

## D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 4. nóvember 2013 í máli nr. E-663/2013:

**Mikael Jónsson**

*(Jón Jónsson hrl.)*

**gegn**

**íslenska ríkinu**

*(Soffía Jónsdóttir hrl.)*

I.

Mál þetta var höfðað 19. febrúar 2013 og dómtekið 9. október 2013 að loknum munnlegum málflutningi.

Stefnandi er Mikael Jónsson, til heimilis að Norðurgötu 7, Seyðisfjarðarkaupstað, en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að úrskurður yfirséðanefndar nr. 448/2011, verði felldur úr gildi og að stefndi greiði stefnanda 29.521 krónu með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, frá 28. febrúar 2011 til 5. maí 2011 og með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, frá þeim degi til greiðsludags. Þá er krafist málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk málskostnaðar.

II.

Í máli þessu er deilt um staðgreiðsluhlutfall vaxtatekna samkvæmt lögum nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, samtals að fjárhæð 461.617 krónur sem stefnandi fékk greiddar frá Landsvirkjun þann 23. febrúar 2011, í kjölfar dóms Héraðsdóms Austurlands í máli nr. 1/2008, dags. 25. janúar 2011.

Samkvæmt „Samningi um framsal og yfirtöku vatnsréttinda vegna Kárahnjúkavirkjunar og um málsmeðferð til að ákvarða endurgjald fyrir þau“, dags. 13. desember 2005, á milli Landsvirkjunar, Félags landeigenda við Jökulsá á Dal og fleiri, ákváðu samningsaðilar m.a. að leggja ágreining um verðmæti vatnsréttinda, sem látin yrðu af hendi vegna Kárahnjúkavirkjunar, og skiptingu þeirra á milli rétthafa, fyrir sérstaka matsnefnd í samræmi við nánari ákvæði

samningsins, sbr. 1. mgr. 1. gr. samningsins.

Í 8. mgr. 4. gr. samningsins var tekið fram að úrskurður matsnefndar skyldi vera endanlegur og bindandi og að honum yrði ekki skotið til dómstóla nema eftir því sem mælt yrði fyrir um í samningnum.

Í 5. gr. samningsins var mælt fyrir um málskot til dómstóla. Samkvæmt 1. mgr. 5. gr. gat hver aðili um sig skotið úrskurði matsnefndar til almennra dómstóla. Þá var tekið fram í 5. mgr. 5. gr. að tækju aðilar ákvörðun um að una ekki niðurstöðu matsnefndar færi um greiðslu skv. 7. gr. samningsins.

Samkvæmt 3. mgr. 7. gr. samningsins var mælt fyrir um að Landsvirkjun skyldi greiða almenna vexti skv. II. kafla vaxtalaga, nr. 38/2001 vaxtalaga, nr. 38/2001, frá úrskurðardegi matsnefndar til greiðsludags en dráttarvexti, skv. 1. mgr. 6. gr. sömu laga, frá þeim degi er liðnir væru 60 dagar frá úrskurðardegi matsnefndar til greiðsludags. Greinin gildi þó ekki um upphafstíma vaxta og vaxtafót í þeim málum sem skotið væri til dómstóla, heldur skyldi niðurstaða um upphafstíma vaxta og vaxtafót ráðast af almennum reglum, sbr. 4. mgr. 7. gr. samningsins.

Í úrskurði áðurgreindrar matsnefndar var m.a. komist að þeirri niðurstöðu að Landsvirkjun skyldi greiða vatnsréttareigendum tilgreindar fjárhæðir ásamt almennum vöxtum af úrskurðuðum fjárhæðum, samkvæmt II. kafla laga nr. 38/2001, frá uppsögu úrskurðarins, hinn 22. ágúst 2007 til greiðsludags.

