

Ár 2018, mánudaginn 8. október, er á dómþingi Héraðsdóms Suðurlands, sem háð er að Austurvegi 4, Selfossi, kveðinn upp dómur í máli nr. E-65/2018:

Grímsnes- og Grafningshreppur

(Kristín Sólnes lögmaður)

gegn

Hallfríði Kristinsdóttur og

Hlyni Þór Björnssyni

(Betzy Ósk Hilmarsdóttir lögmaður)

Mál þetta, sem dómtekið var 10. september sl., er höfðað með stefnu birtri 5. apríl sl.

Stefnandi er Grímsnes- og Grafningshreppur, Félagsheimilinu Borg, Selfossi.

Stefndu eru Hallfríður Kristinsdóttir og Hlynur Þór Björnsson.

Dómkröfur stefnanda eru þær í fyrsta lagi að felldur verði úr gildi úrskurður yfirfasteignamatnefndar frá 11. desember 2017 í máli nr. 9/2017. Í öðru lagi er þess krafist að viðurkennt verði með dómi að stefnanda sé heimilt að skattleggja fasteign stefndu með fastanúmerið 229-6086 á lóðinni að Undirhlíð 36 með landnúmerið 206813 í Grímsnes- og Grafningshreppi samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga vegna þess tíma sem fasteignin að Undirhlíð 36 var skráð fyrir heimagistingu á árinu 2017. Þá er krafist málskostnaðar að mati dómsins.

Dómkröfur stefndu eru þær að þau verði sýknuð af öllum kröfum stefnanda. Þá er krafist málskostnaðar að mati dómsins, en verði fallist á kröfur stefnanda er þess krafist til vara að málskostnaður milli aðila verði látinn niður falla.

Málavextir.

Stefndu munu vera skráðir eigendur sumarbústaðar með fastanúmerið 229-6086 sem stendur á lóð að Undirhlíð 36 í Grímsnes- og Grafningshreppi með landnúmerið 206813. Stefnandi er sveitarfélag sem annast skattlagningu á öllum fasteignum innan staðarmarka þess í byrjun hvers árs í samræmi við ákvæði laga um tekjustofna sveitarfélaga nr. 4/1995. Ágreiningur aðila máls þess snýst um það hvort leggja skuli á sumarhús stefndu fasteignaskatt skv. c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna vegna þess tíma sem það var skráð fyrir heimagistingu á grundvelli laga nr. 85/2007 um veitingastaði, gististaði og skemmtanahald, eða skv. a-lið sömu lagagreinar, eins og stefndu byggja á. Stefnandi hagaði álagningu fasteignaskatta á sumarbústaðinn á árinu 2017 með þeim hætti að vegna þess tíma sem hann var skráður fyrir heimagistingu innan sveitarfélagsins var álagning byggð á c-lið 3.

mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, þ.e. 90 daga af árinu, en álagning var að öðru leyti byggð á a-lið 3. mgr. 3. gr. sömu laga. Stefnu skráðu sumarbústað sinn hjá sýslumanni í upphafi ársins 2017 og með álagningarseðli vegna álagningar á fasteignagjöldum fyrir árið 2017 tilkynnti stefnandi stefnu að álagningu yrði skipt upp með framangreindum hætti. Stefnu kærðu þessa álagningu til yfirfasteignamatnefndar þann 18. maí 2017 og byggðu á því að stefnandi hefði átt að byggja álagningu alfarið á a-lið 3. mgr. 3. gr. sömu laga vegna ársins 2017. Nefndin komst að þeirri niðurstöðu í úrskurði uppkveðnum þann 11. desember sama ár að heimfæra bæri sumarbústaðinn undir ofangreindan a-lið lagagreinarinnar vegna alls ársins 2017, enda hefði skilyrðum laga nr. 85/2007 um nýtingu hans fyrir heimagistingu verið fullnægt.

Málsástæður og lagarök stefnanda.

