

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 15. apríl 2016 í máli nr. E-4048/2014:

Db. Ragnhildar Skeoch

(Jón Þór Ólason hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Eiríkur Áki Eggertsson hdl.)

I.

Mál þetta var höfðað 14. október 2014 og dómtekið 11. mars 2016.

Stefnandi er db. Ragnhildar Skeoch, Mánatúni 4, Reykjavík, en stefndi er íslenska ríkið, Hverfisgötu 6, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru þær aðallega að felldar verði úr gildi með dómi ákvarðanir ríkisskattstjóra um álagningu viðbótarauðlegðarskatts á stefnanda vegna tekjuáranna 2010, 2011 og 2012 og að stefndi endurgreiði stefnanda 49.958.522 krónur með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. og 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, af 13.814.807 krónum frá 31. desember 2012 til 31. desember 2013, en af 30.267.139. krónum frá þ.d. til 31. desember 2014, en af 49.958.522 krónum frá þ.d. til þingfestingardags en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sbr. 9. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 frá þeim degi til greiðsludags.

Til vara er þess krafist að felld verði úr gildi ákvörðun ríkisskattstjóra um álagningu viðbótarauðlegðarskatts á stefnanda vegna tekjuársins 2011 og stefnda gert að endurgreiða stefnanda 16.452.332 krónur auk vaxta skv. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 31. desember 2013 til þingfestingardags en með dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 6. gr. sbr. 9. gr. laga nr. 38/2001 til greiðsludags. Þá krefst stefnandi málskostnaðar.

Stefndi krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnanda, auk málskostnaðar, en til vara er þess krafist að stefnukröfur verði lækkaðar og málskostnaður verði látinn niður falla.

II.

Ágreiningsefni í máli þessu snýst um lögmati viðbótarauðlegðarskatts sem lagður var á stefnanda gjaldárin 2012, 2013 og 2014, vegna tekjuáranna 2010, 2011 og 2012 á grundvelli 24. gr. laga nr. 128/2009, um tekjuöflun ríkisins, sbr. ákvæði til bráðabirgða XXXIII í lögum nr. 90/2003, lögum nr. 164/2010, um ráðstafanir í

ríkisfjármálum, og lögum nr. 164/2011, um ráðstafanir í ríkisfjármálum, sbr. ákvæði til bráðabirgða XXXIX og XLVII í lögum nr. 90/2003.

Samkvæmt lögnum var miðað við að auðlegðarskattur yrði lagður á í fimm ár, þ.e. gjaldárin 2010, 2011, 2012, 2013 og 2014 og viðbótarauðlegðarskattur í fjögur ár, eða gjaldárin 2011, 2012, 2013 og 2014.

Með d-lið 24. gr. laga nr. 128/2009 var bætt við lög nr. 90/2003 nýju ákvæði til bráðabirgða XXXIII, sem mælti fyrir um álagningu auðlegðarskatts á eignir manna sem skattskyldar eru samkvæmt 1. gr. og 4.-9. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003. Frá því að umrætt bráðabirgðaákvæði tók gildi hafa tvö önnur bráðabirgðaákvæði verið lögfest. Þetta eru bráðabirgðaákvæði nr. XXXIX, sbr. 6. gr. laga nr. 164/2010, um ráðstafanir í ríkisfjármálum og bráðabirgðaákvæði nr. XLVII, sbr. 6. gr. laga nr. 164/2011, um ráðstafanir í ríkisfjármálum. Í báðum tilvikum var um að ræða breytingar á fríeignarmarki auðlegðarskatts og skatthlutfalli en með síðari breytingunni var skatturinn auk þess framlengdur til ársins 2014.

Við álagningu gjaldárið 2010 vegna eigna í árslok 2009 var lagður 1,25% auðlegðarskattur á eign einhleypings yfir 90.000.000 króna og eign hjóna og samskattaðra yfir 120.000.000 króna.

Við álagningu gjaldárið 2011 vegna eigna í árslok 2010 var lagður 1,50% auðlegðarskattur á eign einhleypings yfir 75.000.000 króna og á eign hjóna og samskattaðra yfir 100.000.000 króna.

Við álagningu gjaldárin 2012, 2013 og 2014 var skatthlutfallið 1,50% af eign á bilinu 75.000.000 króna til 150.000.000 króna hjá einhleypum og af eign á bilinu 100.000.000 króna til 200.000.000 króna hjá hjónum og samsköttuðum en 2,0% af eign yfir þessi fjárhæðarmörk, sbr. h-lið bráðabirgðaákvæðis XLVII í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Sérregla gildir við ákvörðun á skattstofni hlutabréfa til auðlegðarskatts. Þannig er viðbótarauðlegðarskattur lagður á þann skattstofn sem er mismunur á nafnverði og raunvirði hlutabréfa í eigu framteljanda í lok árs 2009, 2010, 2011 og 2012 miðað við stöðu viðkomandi félaga samkvæmt skattframtali þeirra 2010, 2011, 2012 og 2013. Kemur þessi viðbót eftir atvikum til skattlagningar ári eftir að lagt hefur verið á nafnverð bréfanna, sbr. b-lið bráðabirgðaákvæðis XXXIII í lögum nr. 90/2003.

Gerð er ítarleg grein fyrir forsendum auðlegðarskatts í almennum athugasemdum með frumvarpi, sem varð að lögum nr. 128/2009, sbr. þingskjal nr. 292, 256. mál á 138. löggjafarþingi 2009-2010. Þar er m.a. vísað til stefnu ríkisstjórnarinnar í ríkisfjármálum sem þátt í að endurreisa íslenskt efnahagslíf eftir þau áföll sem hrun bankanna o.fl. hafi leitt til. Kemur meðal annars fram að brýn þörf sé á að afla ríkissjóði viðbótartekna til að draga úr fjárlagahallanum og koma á

jafnvægi í ríkisfjármálum. Í ljósi þeirrar miklu eignatilfærslu, sem orðið hafi á undanförunum árum, og samþjöppunar á eignarhaldi hafi komið til skoðunar að taka upp skatt á hreina eign, en þá með mjög háu fríeignarmarki fyrir einstaklinga. Segir í frumvarpinu að augljóst megi telja að þeir aðilar, sem safnað hafi miklum eignum á undanförunum árum, hafi notið þess að skattar á fjármagnstekjur hafi verið lágir, auk annarra hagstæðra skattareglna. Hafi þeir notið lækkandi skattlagningar á meðan allur almenningur hafi axlað þyngri byrðar. Meðal annars af þeim sökum þyki ekki óeðlilegt, við núverandi aðstæður, að skattbyrði þessa fólks verði aukin nokkuð frá því sem áður hafi verið. Með frumvarpinu sé gerð sú tillaga að tekinn verði upp sérstakur auðlegðarskattur næstu þrjú ár að fjárhæð 1,25% á nettóeign umfram 90 milljónir króna hjá einhleypingum og umfram 120 milljónir króna hjá hjónum.

