Eftirlitsstofnun EFTA. Laga breytingin sem hér um ræðir varðar tekjuskatt manna með takmarkaða skattskyldu sem afla meirihluta tekna sinna hér á landi.

Telja verður að dómur Héraðsdóms Reykjavíkur, sem vísað er til af hálfu stefnda í máli nr. E-8081/2007 frá 9. október 2008: Dunedin Holding Sarl. gegn íslenska ríkinu hafi ekki fordæmisgildi hér enda eru aðstæður ekki sambærilegar.

Með hliðsjón af öllu þessu verður að telja að við túlkun á 3. mgr. 2. tölul. 70. gr. laga um tekjuskatt þurfi að taka tillit til þeirra sjónarmiða sem ákvæði EES-samningsins eru reist á og útskýrð eru í athugasemdum Eftirlitsstofnunar EFTA frá 7. júlí 2010 til þess að unnt verði að komast að rökréttri og löglegri niðurstöðu um skattalega stöðu stefnanda og lagaheimildir hans til að nýta persónuafslátt maka á þeim árum sem hér um ræðir. Verður þá að líta til þess að orðalag lagaákvæðisins þykir ekki standa í vegi fyrir því að lagt verði til grundvallar að lagaákvæðið geti átt við um eiginkona stefnanda enda hefur komið fram að þau hjónin hafi ekki haft aðrar tekjur á umræddu tímabili en örorkubætur, sem stefnandi fékk greiddar frá Tryggingastofnun ríkisins og tveimur íslenskum lífeyrissjóðum, sem farið hafi til framfærslu þeirra beggja. Þau hjónin hafa samkvæmt þessu bæði lifað á þeim greiðslum sem stefnandi fékk og greiddi skatt af á Íslandi án þess að persónuafsláttur eiginkonu hans kæmi til frádráttar. Af hálfu stefnda hafa ekki verið leiddar líkur að því að lýsingar stefnanda á þessari stöðu þeirra hjóna séu rangar eða ófullnægjandi.

Að þessu virtu verður að telja að ekki hafi verið sýnt fram á af hálfu stefnda að ákvörðun Ríkisskattstjóra frá 9. janúar 2007, þar sem hafnað var umsókn stefnanda um að nýta skattkort eiginkonu sinnar, sé á nægum rökum reist og telst hún því ekki hafa fullnægjandi lagastoð. Ber því að taka kröfu stefnanda til greina og fella umrædda ákvörðun úr gildi.

Stefnandi hefur í málalíbúnaði sínum gert grein fyrir því og lagt fram gögn, sem útskýrð hafa verið með fullnægjandi hætti, um það hvernig hann greiddi skatta af umræddum bótagreiðslum frá Íslandi sem var að fenginni framangreindri niðurstöðu greiddur umfram skyldu. Með vísan til þess ber stefnanda réttur til að fá endurgreitt það sem ofgreitt var samkvæmt 1. gr. laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995. Krafa um endurgreiðslu samkvæmt lögnum fellur úr gildi fyrir fyrningu þegar fjögur ár eru liðin frá því að greiðsla átti sér stað, sbr. 4. gr. sömu laga. Áfallnir vextir fyrnast um leið og krafa um endurgreiðslu fyrnist, sbr. sama lagagrein. Fyrningu var slitið með málshöfðun 9. nóvember 2010, sbr. 15. gr. laga um fyrningu kröfuréttinda nr. 150/2007, sem gildir um kröfur sem stofnuðust eftir gildistöku laganna 1. janúar 2008, en um rof fyrningar annarra krafna gilda 11. gr., sbr. 1. gr. laga um fyrningu skulda og annarra kröfuréttinda nr. 14/1905. Allar kröfur stefnanda, sem féllu í gjalddaga fyrir 9. nóvember 2006, samtals að fjárhæð 879.139 krónur, hafa því fallið niður fyrir fyrningu.

Stefnandi krefst þess í málinu að stefnda verði gert að greiða skaðabætur verði ekki fallist á endurgreiðslukröfuna að hluta eða að fullu. Hann vísar til þess að tjón hans verði rakið til þess að stefndi hafi brotið gegn EES-samningnum. Telja verður að

krafa stefnanda í málinu sé endurgreiðslukrafa sem stofnaðist þegar stefnanda var gert að greiða skatt án þess að persónuafsláttur maka kæmi þar til frádráttar. Tjónið sem stefnandi vísar til og krefst bóta fyrir verður að telja rakið til þess að endurgreiðsla hafi ekki fengist að fullu sem komið er til af því að ekki er unnt að dæma stefnda til að endurgreiða þann hluta kröfunnar sem fallið hefur niður fyrir fyrningu. Orsakasamband milli tjónsins og þess að brotnar hafi verið reglur af hálfu stefnda er þar með ekki fyrir hendi. Skilyrði skaðabótaskyldu stefnda gagnvart stefnanda eru því ekki uppfyllt. Með vísan til þess verður skaðabótakrafa stefnanda ekki tekin til greina.