Stefnandi byggir á því að álagning fasteignaskatta á grundvelli 3. gr. laga nr. 4/1995 feli í sér gjaldtöku sem teljist til skattlagningar, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar Gera verði strangar kröfur til lagaheimilda sem mæli fyrir um álagningu skatta og verði þær að eiga sér stoð í settum lögum frá Alþingi. Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrárinnar sé markmið mannréttindaákvæða hennar að vernda borgarana fyrir afskiptum stjórnvalda. Verði skattlagningarheimildir því að vera skýrar og ótvíræðar. Þá beri að gæta að jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar og 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Álagning skatta sé íþyngjandi ákvörðun og séu því gerðar kröfur um fyrirsjáanleika skattlagningarheimilda. Í dómaframkvæmd hafi myndast sú lögskýringarregla að almennt beri að túlka þröngt ákvæði sem mæli fyrir um undanþágu frá greiðslu skatta, eða í öllu falli ekki rýmra en leiði af orðanna hljóðan. Séu rökin að baki þessari reglu einkum þau að með því að mæla fyrir um undanþágur frá greiðslu skatta í einstökum tilvikum sé í reynd verið að víkja frá meginreglunni um jafnræði borgaranna.

Stefnandi byggir á því að sveitarfélög séu sjálfstæð stjórnvöld sem séu handhafar framkvæmdavalds samkvæmt 2. gr. stjórnarskrárinnar. Samkvæmt 1. mgr. 78. gr. hennar skulu sveitarfélög ráða málefnum sínum sjálf eftir því sem lög ákveða. Samkvæmt 1. mgr. 4. gr. laga nr. 4/1995 annist sveitarstjórn álagningu fasteignaskatts og sé það því hlutverk hvers og eins sveitarfélags að ákvarða undir hvaða gjaldflokk beri að heimfæra fasteignir innan staðarmarka sinna.

Stefnandi byggir á því að raunveruleg nýting fasteigna ráði því undir hvaða gjaldflokka 3. mgr. 3. gr. laganna þær séu færðar, ekki skipti máli til hvers eign sé ætluð eða hvernig hún sé skráð, einvörðungu hvernig hún sé nýtt. Á grundvelli 6.

gr. laganna sé heimilt að skipta álagningu á milli gjaldflokka innan sama árs vegna breytilegrar notkunar fasteignar, sé fasteign skráð fyrir heimagistingu aðeins hluta úr ári taki álagning á grundvelli c-liðar 3. mgr. 3. gr. laganna mið af þeim dagafjölda sem eigendur hyggist nýta fasteignina með slíkum hætti og beri eigendum að tilkynna fyrirfram um slíka nýtingu. Í a- og b-liðum ákvæðisins sé að finna undantekningu frá meginreglu c-liðar, en undir það ákvæði falli iðnaðarskrifstofu- og verslunarhúsnæði, fiskeldismannvirki, veiðihús og mannvirki sem nýtt séu fyrir ferðaþjónustu. Með lögum nr. 144/2000 hafi verið gerð breyting á ákvæði 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 á þann veg að orða sérstaklega í c-lið lagagreinarinnar (áður b-liður) að mannvirki sem séu nýtt fyrir ferðaþjónustu skuli falla undir þann staflið. Í athugasemdum við frumvarpið komi fram að markmið breytingarinnar hafi verið að smáhýsi/sumarhús, bændagisting, rekstur gistihúsa í skólum, heimavistum og félagsheimilum eða annar rekstur gistihúsa í hagnaðarskyni, falli ekki undir undantekningarákvæði um greiðslu fasteignaskatta samkvæmt lögum um tekjustofna sveitarfélaga. Hafi því verið ljóst að lagabreytingin hafi verið tilkomin til að koma í veg fyrir að nýting mannvirkja í þágu ferðaþjónustu skyldi falla undir undantekningarreglur a- og b-liða, heldur meginreglu c-liðar lagagreinarinnar. Við þinglega meðferð hafi félagsmálanefnd fjallað um að álitamál væri með stöðu ýmissa aðila á landsbyggðinni sem nýti mannvirki sín til atvinnurekstrar lítinn hluta af árinu og með mjög takmörkuðum og afmörkuðum hætti. Hafi verið óskað eftir því að inn í löginn kæmi heimild fyrir sveitarstjórnir til að lækka eða fella niður fasteignagjöld þar sem svo hafi háttáð til. Ekki hafi reynst vilji til þess og standi ákvæðið því óbreytt að því leyti að það taki til hvers kyns nýtingar mannvirkja í þágu ferðaþjónustu óháð því hvort hún sé til langs eða skamms tíma. Af þessum athugasemdum við frumvarpið verði því ekki annað ráðið en að tilgangur löggjafans með breytingu á 3. mgr. 3. gr. laganna hafi verið að kveða skýrt á um, þrátt fyrir að sumarhús skuli almennt skattlögð samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laganna, beri að skattleggja sumarhús sem nýtt séu fyrir útleigu til ferðamanna í hagnaðarskyni á grundvelli c-liðar lagagreinarinnar.