Í athugasemdum um 25. gr. frumvarpsins, sem varð 24. gr. laga nr. 128/2009, kemur fram að lagt sé til að vikið verði frá þeirri meginreglu, sem komi fram í 5. tölul. 73. gr. laga nr. 90/2003, þess efnis að hlutabréf skuli talin til eignar á nafnverði, enda endurspegli nafnverð hlutabréfa mjög illa raunvirði eignarinnar. Því sé lagt til að við ákvörðun auðlegðarskattsstofns verði tekið mið af raunverulegu verðmæti hlutabréfanna. Kemur fram að ef um er að ræða hlutabréfaeign í félagi, sem skráð sé í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði, skuli miða við markaðsverðmæti í lok viðmiðunarárs, en ella skuli miða við hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags. Gert sé ráð fyrir að framteljendur geri grein fyrir eign sinni í hlutafélögum og einkahlutafélögum með framangreindum hætti, enda séu heildareignir þeirra þannig metnar umfram fyrrgreind fjárhæðarmörk.

Í nefndarálitni meirihluta efnahags- og skattanefndar, sbr. þingskjal nr. 528 á greindu löggjafarþingi, kemur fram að mikil gagnrýni hafi komið fram á framangreint ákvæði þar sem einstaklinga skorti fullnægjandi forsendur til að meta raunvirði félaga sem þeir eigi eignarhluta í. Því séu lagðar til breytingar á ákvæðinu. Lagt sé til að lögaðilum, sem eigi hlut í öðrum félögum, verði gert að telja þann eignarhlut sinn fram miðað við raunvirði, annaðhvort miðað við markaðsvirði, ef um félög er að ræða sem skráð eru á opinberum hlutabréfamarkaði, eða hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé. Með þessari breytingu verði framtal manna bæði einfaldara og réttara, enda verði þá búið að taka tillit til raunvirðis eignarhluta félags í öðrum félögum. Mönnum verði síðan gert að telja fram eignarhlut sinn í félögum í samræmi við framanritað. Þá kemur fram að álagning gjalda á menn fari fram í lok júlí ár hvert en á lögaðila í lok október. Raunvirði eignarhluta í félögum liggi þannig oft ekki fyrir þegar framtalsfresti manna ljúki. Við frumálagningu verði því einungis unnt að ákvarða skattstofn á grundvelli nafn- eða stofnverðs eignarhluta í félögum. Af þeim sökum

sé lagt til að mönnum verði gert að telja fram þann hluta eigna sinna í félögum, sem sé umfram nafnvirði eða stofnverð, í skattframtölum árin 2011, 2012 og 2013 vegna eignarhluta í árslok 2009, 2010 og 2011. Auðlegðarskattstofn verði þannig endurávarðaður og auðlegðarskattur endurreiknaður sérstaklega samhliða almennri álagningu skattsins vegna næstliðins árs, að teknu tilliti til raunvirðis eignarhluta í félögum og viðmiðunarmarka. Með þessu móti geti komið til þess að auðlegðarskattur ákvarðist í álagningu 2013 vegna eignar í árslok 2011.

Við fyrstu álagningu auðlegðarskatts gjaldárið 2010 var auðlegðarskattur lagður á 3.817 gjaldendur og skilaði hann rúmum 3,8 milljörðum í ríkissjóð.

Gjaldárið 2011 var auðlegðarskattur lagður á 4.772 gjaldendur og skilaði hann þá 4,8 milljörðum. Það ár var viðbótarauðlegðarskattur lagður á 3.349 gjaldendur og skilaði tæpum 1,8 milljörðum í ríkissjóð.

Gjaldárið 2012 var auðlegðarskattur lagður á 5.212 gjaldendur og skilaði sú álagning 5,6 milljörðum í ríkissjóð en á sama ári var viðbótarauðlegðarskattur lagður á 4.134 gjaldendur og skilaði um 2,4 milljörðum í ríkissjóð.

Gjaldárið 2013 var auðlegðarskattur lagður á 5.908 gjaldendur og skilaði sú álagning 5,6 milljörðum í ríkissjóð en á sama ári var viðbótarauðlegðarskattur lagður á 4.988 gjaldendur og skilaði um 3,5 milljörðum í ríkissjóð.

Gjaldárið 2014 var auðlegðarskattur lagður á 6.534 gjaldendur og skilaði sú álagning 6,2 milljörðum í ríkissjóð en á sama ári var viðbótarauðlegðarskattur lagður á 5.735 gjaldendur og skilaði um 4,7 milljörðum í ríkissjóð.

Stefnandi er hluthafi í Hval hf. með eignarhlut upp á tæp 11%, en stefnandi á hlutabréf að nafnverði 21.534.240 krónur í félaginu. Viðbótarauðlegðarskattur sem stefnandi krefst endurgreiðslu á er tilkominn vegna mismunar á nafnverði og raunvirði hlutabréfanna og nam skattstofn vegna þeirrar viðbótar í árslok 2010 920.987.143 krónum samkvæmt skattframtali stefnanda 2012, 822.616.582 krónum vegna viðbótar í árslok 2011 samkvæmt skattframtali 2013 og 984.569.140 krónum vegna viðbótar í árslok 2012 samkvæmt skattframtali 2014.

Samkvæmt skattframtölum stefnanda námu arðgreiðslur til hans vegna hlutabréfaeignar hans í Hval hf. 12.920.544 krónum tekjurárið 2010, 12.920.544 krónum tekjuárið 2011, 23.687.664 krónum tekjuárið 2012 og tekjuárið 2013 var greiddur arður 32.301.360 krónur.

Stefnandi á fasteignina Mánatún 4 í Reykjavík, en fasteignamat eignarinnar var í árslok 2013, 36.700.000 krónur. Auk þess á stefnandi innstæður í bönkum og verðbréf.

Tekjuárið 2010 námu heildarférmagnstekjur stefnanda 24.974.921 krónum en jafnframt hafði stefnandi 1.682.929 krónur í lífeyristekjur erlendis. Tekjur stefnanda á árinu 2010 námu því alls 26.657.850 krónum. Við álagningu opinberra

gjalda 2011 greiddi stefnandi 4.477.485 krónur í fjármagnstekjuskatt og 3.001.173 krónur í auðlegðarskatt. Álagður viðbótarauðlegðarskattur var 7.966.484 krónur. Samtals voru því álagðir skattar stefnanda gjaldárið 2011, 15.445.142 krónur.