Stefndi ákvað ásamt fleiri vatnsréttindahöfum að una ekki niðurstöðu matsnefndar og höfðaði mál fyrir Héraðsdómi Austurlands og var dómur kveðinn upp hinn 25. janúar 2011, sbr. mál nr. E-1/2008. Lyktir málsins, þar sem aðilar deildu m.a. um vaxtakröfu, voru þær að Landsvirkjun var dæmd til að greiða stefnanda, sem eiganda bótaréttar vegna skerðingar vatnsréttinda Jökulsár á Dal fyrir landi Geirastaða II, samtals 2.181.104 krónur að frádreginni innborgun með almennum vöxtum samkvæmt II. kafla laga nr. 38/2001, frá 22. ágúst 2007 til og með 21. október 2007, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá og með 22. október 2007 til greiðsludags, eins og fram kom í dómsorði. Dóminum var áfrýjað til Hæstaréttar Íslands og var það niðurstaða réttarins, sbr. dóm í máli nr. 233/2011, dags. 18. október 2012, sem stefnandi átti aðild að sem einn áfrýjenda, að dómur Héraðsdóms Austurlands skyldi vera óraskaður. Fól niðurstaða dómsins í sér að úrskurður matsnefndar um fjárhæð bóta vegna vatnsréttinda vegna Kárahnjúkavirkjunar frá 22. ágúst 2007 var staðfestur varðandi fjárhæð bóta og vexti.

Þann 23. febrúar 2011, innti Landsvirkjun af hendi greiðslu til stefnanda á grundvelli fyrrgreinds Héraðsdóms Austurlands að fjárhæð samtals 1.097.998 krónur. Þar af námu vextir og dráttarvextir til stefnanda 461.617 krónum. Lögmannsstofa sem tók við greiðslunni fyrir hönd stefnanda stóð skil á 20% tekjuskatti, að fjárhæð 92.323 krónur, af greindum vaxtatekjum til ríkissjóðs, á grundvelli laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur. Er í máli þessu deilt um réttmæti þess afdráttar.

Með kæru til yfirkattanefndar, dags. 29. apríl 2011, krafðist stefnandi þess að staðgreiðsla skatts af greindum vaxtatekjum hans frá Landsvirkjun yrði 10%

skatthlutfall vegna tímabilsins 22. ágúst 2007 til 1. júlí 2009, 15% skatthlutfall vegna tímabilsins 1. júlí til 31. desember 2009, 18% skatthlutfall vegna ársins 2010 og 20% skatthlutfall vegna tímabilsins frá 1. janúar 2011 til greiðsludags. Með úrskurði yfirséttarnefndar nr. 448/2011, í máli stefnanda, var öllum kröfum stefnanda hafnað.

### III.

#### *1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda*

Stefnandi byggir á því að 20% staðgreiðsla fjármagnstekjuskatts á vaxtatekjur stefnanda, óháð því hvenær vextir falli til, fari í bága við lög nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur og lög um tekjuskatt nr. 90/2003. Auk þess sem framkvæmd laganna sé andstæð meginreglu stjórnarskrár um bann við afturvirkni skattalaga, viðteknum viðhorfum um lagaskil og lögskýringu á sviði skattaréttar og bráðabirgðaákvæði III í lögum nr. 94/1996, sbr. lög nr. 70/2009, um ráðstafanir í ríkisfjármálum.

Stefnandi telur að þau atvik sem ráði álagningu skatts í máli stefnanda hafi átt sér stað fyrir hækkun fjármagnstekjuskatts úr 10%. Vísar stefnandi í því sambandi til úrskurðar matsnefndar eignarnámsbóta, dags. 22. ágúst 2007, sem hafi falið í sér stofnun kröfu stefnanda á Landsvirkjun.

Með lögum nr. 70/2009, hafi skatthlutfall fjármagnstekjuskatts verið hækkað úr 10% í 15% miðað við staðgreiðsluskil, sbr. bráðabirgðaákvæði III, frá 1. júlí 2009 og ákvæði til bráðabirgða við lög nr. 94/1996. Samkvæmt greindum ákvæðum hefði borið að skattleggja vexti sem féllu á kröfu sem stofnast hefði til fyrir 1. júlí 2009 með 10% skatthlutfalli. Væri sú lagaskilaregla sambærileg við lagaskilareglur við gildistöku fjármagnstekjuskatts, sbr. bráðabirgðaákvæði I, í lögum nr. 97/1996.