Stefnandi byggir á því að vegna þess tíma sem sumarbústaður stefndu hafi verið skráður fyrir heimagistingu hafi borið að byggja álagningu fasteignaskatts á c-lið lagagreinarinnar, enda teljist hann nýttur fyrir ferðaþjónustu í skilningi framangreinds ákvæðis, enda beri að byggja heimfærslu undir gjaldflokka á raunverulegri nýtingu fasteigna en ekki eðli slíkra eigna. Jafnvel þó að sumarbústaður stefndu hafi ekki verið nýttur fyrir ferðaþjónustu þá 90 daga sem leyfi til heimagistingar hafi tekið til hafi stefndu ekki mótmælt því að sumarbústaðurinn hafi ekki verið nýttur með þeim hætti. Þá skal tekið fram að sumarbústaðurinn hafi verið til reiðu fyrir útleigu til ferðamanna umrætt tímabil.

Geti stefnandi ekki borið hallann af því að stefndu hafi ekki tekist að nýta sumarbústaðinn vegna alls þess tíma sem hægt hafi verið að nýta hann fyrir útleigu sé það raunin í tilviki stefndu. Stefnandi byggir á því að vegna þess tíma af árinu 2017 sem sumarbústaðurinn hafi ekki verið skráður fyrir heimagistingu hafi borið að byggja álagningu á a-lið lagagreinarinnar líkt og gert hafi verið.

Í 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007 komi fram að heimagisting sem uppfylli skilyrði laganna teljist ekki fara fram í atvinnuhúsnæði í skilningi laga um tekjustofna sveitarfélaga og byggir stefnandi á því að fasteign sem skráð sé fyrir heimagistingu skuli heimfærð undir áðurgreindan c-lið. Stefnandi telur að við þá heimfærslu hafi aðeins þýðingu hvort mannvirki sé nýtt í þágu ferðaþjónustu og meti stefnandi ekki hvort sú nýting feli í sér atvinnurekstur í merkingu annarra laga líkt og stefndu og yfirfasteignamatnefnd byggir á. Geti tilgangur og vilji löggjafans með setningu laga nr. 67/2016, sem breytt hafi lögum nr. 85/2007, engu breytt í þessu samhengi, enda komi hann ekki skýrlega fram í lögnum sjálfum en gerð sé sérstök krafa um skýrleika skattlagningarheimilda, sbr. 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. einnig 65. gr. hennar og 11. gr. stjórnsýslulaga. Hefði verið nauðsynlegt að gera breytingar á lögum nr. 4/1995 og undanþiggja fasteignir álagningu fasteignaskatts sem skráðar séu fyrir heimagistingu samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna hefði ætlunin verið að heimfæra slíkar fasteignir alfarið undir gjaldflokk a-liðar. Í öllu falli hefði löggjafinn þurft að orða slíka undantekningu með skýrari hætti en gert hafi verið í 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007. Þar sem það hafi ekki verið gert sé stefnanda ótækt að víkja frá skýru orðalagi c-liðar lagagreinarinnar og heimfæra sumarbústaðinn undir undantekningarreglu a-liðar vegna þess tíma sem hann hafi verið nýttur fyrir ferðaþjónustu, enda byggir heimfærsla undirgjaldflokka á raunverulegri nýtingu eigna. Ekki sé hægt að samræma álagningu fasteignaskatta milli sveitarfélaga án skýrrar lagaheimildar, enda séu sveitarfélög sjálfstæð stjórnvöld.