Tekjuárið 2011 námu heildarfjármagnstekjur stefnanda 18.804.334 krónum en jafnframt hafði stefnandi 1.858.309 krónur í lífeyristekjur erlendis. Tekjur stefnanda á árinu 2011 námu því alls 20.662.643 krónum. Við álagningu opinberra gjalda 2012 greiddi stefnandi 3.740.866 krónur í fjármagnstekjuskatt, 3.768.460 krónur í auðlegðarskatt. Álagður viðbótarauðlegðarskattur gjaldárið 2012 var 13.814.807 krónur (vegna eigna í árslok 2010). Samtals voru því álagðir skattar stefnanda gjaldárið 2012, 21.324.133 krónur.

Tekjuárið 2012 námu heildarfjármagnstekjur stefnanda 30.823.470 krónum en jafnframt hafði hún 2.047.954 krónur í lífeyristekjur erlendis. Tekjur stefnanda á árinu 2012 námu því alls 32.871.424 krónur. Við álagningu opinberra gjalda árið 2013 greiddi stefnandi 6.144.694 krónur í fjármagnstekjuskatt og 3.724.785 krónur í auðlegðarskatt. Viðbótarauðlegðarskattur nam 16.452.332 krónum (vegna eigna í árslok 2011). Samtals voru álagðir skattar á stefnanda gjaldárið 2013, 26.321.811 krónur.

Við álagningu opinberra gjalda árið 2014 var viðbótarauðlegðarskattur stefnanda 19.691.383 krónur (vegna eigna í árslok 2012).

Stefnandi krefst ekki endurgreiðslu álagðs viðbótarauðlegðarskatts að fjárhæð 7.966.484 krónur sem lagður var á við álagningu opinberra gjalda stefnanda gjaldárið 2011.

Nánar tiltekið hefur stefnandi sætt álagningu auðlegðarskatts og viðbótarauðlegðarskatts á gjaldárin 2012, 2013 og 2014, með eftirfarandi hætti:

	Gjaldárið 2012	Gjaldárið 2013	Gjaldárið 2014	Samtals
Auðlegðarskattur	3.768.460	3.724.785	0	7.493.245
Viðbótarauðlegðarskattur	13.814.807	16.452.332	19.691.383	49.958.522

III.

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi telur að ákvæði til bráðabirgða XXXIII, XXXIX og XLVII í lögum nr. 90/2003, fari í bága við meginreglu stjórnskipunarréttarins um meðalhóf. Heildarálagning auðlegðarskatts stefnanda vegna tekjuáranna 2010, 2011 og 2012, hafi verið óhófleg, þar sem álagning á stefnanda vegna þessara tekjuára hafi leitt til þess að stefnandi ýmist glataði öllum eða næstum öllum ráðstöfunarrétti á tekjum

sem hann aflaði þessi ár. Auk þess sem slík óhófleg skattlagning sem stefnandi sætti, brjóti gegn ýmsum stjórnarskrárvörðum réttindum stefnanda svo sem réttinum til að mega framfæra sig af tekjum sínum sem leiða megi af 76. gr. stjórnarskrárinnar, gegn rétti til þess að njóta friðhelgi eigna sinna, sbr. 72. gr. stjórnarskrárinnar að því marki sem stefnandi sé knúinn til að ganga á eignir sínar til greiðslu skatta umfram aflatekjur hans og gegn 65. gr. stjórnarskrárinnar um bann við mismunun.

Stefnandi tekur fram að í auðlegðarskatti felist lögakveðin krafa um hlutdeild stefnda í hreinum eignum skattaðila án tillits til arðs eða tekna af eignunum. Auðlegðarskatturinn feli því í raun í sér skyldu til að afhenda ríkinu hlutfall hreinna eigna sinna á hverju ári, með þeim afleiðingum að eignarréttindi hans skerðist með sambærilegum hætti. Í auðlegðarskattinum, eins og hann sé skilgreindur í lögum um tekjuskatt sem hlutfall af hreinni eign, felist því bein eignaupptaka, sem samkvæmt orðalagi sínu fari í bága við 72. gr. stjórnarskrárinnar. Telur stefnandi að með 1. gr. 1. sammingsviðauka mannréttindasáttmála Evrópu (MSE), sé þess gætt að ekki sé stigið yfir þau mörk að skattkvöðin afnemi rétt skattaðila til þess að nýta sér laun sér til framfærslu eða leiði til upptöku allra tekna viðkomandi eða eignaupptöku.

Stefnandi telur að við álagningu skatta þurfi að fara eftir almennum efnislegum mælikvarða, gæta þurfi meðalhófs og jafnræðis og að málaefnaleg sjónarmið þurfi að búa að baki skattheimtu.

Stefnandi telur að aflahæfi sitt njóti verndar 72. gr. stjórnarskrárinnar og að í því felist að tekjur hans séu eign í skilningi greinds ákvæðis.

Stefnandi telur að heildarskattbyrði hans vegna tekjuársins 2010 hafi numið samtals 21.293.465 krónum eða sem svari 80% af tekjum stefnanda á því ári. Án viðbótarauðlegðarskatts hefði skattbyrði stefnanda verið um 28% af heildartekjum.

Tekjuárið 2011 hafi heildarskattbyrði stefnanda verið 23.961.658 krónur eða sem svari til 16% umfram heildartekjur stefnanda á því tekjuári. Án viðbótarauðlegðarskatts hefði heildarskattbyrði stefnanda verið um 36,3% af heildartekjum.

Þá hafi heildarskattbyrði stefnanda tekjuárið 2012 numið 29.560.862 krónur eða sem svari um 90% af heildartekjum stefnanda. Án viðbótarauðlegðarskatts hefði heildarskattbyrði stefnanda verið um 30% af heildartekjum.

Þess ber að geta að sá tölulegi mismunur sem hér kemur fram samanborið við niðurstöður álagningar í málsatvikakafla skýrist af því að stefnandi dregur hér saman heildarskattabyrði vegna viðkomandi tekjuára, en í málsatvikakafla er gerð grein fyrir skattbyrði miðað við álagningu opinberra gjalda á viðkomandi álagningarári.