Með b-lið 13. gr. laga nr. 128/2009, um tekjuöflun ríkisins, hafi fjármagnstekjuskattur verið hækkaður í 18% frá og með 1. janúar 2010 og með lögum nr. 164/2010, um ráðstafanir í ríkisfjármálum, hafi skatturinn verið hækkaður í 20% frá og með 1. janúar 2011. Engar lagaskilareglur væru í lögnum og því kæmu til skoðunar lagaskil á sviði skattaréttar. Byggir stefnandi á því að hækkun skatthlutfalls verði ekki beitt um fjármagnstekjur sem hafi fallið til fyrir gildistöku fyrrgreindra breytingalaga. Vaxtatímabili í dómsorði feli í sér að vextir falli til á tilteknum tíma, sbr. úrskurð yfirséttarnefndar nr. 586/2012. Með vísan til þess telur stefnandi að 20% fjármagnstekjuskattur af vaxtatekjum standist ekki ákvæði 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár. Telur stefnandi að engu máli skipti í þessu sambandi hvort vextir teljist að einhverju eða öllu leyti ekki hafa verið greiddir eða greiðslukræfir fyrr en eftir gildistöku áðurgreindra breytingalaga á skatthlutfalli fjármagnstekna.

Þá er á því byggt að ósamræmi sé á milli úrskurðar yfirséttarnefndar nr. 586/2012, og úrskurðar nefndarinnar í máli stefnanda, þar sem m.a. hafi verið á því byggt í máli stefnanda að vaxtatekjur hans hafi verið óvissar tekjur, sbr. 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 og ekki greiðslukræfar fyrr en við uppkvaðningu Héraðsdóms

Austurlands í máli stefnanda. Auk þess sem nefndin hafi byggt á því að ágreiningur um greiðsluskyldu Landsvirkjunar hafi haft þá þýðingu að vextir í málinu geti ekki talist áfallnir eða áunnir fyrir en krafan sjálf hafi verið viðurkennd með dóminum. Standist ályktanir yfirskattanefndar ekki skoðun og geti ekki verið grundvöllur fyrir gjörólíkri beitingu skattalaga gagnvart stjórnarskrá. Beri því að ógilda úrskurð nefndarinnar. Tekur stefnandi fram að endurkrafa stefnanda byggist á sömu málsástæðu.

Með úrskurði matsnefndar, dags. 22. ágúst 2007, hafi stofnast krafa stefnanda á hendur Landsvirkjun, en ekki með greindum Héraðsdómi Austurlands í máli stefnanda. Með dóminum hafi tilvist kröfu stefnanda verið staðfest, en ekki stofnuð. Tekur stefnandi fram að sjónarmið yfirskattanefndar um beitingu kröfustofnunarreglunnar sé andstæð meginsjónarmiðum um skýringu skattalaga, sbr. einnig 72. gr. stjórnarskrár um vernd eignarréttar og 40. gr. og 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár um skilyrði skattlagningar. Leiði niðurstaða yfirskattanefndar til þess að viðbrögð gagnaðila, svo sem þau að neita að borga kröfu eða að draga greiðslu, ákvarði skattalega meðferð kröfunnar þar til dómur er kveðinn upp. Tilviljunarkennd atvik ráði skattlagningu. Hefði t.d. héraðsdómur verið kveðinn upp mánuði fyrir, hefðu allar vaxtatekjur stefnanda vegna 4 ára tímabils verið skattlagðar með 18% skatthlutfalli. Þá vísar stefnandi til jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrár, þar sem niðurstaða yfirskattanefndar feli í sér að skattlagning sambærilegra krafna vegna vaxta sem hafi fallið til á sama tímabili geti orðið gjörólik, vegna tilviljanakenndra atvika um afstöðu skuldara til greiðslu kröfunnar.

Kröfu um endurgreiðslu byggir stefnandi á lögum nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda. Einungis hafi borið að halda eftir fjármagnstekjuskatti sem var í gildi á hverju vaxtatímabili, þ.e. 10% fyrir 1. júlí 2009, 15% frá 1. júlí 2009, 18% frá 1. janúar 2010 og 20% frá 1. janúar 2011. Mismunurinn væri 29.521 króna, sem væri stefnufjárhæð málsins.

Vaxtakröfu byggir stefnandi á 2. gr. laga nr. 29/1995 og vaxtalögum.