Stefnandi bendir á að ekki sé gerður greinarmunur á heimfærslu undir 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 eftir því hvort fasteign sé atvinnuhúsnæði eða ekki, heldur byggir heimfærsla á því hvort mannvirki sé nýtt í þágu ferðaþjónustu. Lengi vel hafi verið misjafnt milli sveitarfélaga hvort hesthús utan bújarða væru heimfærð undir a- eða c- lið lagagreinarinnar. Í tilefni af úrskurði yfirfasteignamatnefndar í máli nr. 23/2010 hafi ákvæði a-liðar lagagreinarinnar verið breytt á þann veg að hesthús hafi berum orðum verið felld undir gjaldflokkinn. Atvinnurekstur geti samt sem áður farið fram í hesthúsi þó svo að það sé heimfært undir a-lið samkvæmt skýru orðalagi ákvæðisins.

Stefnandi gagnrýnir úrskurð yfirfasteignamatnefndar og bendir á í fyrsta lagi að heimagisting teljist sem slík ekki gististaður heldur eitt form gistiþjónustu.

Sumarbústaðurinn sem leigður sé út teljist vera gististaðurinn en gistipjónustan sem boðið sé upp á sé í formi heimagistingar, sbr. 3. mgr. 3. gr. laganna. Í öðru lagi sé álitafnið á réttarsviði þar sem gerðar séu skýrar kröfur til skýrleika lagaheimilda. Ætlun löggjafans sé því ekki fullnægjandi sé hún önnur en skýrlega megi leiða af lagatexta, sbr. 44. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Í þriðja lagi sé í 3. mgr. 3. gr. laganna kveðið á um að álagningarprósenta fasteignaskatts sé mismunandi eftir flokkun húsnæðis. Sé um þrjá flokka að ræða og sé húsnæðið heimfært undir flokkana eftir raunverulegri nýtingu þess, ekki eftir því hvort þar sé stunduð atvinnustarfsemi. Fasteign sem nýtt sé fyrir útleigu til ferðamanna teljist nýtt fyrir ferðapjónustu hvort sem það sé gert á grundvelli rekstrarleyfis, skráningu fasteignar fyrir heimagistingu eða án nokkurs leyfis. Í fjórða lagi virðist vera byggt á því að sveitarfélögum sé heimilt að leggja á frístundahús, sem nýtt eru hluta úr ári sem gististaðir til ferðamanna, fasteignaskatt samkvæmt gjaldflokk c-liðar, ef þau hafi tilskilin rekstrarleyfi samkvæmt lögum nr. 85/2007. Hafi yfirfasteignamatsnefnd lagt til grundvallar að þó svo að eigendur hafi ekki aflað tilskilinna rekstrarleyfa teljist sumarbústaður sem nýttur sé til útleigu til ferðamanna eftir sem áður nýttur fyrir ferðapjónustu og beri því að heimfæra hann undir gjaldflokk c-liðar til samræmis við raunverulega notkun hans, sbr. t.d. úrskurð nefndarinnar í máli nr. 13/2016.

Stefnandi byggir kröfu um málskostnað á XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Málsástæður og lagarök stefndu.

Stefndu taka undir forsendur yfirfasteignamatsnefndar þar sem kveðið hafi verið á um að álagning fasteignaskatts ársins 2017 skyldi vera í samræmi við a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995, enda væri fullnægt skilyrðum laga nr. 85/2007, sbr. lög nr. 67/2016 um nýtingu fasteignarinnar fyrir heimagistingu. Með þeim lögum hafi verið gerðar breytingar varðandi svokallaða heimagistingu, þar á meðal hafi 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007 verið breytt með 10. gr. laga nr. 67/2016 og kveðið á um að heimagisting sem uppfylli skilyrði laganna teljist ekki fara fram í atvinnuhúsnæði í skilningi laga nr. 4/1995. Óumdeilt sé að sumarbústaður stefndu fullnægi þeim skilyrðum sem fram komi í lögum nr. 85/2007 með síðari breytingum varðandi nýtingu sumarbústaðarins til heimagistingar. Stefndu telja stefnanda ekki hafa beitt viðurkenndum lögskýringarsjónarmiðum við túlkun ákvæða 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007 og 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og gengið gegn skýrum markmiðum laganna um að sumarbústaðir sem nýttir væru til

heimagistingar skyldu ekki breyta um fasteignagjaldflokk.