Stefnandi telur augljóst að með því að álögð opinber gjöld á stefnanda vegna tiltekins tekjuárs er nemi 80% eða 90% af tekjum tekjuársins og jafnvel 16% umfram allar samanlagðar tekjur stefnanda það ár, hafi stefndi skert með ólögætum hætti stjórnarskrárvarin réttindi stefnanda til að nýta tekjur sínar sér til framfærslu. Löggjafanum sé óheimilt að skylda stefnanda til að sæta því að greiða jafn stóran hluta tekna sinna í skatta til ríkisins, með þeim ómálefnalegu rökum að hann hafi efnast umfram aðra vegna lágra skatta á fyrri árum og það sem eftir sitji af eignum þeirra skuli hann nýta til framfærslu sinnar. Löggjafinn verði að láta almenn sjónarmið um takmörkun í skattheimtu gilda um stefnanda þannig að honum sé ekki gert að greiða stærra hlutfall af heildartekjum sínum í skatta en almennt tíðkist og hafi því sambærilegt hlutfall tekna sinna sér til ráðstöfunar og aðrir hafi almennt. Stefnandi telur einnig með vísan til 65. gr. stjórnarskrárinnar og meðalhöfsreglu íslenskrar stjórnskipunar að ákvæði um auðlegðarskatt fari í bága við meðalhöfsreglu stjórnskipunarréttar, þar sem skylda til greiðslu auðlegðarskatts takmarkist ekki með neinum hætti af stjórnarskrárvörðum réttindum stefnanda, m.a. til að framfæra sig af tekjum sínum. Með ákvæðum laga um auðlegðarskatt felist því ótakmörkuð heimild fyrir skattayfirvöld til að leggja á auðlegðarskatt án tillits til þess hvort slíkur skattur, að viðbætti álagningu tekju- og fjármagnstekjuskatts, nemi öllum eða meira en aflatekjum viðkomandi skattþegns á viðkomandi tekjuári og skertur sé þannig réttur stefnanda til að framfæra sig af tekjum sínum eða hafa frið um eignir sínar. Til svo víðtækrar eignaskerðingar án bóta standi engin heimild í stjórnarskránni. Í tilviki stefnanda hafi honum verið gert að greiða hærri fjárhæðir í skatta vegna tekjuársins 2011 en sem nam öllum tekjum hans það tekjuár og vegna tekjuáranna 2010 og 2012 hafi hann greitt 80% og 90% af heildartekjum sínum í skatta til ríkisins með þeim afleiðingum að þegar tekjur þrotu, varð stefnandi að ganga á eignir sínar til að greiða stefnda álagða skatta. Telur stefnandi að löggjafinn hafi markað þá stefnu í lögum um tekjuskatt að skattaðili sem njóti launatekna hafi að lágmarki til ráðstöfunar u.þ.b. 55% af launatekjum sínum sé miðað við tekjuskatt og útsvar í hæsta skattþrepi er sé 46,24%. Sá sem njóti fjármagnstekna greiði 20% fjármagnstekjuskatt og hafi því til ráðstöfunar 80% slíkra tekna sinna. Hið almenna viðmið laga nr. 90/2003 kveði því á um að sá sem afli launatekna hafi lögmætar væntingar um að hafa meira en helming tekna sinna til eigin ráðstöfunar, án tillits til þess hvernig þeirra sé aflað og sá sem afli fjármagnstekna megi með sama hætti hafa lögmætar væntingar til þess að hafa 80% tekna sinna til eigin ráðstöfunar. Með hliðsjón af þessari almennu reglu tekjuskattslaga um skatthlutfall launa- og fjármagnstekna sé augljóst að skattheimta sem leiði til þess að stefnanda sé gert að greiða 80% eða 90% af samanlögðum tekjum sínum eða jafnvel allar tekjur sínar á tilteknu tekjuári til ríkisins í formi

skatta, fari gegn þeim lögmætu væntingum sem hinn almenni skattþegn megi hafa um nýtingu tekna sinna til ráðstöfunar, sér til framfærslu eða annars. Stefnandi sæti því grófri mismunun að þessu leyti miðað við það sem aðrir skattþegnar sem ekki sæta auðlegðarskatti búi við.

Stefnandi byggir enn fremur á því að með þeim skýringum sem fylgdu frumvarpi til laga nr. 128/2009, um grundvöll auðlegðarskatts, hafi löggjafinn brotið gegn meginreglum um jafnræði. Þá hafi löggjafinn ekki sýnt fram á það við lögtöku framangreindra ákvæða að vegnir hafi verið saman almannahagsmunir af auðlegðarskattlagningu, annars vegar, og sú íþynging sem þeir einstaklingar sem auðlegðarskatturinn var lagður á urðu fyrir, einkum með tilliti til aðstæðna fólks í líkri stöðu og stefnandi er í. Þá hafi löggjafinn við ákvörðun auðlegðarskattstofns mismunað skattþegnum eftir því í hvaða formi peningalegar eignir þeirra væru. Þannig hafi eignir bundnar í lífeyrisréttindum verið undanþegnar auðlegðarskattstofni án þess að það hafi verið rökstutt. Í þessu felist mismunun, enda séu engin málefnaleg rök fyrir því að þeir sem eigi lífeyrisréttindi skuli falla utan hóps þeirra sem hafi verið gert að greiða auðlegðarskatt.

Stefnandi byggir á því að auðlegðarskatturinn sé í reynd afturvirk skattlagning sem fari gegn 77. gr. stjórnarskrárinnar. Í frumvarpi til breytinga á lögum um tekjuskatt sem hafi innleitt auðlegðarskatt, sé skattlagningin studd þeim rökum að skattur fyrri ára á tekjur tiltekins hóps skattþegna, sem stefnandi teljist til, hafi verið hagstæður og þessi hópur hafi af þeim ástæðum náð að safna sér eignum í meira mæli en aðrir. Því sé „rétt“ að sá hópur skuli nú láta hluta af hreinum eignum sínum til samfélagsins. Með hliðsjón af framangreindum rökum í frumvarpi til breytinga á lögum um tekjuskatt sem bersýnilega séu ómálefnaleg, sé auðlegðarskatturinn í reynd aðferð löggjafans til að skattleggja tekjur stefnanda frá fyrri árum að nýju, með annarri og hærri álagningarprósentu en var í gildi þegar tekjurnar voru upphaflega skattlagðar.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefnandi bendir á að hugtakið eignarnám komi fram í 72. gr. stjórnarskrár Íslands og segir þar að koma skuli fullar bætur fyrir. Þrátt fyrir það sé þó heimilt að setja lög um almennar takmarkanir eignarréttar sem eigendur verði að þola bóttalaust. Í ákvæðinu sé ekki kveðið á um tiltekin mörk, hvorki í fjárhæðum né á aðra mælikvarða. Mörk auðlegðarskatts og eignarnáms séu auðséð enda um eðlisólíka hluti að ræða. Annars vegar sé um að ræða eignarskattlagningu og hins vegar skyldu eiganda eignar til að láta hana af hendi að öllu leyti eða hluta gegn eignarnámsbótum sem annaðhvort fara eftir samkomulagi eða mati. Stefndi hafnar því að í auðlegðarskatti felist óheimil eignaupptaka. Með eignaupptöku sé átt við

Það að hlutir eða önnur verðmæti, sem standa í tilteknu sambandi við refsiverðan verknað, eru með dómi eða sátt lagðir til ríkissjóðs án þess að endurgjald komi fyrir. Meginákvæði um eignaupptöku eru í hegningarlögum en auk þess í ýmsum öðrum lögum, t.d. tollalögum og áfengislögum, lögum um ávana- og fikniefni og fiskveiðilöggjöf.

Stefndi tekur fram að auðlegðarskattur sé lagður á með almennum skilyrðum.