## *2. Helstu málsástæður stefnda*

Sýknukrafa stefnda byggir á því að samkvæmt almennum reglum kröfuréttar geti vextir af kröfu stefnanda á hendur Landsvirkjun ekki talist áfallnir eða áunnir fyrir en fjárhæð sjálfrar bótakröfunnar hafi verið viðurkennd með dómi Héraðsdóms Austurlands í máli nr. 1/2008, en óumdeilt sé að stefnandi hafi fengið greiddar bætur og vexti í samræmi við þá niðurstöðu þann 23. febrúar 2011.

Stefnandi ákvað að una ekki niðurstöðu matsnefndar og verði kröfugerð stefnanda fyrir báðum dómstigum ekki skilin á annan hátt, en að fjárhæð skaðabóta vegna framsals eignarréttinda hans hafi verið umþrætt. Sé fjárhæð aðalkröfu umþrætt, gildi hið sama um vaxtakröfu, enda sé hún almennt reiknuð sem hlutfall af aðalkröfunni. Það sem stefnandi hafi borið úr bótum vegna kröfunnar hafi þannig verið háð óvissu og þeir vextir sem reikna átti á kröfuna einnig. Það að héraðsdómur hafi fallist á niðurstöðu matsnefndar breyti engu um þetta, enda ljóst að stefnandi vildi ekki una þeirri niðurstöðu. Sú ráðstöfun stefnanda að leggja í dóm deilu við Landsvirkjun um bótafjárhæð, hafi verið stefnanda frjáls og á áhættu

hans, en væri með öllu óskuldbindandi fyrir stefnda, sem hafi ekki átt neina aðild að þrætu stefnanda og Landsvirkjunar.

Því er hafnað að framkvæmd og túlkun stefnda á lögum nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, sé andstæð 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár, lagaskilareglum og lögskýringarsjónarmiðum á sviði skattaréttar og bráðabirgðaákvæði III í lögum nr. 94/1996 með síðari breytingum.

Í úrskurði ríkisskattstjóra í máli stefnanda sé á því byggt að þeir vextir, sem stefnandi fékk dæmda með greindum dómi Héraðsdóms Austurlands, hafi verið óvissar tekjur í skilningi 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Atvik sem ráði skattskyldu í skilningi 2. mgr. 77. gr. stjórnarskrár hafi orðið við uppkvaðningu tilvitnaðs dóms. Á þeim tíma hafi borið að skattleggja vexti með 20% fjármagnstekjuskatti og það sé það skatthlutfall sem hafi borið að halda eftir af vöxtum stefnanda. Ekki sé um að ræða afturvirka beitingu á skattalögum. Er því mótmælt að óumdeild fjárhæð bótakröfu stefnanda hafi legið fyrir á fyrra tímamarki. Dómkröfur hans sjálfs, t.d. í Hæstaréttarmáli nr. 233/2011, tali skýrt gagnstæðu máli.

Stefndi tekur fram að kröfu stefnanda á hendur Landsvirkjun og vexti af þeirri kröfu verði að telja óvissar tekjur, sbr. 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003. Krafan hafi ekki orðið greiðslukræf fyrr en með dómi Héraðsdóms Austurlands í ársbyrjun 2011. Þá fyrst hafi verið unnt að vaxtareikna kröfuna, enda fyrst ljóst á þeim tímamarki af hvaða fjárhæð reikna ætti hina umþrættu vexti og vegna hvaða tímabils. Dómur héraðsdóms hafi verið kveðinn upp eftir gildistöku laga nr. 128/2009 og laga nr. 164/2010. Bráðabirgðaákvæði III í lögum nr. 94/1996, hafi enga þýðingu við úrlausn málsins.