Stefndu byggja á því að sveitarfélögum sé ekki í sjálfsvald sett undir hvaða gjaldflokk beri að heimfæra einstakar fasteignir og beri sveitarfélögum að fara eftir ákvæðum laga nr. 4/1995 og annarra laga um málefnið, meðal annars ákvæði 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007. Sveitarstjórnir hafi hins vegar á valdi sínu að ákveða skatthlutfall innan þeirra marka sem greini í lögum nr. 4/1995. Sumarbústaðir séu meðal þeirra eigna sem skýrlega falli undir a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Í c-lið ákvæðisins sé gerð undantekning frá því séu t.d. sumarbústaðir nýttir fyrir ferðaþjónustu. Það hugtak sé ekki skilgreint sérstaklega í lögnum en samkvæmt venjubundnum skilningi hugtaksins feli ferðaþjónusta í sér einhvers konar form atvinnustarfsemi og tekjur af slíkri þjónustu séu skattlagðar sem slíkar, líkt og af annarri atvinnustarfsemi. Stefndu benda á að í athugasemdum við 3. gr. frumvarps þess er hafi orðið að lögum nr. 91/1989 um tekjustofna sveitarfélaga komi fram að gengið sé út frá því að fasteignaskattur sé gjald fyrir veitta þjónustu sveitarfélaga en ekki eignaskattur og falli því fasteignaskattur utan hins svokallaða skatthugtaks. Hafi stefnandi ekki sýnt fram á að þjónusta hans hafi aukist við að sumarbústaður í umdæminu sé leigður út í allt að 90 daga á ári í heimagistingu og í tilviki stefndu hafi þjónusta stefnanda ekki aukist eftir að sumarbústaðurinn hafi verið skráður fyrir slíka heimagistingu. Með því að fella sumarbústaðinn undir c-liðar lagagreinarinnar séu stefndu að greiða gjald fyrir þjónustu sem stefnandi veiti þeim ekki.

Stefndu vísa til þess að samfara breytingum á lögum nr. 85/2007 hafi lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt verið breytt þannig að heimagisting teljist ekki vera atvinnustarfsemi í samræmi við breytingar á lögum nr. 85/2007. Í 58. gr. a laga nr. 90/2003 komi fram að tekjur af útleigu m.a. frístundahúsnæðis teljist stafa af atvinnustarfsemi nema útleigan teljist heimagisting skv. lögum nr. 85/2007 og að hún hafi verið tilkynnt sýslumanni og fengið skráningarnúmer. Teljist tekjur af heimagistingu til fjármagnstekja og sé skattur af slíkum tekjum utan rekstrar 22%, sbr. 3. mgr. 66. gr. laga nr. 90/2003. Í greinargerð með þeim lögum komi fram að tekjur af heimagistingu skuli ekki teljast hafa myndast í atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi eiganda, að öðrum skilyrðum uppfylltum, þ.e. varðandi útleigutíma og fjárhæðarmörk. Yrðu umræddar tekjur þá skattlagðar sem fjármagnstekjur utan rekstrar og því taldar til tekna sem stafi af útleigu frístundahúsnæðis en ekki sem stafi af veittri þjónustu og atvinnustarfsemi eða útleigu á atvinnuhúsnæði. Hafi löggjafinn því ákveðið að mannvirki sem nýtt séu af ferðamönnum og falli undir heimagistingu teljist ekki atvinnuhúsnæði og teljist ekki til atvinnureksturs eins og ferðaþjónusta annars geri. Þegar ákvæði c-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 sé skýrt í samræmi við a- og b-liði lagagreinarinnar megi

skýrlega ráða að þar sé vísað til atvinnuhúsnæðis eða húsnæðis þar sem atvinnustarfsemi sé stunduð, þ.m.t. ferðaþjónusta. Heimagisting falli undir hvoruga skilgreininguna og því beri að skattleggja sumarbústað stefndu eftir a-lið lagagreinarinnar.