Í greinargerð með frumvarpi því sem varð að lögum nr. 128/2009 sé fjallað um auðlegðarskattinn sem lagður var á í fyrsta sinn gjaldárið 2010 og færð margvísleg rök fyrir því hvers vegna aftur var tekinn upp skattur á hreina eign einstaklinga. Þar var meðal annars bent á að í ljósi þeirrar miklu eignatilfærslu sem orðið hefði á árunum fyrir efnahagshrun og samþjöppunar á eignarhaldi væri lagt til að taka upp skatt á hreina eign, en þá með mjög háu fríeignarmarki fyrir einstaklinga. Jafnframt hafi komið fram það sjónarmið, að þeir aðilar sem söfnuðu miklum eignum fyrir hrun hafi notið þess að skattar á fjármagnstekjur voru lágir auk þess sem aðrar skattareglur voru þeim hagstæðar. Meðal annars af þeim sökum hafi verið talið réttlætanlegt að skattbyrði þessa hóps yrði aukin nokkuð frá því sem áður hefði verið sem hluti af bráðnauðsynlegri tekjuöflun ríkissjóðs til að takast á við afleiðingar hrunsins.

Stefndi bendir á að ekki verði fram hjá því litið að einn af vanköntum eignarskatta, hvort sem um sé að ræða skatt á hreina eign eins og auðlegðarskatt eða skatt á brúttóeign eins og fasteignagjöld til sveitarfélaganna, að ekkert samband sé á milli greiðslugetu (tekna) og skattlagningar. Hin háu fríeignarmörk auðlegðarskattsins eigi hins vegar að koma til móts við það enda megi ætla að stærstur hluti þeirraigna sem séu ofan við eignamörk auðlegðarskattsins sé í arðberandi eignum, eða í öllu falli er eignunum ætlað að skila eigandanum arði. Jafnframt geti einstaklingar nýtt persónuafslátt á móti auðlegðarskatti. Auðlegðarskatturinn hafi verið lögleiddur sem tímabundinn skattur og hluti af lausn á risavöxnum vanda ríkissjóðs eftir efnahagshrunið. Stjórnvöld hafi orðið að skera niður útgjöld á öllum sviðum og einnig hafi orðið að grípa til tekjuöflunaraðgerða af margvíslegum toga til þess að komast í gegnum þennan erfiða tíma. Mat löggjafans hafi verið að greiðendur auðlegðarskatts væru betur aflögufærir til að leggja meira til samfélagsins en þeir sem minna eiga. Því verði ekki á móti mælt að skýr jákvæð tengsl séu milli tekna og hreinnar eignar. Íslenskir dómstólar hafa játað löggjafanum verulegt svigrúm til þess að grípa til ráðstafana sem þessara á sviði efnahagsmála, jafnvel þótt með því séu skert eignarréttindi sem njóta stjórnarskrárverndar.

Stefndi telur að dómur Hæstaréttar Íslands sem kveðinn var upp 10. apríl 2014 í málinu nr. 726/2013 (Guðrún Helga Lárusdóttir gegn íslenska ríkinu) sé skýrt fordæmi um tilurð og efni ákvæða laga um auðlegðarskatt og viðbótarauðlegðarskatt. Í dóminum komi fram að eignir manna hafi verið skattlagðar hér á landi um aldir og að löggjafinn hafi svigrúm til að haga þeirri skattlagningu þannig að maður greiði engan skatt ef verðmæti eigna nær ekki tiltekinni fjárhæð og jafnframt að skatturinn fari stighækkandi eftir því sem verðmætið er meira. Á sama hátt og tekjuskattar skerði tekjur manna sé það eðli eignarskatta að eignir þeirra sem þá skatta greiði rýrna ef greiðendurnir njóta ekki tekna til að standa undir sköttunum. Það eitt standi þó ekki í vegi fyrir því í lagalegu tilliti að gripið sé til slíkrar skattlagningar. Þar sem auðlegðarskattur sé ein tegund eignarskatts skipti ekki síst máli hversu íþyngjandi hann er til lengri tíma litið vegna þess að því hærra sem skatthlutfallið er samanlagt á stuttu árabili þeim mun meiri líkur séu á að skattlagningunni megi jafna til eignaupptöku í skilningi 72. gr. stjórnarskrárinnar. Í dómi Hæstaréttar komi fram að þegar borin væru saman ákvæði laga um auðlegðarskatt og viðbótarauðlegðarskatt annars vegar við ákvæði laga um stóreignaskatt yrði ekki talið að skattastefna lagaákvæðanna um auðlegðarskatt gengi gegn 1. mgr. 72. gr. sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar. Þar sem fjármagnstekjuskattur reiknist af öðrum skattstofni en auðlegðarskattur væri ekki fallist á með áfrýjanda að ákvæði um þann skatt hefðu þýðingu við úrlausn um stjórnskipulegt gildi auðlegðarskatts. Telur stefndi með vísan til þessa að Hæstiréttur hafi þegar tekið afstöðu til þess að í lagalegu tilliti standi það ekki í vegi fyrir því að gripið sé til eignarskattlagningar að eignir rýrni ef greiðendur njóti ekki tekna til að standa undir sköttunum. Jafnframt að skylda til greiðslu tekjuskatts af fjármagnstekjum skipti ekki máli þegar meta á stjórnskipulegt gildi ákvæða laga um auðlegðarskatt og viðbótarauðlegðarskatt.

Stefndi vísar því á bug að hann hafi með ólögmætum hætti skert stjórnarskrárvarin réttindi stefnanda skv. 76. gr. stjórnarskrárinnar til að nýta tekjur sínar sér til framfærslu. Ekkert í því stjórnarskrárákvæði né lögskýringargögnum með því renni stöðum undir þær fullyrðingar stefnanda. Ákvæði 1. mgr. 76. gr. kveði á um að öllum sem þess þurfa skuli tryggður í lögum réttur til aðstoðar vegna sjúkleika, örorku, elli, atvinnuleysis, örbirgðar og sambærilegra atvika. Verði ekki séð hvernig ákvæði laga um auðlegðarskatt og viðbótarauðlegðarskatt haggi við þeim réttindum stefnanda.