Samkvæmt framangreindu ber að dæma stefnda til að greiða þann hluta kröfu stefnanda sem eftir stendur, að fjárhæð 1.162.239 krónur. Vexti ber að dæma frá 1. desember 2006 samkvæmt 2. gr. laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995, sbr. 1. gr. laga nr. 131/2002. Samkvæmt 1. mgr. lagagreinarinnar skulu vextir vera þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákveður og birtir samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 af því fé sem oftekið var frá þeim tíma sem greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðsla fer fram. Af kröfugerð stefnanda og málaltilbúnaði hans má ráða einstaka gjaldaga og gjaldfallnar fjárhæðir sem endurgreiðslukrafan tekur til og verða vextir dæmdir í samræmi við það, þ.e. af 29.029 krónum frá 1. desember 2006 eins og tilgreint er í dómsorði. Dráttarvexti samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga um vexti og verðtryggingu ber að dæma samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995, sbr. 2. gr. laga nr. 131/2002, frá þeim tíma er stefnandi lagði sannanlega fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta. Telja verður að stefnandi hafi krafist greiðslu með bréfi til ríkisskattstjóra 22. desember 2006. Því ber að dæma stefnda til að greiða stefnanda dráttarvexti eins og krafist er frá 2. janúar 2007 af þeirri fjárhæð sem þá hafði verið ofgreidd og eftir það eins og í dómsorði greinir.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda greiðist úr ríkissjóði, þar með talin þóknun lögmanns hans, Jóhanns Stefáns Ólafssonar hdl., sem þykir hæfilega ákveðin 650.000 krónur án virðisaukaskatts.

Málkostnaður fellur að öðru leyti niður.

Málið dæmir Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari.

**D ó m s o r ð:**

Felld er úr gildi ákvörðun Ríkisskattstjóra frá 9. janúar 2007, þar sem hafnað var umsókn stefnanda um að nýta skattkort eiginkonu sinnar.

Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda 1.162.239 krónur ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga um vexti og verðtryggingu nr. 38/2001 af 29.029 krónum frá 1. desember 2006 til 2. janúar 2007 en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga af 29.029 krónum frá þeim degi til 2. febrúar 2007, af 61.179 krónum frá þeim degi til 2. mars 2007, af 93.329 krónum frá þeim degi til 2. apríl 2007, af 125.479 krónum frá þeim degi til 2. maí 2007, af 157.629 krónum frá þeim degi til 2. júní 2007, af 189.779 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2007, af 221.929 krónum frá þeim degi til 2. ágúst 2007, af 254.079 krónum frá þeim degi til 2. september

2007, af 286.229 krónum frá þeim degi til 2. október 2007, af 318.379 krónum frá þeim degi til 2. nóvember 2007, af 350.529 krónum frá þeim degi til 2. desember 2007, af 382.679 krónum frá þeim degi til 2. janúar 2008, af 416.713 krónum frá þeim degi til 2. febrúar 2008, af 450.747 krónum frá þeim degi til 2. mars 2008, af 484.781 krónu frá þeim degi til 2. apríl 2008, af 518.815 krónum frá þeim degi til 2. maí 2008, af 552.849 krónum frá þeim degi til 2. júní 2008, af 586.883 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2008, af 620.917 krónum frá þeim degi til 2. ágúst 2008, af 654.951 krónu frá þeim degi til 2. september 2008, af 688.985 krónum frá þeim degi til 2. október 2008, af 723.019 krónum frá þeim degi til 2. nóvember 2008, af 757.053 krónum frá þeim degi til 2. desember 2008, af 791.087 krónum frá þeim degi til 2. janúar 2009, af 833.292 krónum frá þeim degi til 2. febrúar 2009, af 875.497 krónum frá þeim degi til 2. mars 2009, af 917.702 krónum frá þeim degi til 2. apríl 2009, af 959.907 krónum frá þeim degi til 2. maí 2009, af 1.002.112 krónum frá þeim degi til 2. júní 2009, af 1.044.317 krónum frá þeim degi til 2. júlí 2009, af 1.086.522 krónum frá þeim degi til 2. ágúst 2009, af 1.128.727 krónum frá þeim degi til 1. október 2009 og af 1.162.239 krónum frá þeim degi til greiðsludags.

Gjafsóknarkostnaður stefnanda greiðist úr ríkissjóði, þar með talin þóknun lögmanns hans, Jóhanns Stefáns Ólafssonar hdl., 650.000 krónur án virðisaukaskatts.

Málskostnaður fellur að öðru leyti niður.

Sigríður Ingvarsdóttir