Stefndu byggja á því að hugtakið atvinnuhúsnæði sé í 1. mgr. 3. gr. laga um brunavarnir nr. 75/2000 skilgreint þannig að það sé húsnæði þar sem almenningur komi saman, dvelji, sæki þjónustu og þar sem hvers konar atvinnustarfsemi fari fram. Samkvæmt skilgreiningu á hugtakinu heimagisting í lögum nr. 85/2007 sé ljóst að heimagisting geti ekki farið fram í atvinnuhúsnæði þar sem samkvæmt 2. málslíð 1. mgr. 3. gr. laganna sé aðeins heimilt að nýta lögheimili einstaklinga eða eina aðra fasteign sem hann hafi til persónulegra nota til útleigu heimagistingar. Þá verði að líta til þess að í c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 séu taldar upp ákveðnar tegundir fasteigna sem beri það með sér að vera nýttar undir atvinnustarfsemi. Stefndu byggja á því að fasteign sem nýtt sé til ferðaþjónustu teljist atvinnuhúsnæði þar sem eignin sé nýtt undir atvinnustarfsemi en stefndu telja að hugtakið ferðaþjónusta feli í sér einhvers konar atvinnustarfsemi. Með lögnum séu tekin af öll tvímæli um að heimagisting feli ekki í sér atvinnustarfsemi.

Stefndu benda á að við túlkun lagaákvæða þurfi ávallt að fara fram heildarmat á samhengi ákvæðis. Ekki sé aðeins hægt að túlka lagaákvæði eftir textaskýringu heldur þurfi jafnframt að komast að því hver hafi verið vilji löggjafans með setningu lagaákvæðis, sérstaklega þegar vafi leiki á merkingu orða í lagatexta. Það sé almennt viðurkennt að lögskýringargögn geti haft mikla þýðingu við túlkun lagaákvæða en þau geti veitt mikilvægar upplýsingar um hvernig beri að skýra tiltekin lagaákvæði.

Með lögum nr. 67/2016 um breytingu á lögum nr. 85/2007 hafi skilgreiningu á svonefndri heimagistingu verið breytt og ákveðið að slík starfsemi skyldi ekki lengur vera rekstrarleyfisskyld. Hins vegar væri skylt að skrá heimagistingu hjá sýslumanni og er slík gisting bundin við tvær eignir hjá sama einstaklingi auk þess sem heildarleigutíminn má ekki fara yfir 90 daga á hverju almanaksári eða tekjur af leigu eignanna ekki nema hærri fjárhæð en kveðið sé á um í 3. tl. 4. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Í athugasemdum við frumvarpið hafi komið fram að í sumum tilfellum hafi legið fyrir það mat sveitarstjórna að útleiga íbúðarhúsnæðis til ferðamanna leiði til hækkunar fasteignaskatta viðkomandi eignar meðan önnur sveitarfélög hafi ekki lagt sama mat á þessi tilfelli. Hafi því verið lagt til að reynt yrði að haga skattlagningu fasteigna hvað varðar útleigu sem fellur undir flokk heimagistingar á samræmdan hátt milli sveitarfélaga og á sem sanngjarnastan máta fyrir bæði eigendur og sveitarfélög. Séu nýmæli frumvarpsins um skráningarskyldu og breytta skilgreiningu heimagistingar tilraun til þess að einfalda fyrirkomulag

útleigu einstaklinga á heimilum sínum til skamms tíma. Sé markmið ákvæðanna um heimagistingu einnig að ná skammtímaleigu til ferðamanna upp á yfirborðið og aðskilja þetta form útleigu frá hefðbundinni gististarfsemi í atvinnuskyni. Þá segi einnig í athugasemdunum að skilyrði sé að um sé að ræða fasteign sem eigandi hafi persónuleg not af, þ.e. að eignin sé ekki notuð í atvinnuskyni. Þá sé aðeins gert ráð fyrir að einstaklingar geti skráð eignir sínar í flokk heimagistingar en ekki lögaðilar. Í frumvarpið hafi verið bætt við ákvæði um að heimagisting sem uppfylli skilyrði laganna teljist ekki fara fram í atvinnuhúsnaði í skilningi laga nr. 4/1995 og segi í nefndaráliti að það sé vilji löggjafans að húsnaði sem heimagisting fari fram í, eins og það hugtak sé skilgreint í frumvarpinu, teljist ekki vera atvinnuhúsnaði. Stefndu byggja á því að af lögskýringargögnum megi ráða að tilgangur löggjafans með því að kveða á um í sérstöku lagaákvæði að heimagisting sem uppfylli skilyrði laganna teljist ekki fara fram í atvinnuhúsnaði í skilningi laga nr. 4/1995 hafi verið sá að eigendur fasteigna sem bjóði upp á heimagistingu skyldu greiða fasteignaskatt samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Hafi stefnandi ekki fært nein rök fyrir því að víkja beri frá skýrum vilja löggjafans sem samrýmist textaskýringu á ákvæði 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007.