Þá hafnar stefndi þeim sjónarmiðum stefnanda að lagaákvæði sem skyldar stefnanda til að greiða viðbótarauðlegðarskatt, brjóti gegn jafnræðisreglu 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar og óskráðrar meðalhófsreglu íslenskrar stjórnskipunar. Bendir stefndi á að ákvæði 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar mæli fyrir um bann við

mismunun. Meginmarkmið jafnræðisreglunnar sé að koma í veg fyrir að tveir aðilar í sömu aðstöðu fái mismunandi meðferð eða mismunandi úrlausn mála sinna á ólögmetan hátt vegna atriða sem þar eru talin og engar málefnalegar ástæður réttlæti mismununina. Oft geri lög augljósan greinarmun á mönnum og lögaðilum án þess að hann sé ólögmetur og brjóti gegn jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar. Sem dæmi megi nefna að mismunandi skattar séu lagðir á menn og lögaðila eftir því hvernig tekjum þeirra sé háttáð og félagiformi. Þegar komi að skattskyldu og hagnaði af eignasölu hafi skattalöggjöfin alla tíð verið þannig byggð upp að mismunandi form á eignarhaldi leiði til mismunandi reglna þegar komi að skattskyldu. Hér sé ekki um ólögmetna mismunun að ræða þar sem fyrir hendi eru málefnaleg, hlutlæg og eðlileg rök og stefnt er að réttmætu markmiði.

Stefndi telur að ekki fái staðist sjónarmið stefnanda um að löggjafinn hafi við ákvörðun auðlegðarskattsstofns mismunað skattþegnum eftir því í hvaða formi peningalegar eignir séu með því að eignir bundnar í lífeyrissréttindum séu undanþegnar auðlegðarskattsstofni. Í 74. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, komi fram að til framtalsskyldra eigna teljist ekki réttur til eftirlauna og lífeyris. Skilyrt og óhafin réttindi hafa almennt, hvorki verið talin til tekna né eignar. Tekur það jafnt til þeirra sem bera auðlegðarskatt sem og annarra.

Stefndi tekur fram að í bráðabirgðaákvæðum XXXIII og XLVII við lög nr. 90/2003 komi fram að leggja skuli auðlegðarskatt á framtalsskyldar eignir sbr. 72. gr. tekjuskattslaga. Þá komi einnig fram að verðmæti eigna skuli fara eftir þeim reglum sem séu í 73. gr. laga nr. 90/2003. Ákvæði 73. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, hafi að geyma reglur í átta tölulíðum um hvernig meta skuli eignir til verðs. Þegar tölulíðirnir eru skoðaðir komi í ljós að í þeim sé leitast við að hafa matsreglurnar þannig úr garði gerðar að þær komist sem næst markaðsvirði. Frá þessu sé þó ein undantekning og komi hún fram í 5. tölul. 73. gr. þar sem kveðið er á um að tiltekna eignir í félögum, þar með talin hlutabréf, skuli talin fram á nafnverði.

Í nefndum bráðabirgðaákvæðum sé að finna undantekningu frá 5. tölul. 73. gr. Undantekningin kveði á um að eignarhluta í félögum sem skráð séu í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skuli telja fram á markaðsvirði í árslok, og eignarhluti í félögum sem ekki eru skráð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skuli miða við hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins. Þessu til viðbótar sé að finna í áðurnefndum bráðabirgðaákvæðum reglu sem mælir fyrir um hvernig lögaðilar skuli telja fram á skattframtali hlutdeild í öðrum félögum. Með þessum reglum sé komist nær raunvirði þeirra eigna sem um ræðir, þ.e. markaðsvirði. Sögulegt nafnverð hlutafjár í hlutafélögum segi ekkert um raunvirði þeirra. Sést þetta m.a. afar glögg í framtölum stefnanda þar sem kemur

fram að mótttekinn árlegur arður frá Hval hf. sem stefnandi á hlut í nemi ýmist rúmlega helmingi af nafnverði eða sé umfram nafnverð hlutabréfaeignar hans. Yrði mat á hlutafé til auðlegðarskatts byggt á nafnverði væri um verulega mismunun að ræða og milli eignaforma svo sem dæmin sanni.

Stefndi telur að ekki fái staðist þau sjónarmið stefnanda að honum sé með álagningu viðbótarauðlegðarskatts mismunað í samanburði við aðra skattþegna sem ekki sæti auðlegðarskatti. Allir þeir sem séu í sambærilegri stöðu og stefnandi hafi sætt sams konar álagningu auðlegðarskatts og viðbótarauðlegðarskatts. Það fái ekki staðist að skattaðilar sem eigi skuldlausar eignir undir skattleysismörkum og sæti samkvæmt því ekki skattlagningu til auðlegðarskatts séu í sambærilegri stöðu og stefnandi sem sætti álagningu viðbótarauðlegðarskatts vegna verðmæta svo skipti mörg hundruð milljónum króna umfram nafnverð hlutabréfaeignar sinnar.

Þá hafnar stefndi sjónarmiðum stefnanda þess efnis að auðlegðarskatturinn feli í sér afturvirka skattlagningu er fari í bága við 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Engri afturvirkni í skilningi 77. gr. stjórnarskrárinnar sé fyrir að fara og öðluðust öll bráðabirgðaákvæði XXXIII, XXXIX og XLVII gildi fyrir áramót það ár sem þau voru samþykkt af Alþingi og komu til framkvæmda í staðgreiðslu næsta tekjuárs eftir áramótin og álagningu árið þar á eftir.

Með vísan til þess sem að framan greinir er engum þeim annmörkum fyrir að fara er leitt gætu að lögum til þess að ógilda bæri álagningu viðbótarauðlegðarskatts á stefnanda í heild eða að hluta og beri því að sýkna af aðal- og varakröfu stefnanda.

IV.

Stefnandi krefst þess aðallega að ákvarðanir ríkisskattstjóra um álagningu viðbótarauðlegðarskatts á stefnanda vegna tekjuáranna 2010, 2011 og 2012, sem lagður var á stefnanda við álagningu opinberra gjalda gjaldárin 2012, 2013 og 2014, verði felldar úr gildi og að stefndi endurgreiði honum álagðan viðbótarauðlegðarskatt samtals að fjárhæð 49.958.522 krónur.

Stefnandi heldur því fram að ákvæði laga um auðlegðarskatt fari í bága við meginreglu stjórnarskipunarréttar um meðalhóf, þar sem heildarálagning skattsins hafi verið óhófleg og leitt til þess að stefnandi hafi glatað öllum eða næstum öllum ráðstöfunartekjum sem hann aflaði tekjuárin 2010, 2011 og 2012 til greiðslu á álögðum opinberum gjöldum vegna þessara tekjuára. Telur stefnandi að heildarskattbyrði sín vegna tekjuársins 2010 hafi verið 80%, 116% vegna tekjuársins 2011 og 90% vegna tekjuársins 2012. Auk þess heldur stefnandi því fram að svo óhófleg skattlagning hafi farið í bága við stjórnarskrárvarinn rétt stefnanda til að mega framfæra sig, er leiða megi af 76. gr. stjórnarskrárinnar og

réttinum til að njóta friðhelgi eigna sinna, sbr. 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Þá telur stefnandi að skattlagningin hafi farið í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar þar sem annars vegar hafi ekki verið metin sú skattbyrði sem þeir einstaklingar sem auðlegðarskatturinn var lagður á hafi orðið fyrir. Hins vegar hafi skatturinn mismunað skattaðilum eftir því í hvaða formi peningalegar eignir þeirra væru, t.d. lífeyrisréttindi. Einnig telur stefnandi að í auðlegðarskattinum felist bein eignaupptaka. Að lokum telur stefnandi að auðlegðarskattur hafi falið í sér afturvirka skattlagningu er brjóti í bága við 77. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem skattlagning hafi verið studd þeim rökum að skattur fyrri ára á tekjur tiltekins hóps skattþegna sem stefnandi teljist til, hafi verið hagstæður og að sá hópur hafi af þeim sökum náð að safna að sér eignum í meiri mæli en aðrir.