Stefndi telur mál þetta snúast um það hvenær hafi borið að telja vaxtatekjur sem stefnandi fékk greiddar frá Landsvirkjun fram til tekna. Áfallnir en ógreiðslukræfir vextir teljist ekki skattskyldir skv. 2. tölul. 2. mgr. 8. gr. laga nr. 90/2003, heldur skuli telja vexti af kröfum til tekna þegar þeir eru greiddir eða greiðslukræfir. Vextirnir séu því óvissar tekjur í skilningi 2. mgr. 59. gr. sem ekki hafi orðið greiðslukræfar fyrr en við uppkvaðningu héraðsdóms Austurlands. Ákvæði 2. tölul. 2. mgr. 8. gr. laga nr. 90/2003 sé alveg skýrt og beri að skýra samkvæmt orðanna hljóðan. Þá er því hafnað að ósamræmi sé á niðurstöðu yfirskattanefndar í máli stefnanda og úrskurði nefndarinnar nr. 586/2012. Málin séu á engan hátt sambærileg. Í síðargreinda málinu hafi verið deilt um ákvörðun fjármagnstekjuskatts af vaxtatekjum vegna innlausnar á spariskírteinum ríkissjóðs annars vegar og hlutdeildarskírteinum hins vegar. Enginn ágreiningur hafi verið um höfuðstól og vaxtafót í því máli. Í máli stefnanda hafi á hinn bóginn hvort tveggja, höfuðstóllinn sem og vextir af honum, verið óvissar kröfur, þar til dómur lá fyrir. Þá haggi skilgreining á dráttarvöxtum í lögum nr. 38/2001 ekki skýrum ákvæðum 2. tölul. 2. mgr. 8. gr. og 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 um það hvenær skuli telja vexti til tekna.

Að lokum er vakin á því athygli að verði fallist á kröfu stefnanda um að fella úrskurð yfirskattanefndar úr gildi þá standi úrskurður ríkisskattstjóra óraskaður. Því verði að líta svo á að kæra hans sé enn til meðferðar hjá yfirskattanefnd. Endurgreiðslukrafa greiddra skatta sé ósamrýmanleg þessari kröfugerð sem leiði til frávísunar á fjárkröfunni.

#### IV.

Stefnandi í máli þessu krefst þess að úrskurður yfirséðanefndar nr. 448/2011, verði felldur úr gildi. Er á því byggt að til skattlagningar vaxtatekna hafi stofnast á tímabilinu 22. febrúar 2008 til 23. febrúar 2011 og því hafi ekki staðist sú niðurstaða yfirséðanefndar að miða staðgreiðsluhlutfall teknanna í heild við 20% skatthlutfall fjármagnstekjuskatts, sem gildi frá og með 1. janúar 2011. Telur stefnandi að skattleggja beri umræddar vaxtatekjur í samræmi við þau skatthlutföll sem í gildi voru á fyrrgreindu tímabili, þ.e. með 10% skatthlutfalli vegna tímabilsins frá 22. febrúar 2008 til 30. júní 2009, 15% skatthlutfalli vegna tímabilsins frá 1. júlí til 31. desember 2009, 18% skatthlutfalli vegna tímabilsins frá 1. janúar til 31. desember 2010 og með 20% skatthlutfalli vegna tímabilsins frá 1. janúar 2011 til greiðsludags 23. febrúar 2011.

Samkvæmt 3. tölul. c-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, teljast vextir, verðbætur, afföll og gengishagnaður, sbr. 8. gr. laganna, til skattskyldra tekna. Í 2. mgr. 8. gr. sömu laga kemur fram að til tekna sem vextir, sbr. 1. mgr. sömu greinar, af kröfum eða inneignum, sem ekki eru tengdar atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi, teljist vextir, sem greiddir eru eða eru greiðslukræfir, og greiddar verðbætur á afborganir og vexti. Um ákvörðun tekna í einstökum tilvikum er nánar fjallað í sjö tölulíðum 2. mgr. 8. gr. Kemur fram í 2. tölul. málsgreinarinnar að vextir af kröfu skuli teljast til tekna þegar þeir eru greiddir eða greiðslukræfir.

Með 1. gr. laga nr. 164/2010, um ráðstafanir í ríkisfjármálum, var tekjuskattur af fjármagnstekjum einstaklinga utan rekstrar hækkaður úr 18% í 20%. Tók breytingin gildi 1. janúar 2011 og kom til framkvæmda á staðgreiðsluárinu 2011, sbr. 29. gr. sömu laga.

Samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 94/1996, um staðgreiðslu skatts á fjármagnstekjur, skal staðgreiðsla af vöxtum samkvæmt 1.–3. tölul. 1. mgr. 4. gr. laganna fara fram þegar vextir eru greiddir út eða færðir eiganda til eignar á reikningi, sbr. 1. og 2. tölul. 1. mgr. 4. gr. sömu laga.