Stefndu byggja á því að verði talið að 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007 og 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 rekist á að hluta eða í heild verði að horfa til viðurkenndra lögskýringarreglna um forgang lagaákvæða sem mæli fyrir um hvaða lagaákvæði eigi að velja þegar þau rekist á að hluta eða í heild. Forgangsreglan lex posterior mæli fyrir um að yngra lagaákvæði njóti forgangs gagnvart hinu eldra. Þá mæli forgangsreglan um lex specialis fyrir um að sérreglur gangi framur almennum reglum. Fyrrgreinda lagaákvæðið sé yngra en hið síðarnefnda og þá sé fyrrgreinda lagaákvæðið sérákvæði um hvernig skuli haga álagningu fasteignaskatta á svonefnda heimagistingu og gangi því framur almennum ákvæðum um flokkun fasteigna skv. síðarnefnda lagaákvæðinu. Þá verði að horfa til þess að setning fyrrgreinda lagaákvæðisins hefði verið þýðingarlaus ef hún hefði ekki átt að hafa þau áhrif að hún ætti að ganga framur almennum ákvæðum um flokkun fasteigna til fasteignaskatts í síðargreinda lagaákvæðinu. Stefndu byggja á því að samkvæmt þessum forgangsreglum gangi ákvæði 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007, sbr. lög nr. 67/2013, sem sérákvæði og yngra ákvæði, fyrir almennu ákvæði 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995. Stefndu vísa einnig til markmiðs ákvæðisins og ummæla í lögskýringargögnum þessu til staðfestu.

Stefndu byggja á því að verði talið að fasteignaskattur falli undir hið svokallaða skatt hugtak, þá fullnægi 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007 kröfum 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar hvað varðar skattlagningu. Í ákvæðinu sé einungis að finna fyrirmæli um undir hvaða gjaldflokk 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 beri að

heimfæra fasteignir sem fullnægi skilyrðum laga nr. 85/2007 varðandi nýtingu til heimagistingar og sé ákvæðið skýrt að þessu leyti. Með ákvæðinu sé ekki verið að framselja til sveitarfélaga ákvörðunarrétt um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Ákvæðið sé ekki íþyngjandi lagaákvæði en þeim mun meira íþyngjandi sem lagaákvæði sé þeim mun strangari kröfur séu gerðar til skýrleika þeirra.

Stefndu byggja á því að stefnandi geti ekki ákveðið upp á sitt eindæmi að fella sumarbústað þeirra, sem fullnægi skilyrðum laga nr. 85/2007 varðandi nýtingu til heimagistingar, undir c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 og þannig ákveðið að líta framhjá ákvæði 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007. Samkvæmt heildarmati á samhengi þessa lagaákvæðis og með hliðsjón af vilja löggjafans, sem komi skýrt fram í lögskýringargögnum, valdi það engum vafa að ákvarða skuli fasteignaskatt vegna sumarbústaða sem hafa skráða heimagistingu samkvæmt gjaldflokki a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 þá 90 daga sem eignin sé skráð fyrir heimagistingu samkvæmt 3. gr. laga nr. 85/2007.

Stefndu telja að ákvæði a-liðar 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 mæli ekki fyrir um undanþágu frá greiðslu skatta. Í stafliðum a til c í lagagreininni sé mælt fyrir um mismunandi skattprósentu af fasteignamati eigna sem falli undir stafliðina. Þetta ákvæði teljist ekki íþyngjandi, fremur ívilnandi. Stefndu byggja á því að almennar lögskýringarreglur leiði til þess að beita beri þröngri túlkun við skýringu c-liðarins þar sem um undantekningu sé að ræða frá hinu almenna ákvæði a-liðarins varðandi sumarbústaði o.fl. auk þess sem ákvæðið sé íþyngjandi. Þá skuli skýra allan vafa um hvaða stafliður eigi við skattþegnum í vil í samræmi við þá meginreglu skattaréttar að skattlagningarheimildir hins opinbera skuli vera ótvíræðar og skýrar.