Stefndi vísar öllum framangreindum málsástæðum og lagarökum stefnanda á bug.

Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. 15. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995, skal skattamálum skipað með lögum og má ekki fela stjórnvöldum ákvörðun um 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. Gild skattlagningarheimild í skilningi þessara ákvæða verður því að liggja fyrir. 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.

Í 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar segir að eignarrétturinn sé friðhelgur. Engan megi skylda til að láta af hendi eign sína nema almenningsþörf krefji. Þarf til þess lagafyrirmæli og komi fullt verð fyrir. Þrátt fyrir það er þó heimilt að setja lög um almennar takmarkanir eignarréttar sem eigendur verða að þola bótaalaust. Í ákvæðinu er ekki mælt fyrir um tiltekin mörk, hvorki í fjárhæðum né á aðra mælikvarða.

Eitt megineinkenni skatthugtaksins er 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 þótt slík ákvörðun feli í sér eignaskerðingu. Skilyrðið er þó ávallt að hún byggist á almennum efnislegum mælikvarða og að gætt sé jafnræðisreglna.

Samkvæmt 72. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, teljast framtalsskyldar allar fasteignir, lausafé og hvers konar önnur verðmæt eignarréttindi, með þeim takmörkunum sem greinir í 74. gr. sömu laga. Samkvæmt þessu er ljóst að ákvæðið tekur einnig til hlutabréfa, innstæðna í bönkum og krafna.

Í 73. gr. laga nr. 90/2003 er mælt fyrir um í átta tölulíðum hvernig meta skuli framtalsskyldar eignir til verðs. Um mat framtalsskyldrar hlutabréfaeignar segir svo í 1. másl. 5. tölul. ákvæðisins: „Hlutabréf skal telja til eignar á nafnverði nema sannað sé að raunvirði eigna félags að frádregnum skuldum sé lægra en hlutafé þess. [...] Ef þessar eignir eru skráðar á skipulegum verðbréfamarkaði skal telja þær til eignar á skráðu markaðsverði á virkum markaði í lok reikningsárs. [...]“

Með lögfestingu 1. mgr. b-liðar ákvæðis bráðabirgða XXXIII, með síðari breytingum, sbr. ákvæði til bráðabirgða XLVII, var vikið frá fyrrgreindu ákvæði 5. tölul. 73. gr. laga nr. 90/2003 en ákvæðið er svohljóðandi:

„Þrátt fyrir ákvæði 5. tölul. 73. gr. skulu lögaðilar telja fram hlutdeild sína í öðrum félögum á markaðsverði ef um er að ræða félög sem skráð eru í kauphöll eða á skipulögðum tilboðsmarkaði en annars hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé viðkomandi félags í stað nafnverðs. Þá skulu lögaðilar telja fram eignarhlutdeild sína í félögum skv. 3. tölul. 1. mgr. 2. gr. á sama hátt.

Við ákvörðun auðlegðarskattsstofns skal telja hlutabréf í félögum sem skráð eru í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði fram á markaðsvirði í árslok. Sá sem á hlut í félagi sem ekki er skráð í kauphöll eða á skipulegum tilboðsmarkaði skal telja fram til auðlegðarskattsstofns hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins eins og það er talið fram í skattframtali félagsins fyrir rekstrarárin 2011 og 2012. Þann hluta virðis eignarhluta í félagi sem reiknað er á framangreindan hátt sem umfram er nafnverð eða stofnverð í árslok 2011 og 2012 skal telja fram í skattframtali 2013 og 2014.“

Samkvæmt 2. mgr. b-liðar ákvæðis bráðabirgða XXXIII var tekið fram að telja bæri skattinn fram í skattframtali 2011, 2012 og 2013.

Við álagningu gjaldárið 2011 vegna eigna í árslok 2010 var lagður 1,5% auðlegðarskattur á eign einhleypings yfir 75.000.000 króna og eign hjóna og samskattaðra yfir 100.000.000 króna. Samkvæmt h-lið bráðabirgðaákvæðis XLVII, sem mælir fyrir um fjárhæðarmörk, skatthlutfall o.fl., bar við álagningu gjaldárin 2012, 2013 og 2014 að leggja á og greiða 1,5% auðlegðarskatt á auðlegðarskattsstofn einstaklings umfram 75.000.000 króna og af samanlögðum auðlegðarskattsstofni hjóna umfram 100.000.000 króna. Af því sem væri umfram 150.000.000 króna hjá einstaklingi og 200.000.000 króna hjá hjónum skyldu greiðast 2%. Samkvæmt ákvæðinu svo og ákvæði til bráðabirgða XXXIX skyldi endurreikna auðlegðarskattsstofn við álagningu opinberra gjalda, 2012, 2013 og

2014 með tilliti til viðbótareignar skv. b-lið. Sá mismunur sem myndaðist við þann endurútreikning, og væri umfram viðmiðunarmörk 1. málsliðar ákvæðisins, skyldi skattlagður við álagningu opinberra gjalda 2012, 2013 og 2014.

Viðbótarauðlegðarskattur er lagður á skattstofn sem telst vera mismunur á nafnverði og raunvirði hlutabréfa. Nánar tiltekið er miðað við markaðsvirði hlutabréfanna eða verðmæti þeirra miðað við skattalegt bókfært eigið fé hlutafélags í lok árs 2009, 2010, 2011 og 2012 eins og það kemur fram í skattframtali þeirra 2010, 2011, 2012 og 2013. Við útreikning á viðbótarauðlegðarskatti er tekið tillit til fríeignamarks og auðlegðarskattur þannig einungis lagður á ef eignir fara yfir þau mörk.

Samkvæmt framansögðu var viðbótarauðlegðarskattur 1,5% við álagningu gjaldárin 2012, 2013 og 2014 af skattstofni á bilinu 75.000.000-150.000.000 króna hjá einhleypum og á bilinu 100.000.000-200.000.000 króna hjá hjónum og samsköttuðum, en 2% af skattstofni yfir þessum mörkum.