Í 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003, sem mælir fyrir um tekjutímabil segir: „Tekjur skal að jafnaði telja til tekna á því ári sem þær verða til, þ.e. þegar myndast hefur krafa þeirra vegna á hendur einhverjum, nema um óvissar tekjur sé að ræða.“ Regla þessi, var upphaflega lögfest með 2. mgr. 7. gr. laga nr. 6/1935, um tekjuskatt og eignarskatt, og hefur verið í skattalögum frá þeim tíma. Um þetta sagði svo í athugasemdum með 8. gr. frumvarps þess er varð að lögum nr. 6/1935, en grein þessi varð 7. gr. laganna: „Að lokum er bætt við greinina því nýmæli, að tekjur skuli jafnan telja til tekna á því ári er þær verða til, þ.e. þegar vegna þeirra hefur myndast krafa á hendur öðrum, þótt ógreitt sé. Er það í samræmi við framtalsvenju manna almennt, en auðveldara er til samanburðar og yfirlits fyrir skattanefndir, að sem flestir fylgi sömu framtalsreglu að þessu leyti.“

Reglan er í samræmi við lagarök og sjónarmið sem liggja að baki tímamörkum um gjaldfærslu rekstrarkostnaðar, þess efnis að einungis sé heimilt að gjaldfæra gjaldfallinn rekstrarkostnað, sbr. einnig 2. mgr. 29. gr. laga nr. 90/2003

sem hljóðar svo: „Frá tekjum lögaðila og tekjum manna af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi er heimilt að draga rekstrarkostnað, þ.e. þau gjöld sem eiga á árinu að ganga til að afla teknanna, tryggja þær og halda þeim við.“ Leiðir af reglunni að vextir, sem ekki hafa verið greiddir, verða ekki gjaldfærðir hjá greiðanda fyrr en greiðslan hefur verið innt af hendi.

Umrædd regla 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003, um framtal tekna þegar um óvissar tekjur er að ræða, telst hins vegar sérregla skattaréttar, þar sem tekjufærsla miðast við það hvenær úr óvissu er leyst, en ekki hvenær til kröfuréttinda stofnaðist samkvæmt almennum reglum kröfuréttar. Er hér til úrlausnar hvort sú regla eigi við um vaxtatekjur stefnanda.

Fyrir liggur að stefnandi deildi við Landsvirkjun um endurgjald fyrir vatnsréttindi í Jökulsá á Dal fyrir landi Geirastaða II, auk þess sem deilt var um vaxtafjárhæð. Er ljóst að um var að ræða fyrsta mál sinnar tegundar, þar sem samningsaðilar leituðu leiða, m.a. með því að setja á stofn sérstaka matsnefnd, til að ákvarða verðmæti vatnsréttindanna. Í E-lið formála samningsins, um framsal og yfirtöku vatnsréttinda vegna Kárahnjúkavirkjunar frá 13. desember 2005, segir m.a. að haldnir hafi verið kynningarfundir vorið 2002 þar sem kynntar hafi verið helstu leiðir sem færar væru til þess að ákvarða verðmæti vatnsréttinda þeirra sem Landsvirkjun komi til með að nýta í þágu virkjunarinnar og hvernig þau verðmæti skiptist á milli rétthafa. Þá segir í F-lið formálans að eftir nokkurn aðdraganda hafi Landsvirkjun sumarið 2005 óskað eftir aðkomu fulltrúa vatnsréttarhafa til að ná samkomulagi um efnisatriði samnings, um málsmeðferð til úrlausnar því hvert væri rétt endurgjald fyrir þau vatnsréttindi sem nýtt yrðu vegna Kárahnjúkavirkjunar, sem lagður yrði fyrir alla vatnsréttarhafa til samþykktar. Að lokum kemur fram í 3. mgr. 1. gr. samningsins að honum hafi ekki verið ætlað að skerða rétt aðila að neinu leyti, heldur stofna til meðferðar um úrlausn ágreinings um verðmæti vatnsréttinda, sem látin yrðu af hendi vegna Kárahnjúkavirkjunar, er tryggði að mati aðila samningsins betur eðlilega og skjóta framvindu og vandaða úrlausn málsins.

Ljóst þykir samkvæmt framangreindu að hér var um óvissa kröfu að ræða í skilningi skattaréttar. Af því leiðir að úr þeirri óvissu leystist ekki fyrr en með dómi Héraðsdóms Austurlands 25. janúar 2011, sem síðar var staðfestur með dómi Hæstaréttar Íslands, í máli nr. 233/2011 frá 18. október 2012.

Af hálfu stefnanda er á því byggt að framkvæmd og túlkun ákvæðisins í máli stefnanda hafi falið í sér brot gegn 40. gr., 77. gr. og 65. gr. stjórnarskrár.

Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995, skal skattamálum skipað með lögum og má ekki fela stjórnvöldum ákvörðun um það hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Í 40. gr. stjórnarskrárinnar kemur fram, að engan skatt megi „á leggja né breyta né af taka nema með lögum“. Samkvæmt stjórnarskránni er það því almennt eingöngu á valdi Alþingis að ákveða hvaða skattar skuli á lagðir og verður það vald ekki framselt. Svo heimilt sé að innheimta skatt verður því að liggja til þess gild skattlagningarheimild í skilningi þessara ákvæða. Til þess að svo sé, verður að vera mælt fyrir um skattinn í almennum lögum, en það þýðir m.a., að í lögum verður að vera kveðið á um skattskyldu, skattstofn, skatthlutfall, reglur um nánari útreikning skatts o.s.frv.

Samkvæmt 2. mgr. 77. gr. verður enginn skattur lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.

Það er eitt megininkenni skatthugtaksins að skatta beri að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu, þannig að skattþegnum sé ekki mismunað óeðlilega. Þetta þýðir m.a. að skattur verði ekki heimtur af tilteknum aðilum, þannig að öðrum, sem eins eða líkt stendur á hjá, er sleppt.

Í dómaframkvæmd hefur löggjafinn verið talinn hafa víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattlagningu, jafnvel þó að slík ákvörðun feli í sér eignaskerðingu. Skilyrði er þó ávallt að hún byggist á almennum efnislegum mælikvarða og að gætt sé jafnræðisreglna.

Hér að framan hefur verið komist að þeirri niðurstöðu að þau atvik sem ráði skattskyldu hafi orðið til með dómi Héraðsdóms Austurlands, sem kveðinn var upp hinn 25. janúar 2011. Af því leiðir að niðurstaða yfirskattanefndar, að miða staðgreiðsluhlutfall teknanna í heild við 20% skatthlutfall, sbr. 1. gr. laga nr. 164/2010, um ráðstafanir í ríkisjármálum, sbr. 1. másl. 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003, hafi ekki falið í sér afturvirka skattlagningu.

Þá verður ekki fallist á þau sjónarmið stefnanda, að regla 2. mgr. 59. gr. laga nr. 90/2003 mismuni skattaðilum, með þeim hætti að fari í bága við 65. gr. stjórnarskrár. Meginmarkmið jafnræðisreglunnar er að koma í veg fyrir að aðilar í sömu stöðu fái mismunandi meðferð eða úrlausn mála sinna á ólögum hátt án þess að málefnalegar ástæður réttlæti mismununina. Af ákvæðinu hefur almennt verið talið leiða, að skatta verði að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu. Verður ekki séð að vaxtatekjur stefnanda hafi verið skattlagðar á annan og óhagstæðari hátt en annarra skattaðila sem voru í sömu stöðu.

Með hliðsjón af framangreindu verður ekki talið að úrskurður yfirskattanefndar, nr. 448/2011, hafi verið í andstöðu við framangreindar stjórnarskrárgreinar eða jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Er kröfu stefnanda, um að fella úr gildi úrskurð yfirskattanefndar nr. 448/2011 í máli stefnanda, því hafnað.

Samkvæmt framangreindu er stefndi, íslenska ríkið sýknað af öllum kröfum stefnanda.

Samkvæmt þessum málsúrslitum, og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, verður stefnanda gert að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

**DÓMSORD:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda.

Stefnandi greiði stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)