Eins og áður greinir telur stefnandi að fyrrgreind bráðabirgðaákvæði um auðlegðarskatts, sem rakin hafa verið hér að framan, fari í bága við meðalhöfsreglu stjórnskipunarréttar og ákvæði 72. gr., 65. gr. og 76. gr. stjórnarskrárinnar þar sem álagning viðbótarauðlegðarskatts auk auðlegðarskatts og fjármagnstekjuskatta sem lagðir voru á stefnanda gjaldárin 2012, 2013 og 2014, hafi skert ráðstöfunartekjur stefnanda umrædd tekjuár með ólögmetum hætti.

Í athugasemdum við frumvarp til laga um tekjuöflun ríkisins, sbr. þskj. 292, 256. mál 138. lp., þar sem mælt var fyrir lögfestingu auðlegðarskatta, kemur m.a. fram að tekjuöflunarþörf fyrir ríkissjóð hafi verið mjög mikil þar sem tekjustreymi til ríkissjóðs hafi dregist mjög saman í niðursveiflunni en ekki síður vegna þess að skattkerfið hafi verið lagað að því uppblásna hagkerfi sem hafi verið við lýði á síðustu árum. Brýn þörf hafi verið til að afla ríkissjóði viðbótar tekna til þess að unnt væri að draga úr fyrirliggjandi fjárlagahalla og koma á jafnvægi í ríkisfjármálum. Jafnframt kemur fram í frumvarpinu að ákvæði 5. tl. 73. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, um að telja hlutabréf til eignar á nafnverði, endurspegli illa raunvirði viðkomandi eignar. Sé því lagt til að frá þeirri meginreglu verði vikið við ákvörðun auðlegðarskattsstofns, þannig að tekið verði mið af raunverulegu verðmæti hlutabréfanna. Samkvæmt þessu kemur skýrt fram sá vilji löggjafans að taka mið af raunverulegu verðmæti hlutabréfanna við álagningu opinberra gjalda skattaðila.

Samkvæmt málatilbúnaði stefnanda var verulegum hluta ráðstöfunartekna hans tekjuárin 2010, 2011 og 2012 varið til greiðslu álagðra opinberra gjalda vegna sömu tekjuára. Telur stefnandi, eins og áður segir, að heildarskattbyrði sín hafi verið 80% af heildartekjum hans tekjuárið 2010, 16% umfram heildartekjur

tekjuárið 2011 og 90% af heildartekjum tekjuárið 2012.

Dómurinn telur að það eitt að stefnandi hafi þurft að ráðstafa stórum hluta tekna sinna eins og þær voru á umræddum tekjuárum til greiðslu álagðra opinberra gjalda, þ.e. fjármagnstekjuskatts, auðlegðarskatts og viðbótarauðlegðarskatts leiði ekki eitt og sér til þess að löggin um auðlegðarskatt teljist fara í bága við 72., 76. og 65. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. dóm Hæstaréttar Íslands í málinu nr. 726/2013, Guðrún Helga Lárusdóttir gegn íslenska ríkinu frá 10. apríl 2014. Þá telur dómurinn að heildarskattbyrði beri að miða við sérhvert álagningarár og því hafi skattbyrði stefnanda verið nokkuð lægri en stefnandi heldur fram.

Þá verður hvorki talið að lög um auðlegðarskatt mismuni skattaðilum eftir því í hvaða formi peningalegar eignir sé um að ræða né að rökstuðningur löggjafans fyrir upptöku auðlegðarskatts, með vísan til eignatilfærslu sem átt hafi sér stað í íslensku samfélagi á árum áður þar sem eignir hafi safnast saman á fárra hendur, hafi falið í sér brot á jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar.

Eins og áður segir er það meginregla skattaréttar að skatta beri að leggja á eftir almennum efnislegum mælikvarða og vissri jafnræðisreglu, þannig að skattaðilum sé ekki mismunað óeðlilega. Er almenni löggjafinn talinn hafa víðtækt vald til að ákveða hvaða atriði skuli ráða skattlagningu að því marki sem gætt sé greindrar hlutlægni og jafnræðissjónarmiða. Í því sambandi er einnig litið til skatthlutfalls, fríeignamarks og þess tíma sem lögnum er ætlað að gilda.

Dómurinn telur að sú ákvörðun löggjafans að undanþiggja rétt manna til eftirlauna og lífeyris auðlegðarskattsstofni fari ekki í bága við jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar enda sé sú undanþága almenn og gildi um alla skattaðila, þar á meðal stefnanda. Þá verður ekki heldur fallist á að þær forsendur sem liggja að baki auðlegðarskattinum, sem gerð er grein fyrir hér að framan, fari í bága við jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar, sbr. dóm Hæstaréttar í málinu nr. 726/2013. Þá verður ekki heldur talið að lög um auðlegðarskatt hafi farið í bága við meginreglur stjórnskipunarréttar um meðalhóf. Er þá tekið tillit til þess markmiðs laganna að afla ríkissjóði tekna og til þess að draga úr fjárlagahalla og þess að skatturinn var lagður á tímabundið og var með háu fríeignamarki eins og áður segir. Niðurstaðan er því sú að umrædd álagning viðbótarauðlegðarskatts hafi ekki fara í bága við 72., 76. og 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Þá er því enn fremur hafnað að lög um auðlegðarskatt hafi falið í sér afturvirka skattlagningu er brjóti í bága við 77. gr. stjórnarskrárinnar. Viðbótarauðlegðarskattsstofn stefnanda, sem um er deilt í máli þessu, var lagður á eignir stefnanda eins og þær voru í lok árána 2010, 2011, 2012, en lög um auðlegðarskatt öðluðust gildi 23. desember 2009, sbr. ákvæði til bráðabirgða XXXIII í lögum um tekjuskatt og 23. desember 2011, sbr. ákvæði til bráðabirgða

XLVII í lögum um tekjuskatt.

Við aðalmeðferð málsins lagði stefnandi fram í hliðsjónargögnum m.a. dóm Mannréttindadómstóls Evrópu í máli nr. 66529/11 (N.K.M. gegn Ungverjalandi) frá 14. maí 2013. Dómurinn telur að greindur dómur hafi ekki fordæmisgildi fyrir mál stefnanda, enda atvik þar frábrugðin máli stefnanda.

Samkvæmt framansögðu, og með vísan til dóms Hæstaréttar í málinu nr. 726/2013 er stefndi, íslenska ríkið, sýknað af öllum kröfum stefnanda, db. Ragnhildar Skeoch.

Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála ber stefnanda að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Af hálfu stefnanda flutti málið Jón Þór Ólafsson hrl.

Af hálfu stefnda flutti málið Eiríkur Áki Eggertsson hdl.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kvað upp dóm þennan.

Gætt var ákvæða 1. mgr. 115. gr. laga nr. 91/1991 fyrir uppkvaðningu dómsins.

DÓMSORÐ:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýknað af öllum kröfum stefnanda, db. Ragnhildar Skeoch.

Stefnanda ber að greiða stefnda 600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir (sign.)