Stefndu reisa kröfu um málskostnað á XXI. kafla laga nr. 91/1991, einkum 3. tl. 130. gr. laganna.

Niðurstaða.

Samkvæmt gögnum málsins er sumarbústaður í eigu stefndu skráður til útleigu heimagistingar samkvæmt 13. gr. laga nr. 85/2007 um veitingastaði, gististaði og skemmtanahald, en þessari lagagrein var breytt með 10. gr. laga nr. 67/2016. Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. laganna er heimagisting skilgreind þannig að um er að ræða gistingu gegn endurgjaldi á lögheimili einstaklings eða í einni annarri fasteign sem hann hefur til persónulegra nota og er í hans eigu. Skal fjöldi útleigðra daga í báðum eignum samanlagt ekki fara yfir 90 daga á hverju almanaksári eða samanlagðar tekjur af leigu eignanna ekki nema hærri fjárhæð er kveðið er á um í

3. tl. 4. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Samkvæmt 1. mgr. 13. greinar laganna skal hver sem hyggst bjóða upp á heimagistingu í samræmi við 1. mgr. 3. gr. tilkynna sýslumanni í viðkomandi umdæmi að hann hyggist leigja út lögheimili sitt eða eina aðra fasteign í sinni eigu. Þá er að finna í ákvæðinu nánari reglur um m.a. skráningu, þær kröfur sem húsnæðið þarf að uppfylla, endurnýjun skráningar og skil á upplýsingum um leigutekjur. Þá segir í 5. mgr. 13. gr. laganna að heimagisting, sem uppfylli skilyrði laganna, teljist ekki fara fram í atvinnuhúsnæði í skilningi laga um tekjustofna sveitarfélaga.

Samkvæmt 1. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga skal árlega leggja fasteignaskatt á allar fasteignir sem metnar eru í fasteignamati 31. desember á næstliðnu ári. Samkvæmt 3. mgr. 3. gr. laganna ákveður sveitarstjórn fyrir lok árs skatthlutfall næsta árs innan þeirra marka sem greinir í a- og c-lið. Samkvæmt a-lið skal skatthlutfallið vera allt að 0,5% af fasteignamati íbúða og íbúðarhúsa ásamt lóðarréttindum, erfðafestulanda í dreifbýli og jarðeigna, útihúsa og mannvirkja á bújörðum sem tengd eru landbúnaði, hesthúsa, allra hlunninda og sumarbústaða ásamt lóðarréttindum. Þá segir í c-lið lagagreinarinnar að skatthlutfallið skuli vera allt að 1,32% af fasteignamati ásamt lóðarréttindum af öllum öðrum fasteignum, svo sem iðnaðar- skrifstofu- og verslunarhúsnæði, fiskeldismannvirkjum, veiðihúsum og mannvirkjum sem nýtt eru fyrir ferðaþjónustu.

Fasteign stefndu hefur verið skráð hjá sýslumanni til útleigu heimagistingar samkvæmt 13. gr. laga nr. 85/2007 eins og henni var breytt með 10. gr. laga nr. 67/2016. Með álagningarseðli fyrir árið 2017 tilkynnti stefnandi stefndu um álagningu fasteignagjalda þess árs vegna sumarbústaðar þeirra og var fasteignaskattur eignarinnar ákvarðaður samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 fyrir 90 daga af árinu 2017 en samkvæmt a-lið sama lagaákvæðis fyrir annan hluta ársins. Þessa ákvörðun stefnanda kærðu stefndu til yfirfasteignamatsnefndar sem komst að þeirri niðurstöðu í úrskurði uppkveðnum þann 11. desember sama ár að heimfæra bæri sumarbústaðinn undir ofangreindan a-lið lagagreinarinnar vegna alls ársins 2017, enda hefði skilyrðum laga nr. 85/2007 um nýtingu hans fyrir heimagistingu verið fullnægt.

Þrátt fyrir þær breytingar sem gerðar voru á lögum nr. 85/2007 varðandi heimagistingu voru engar breytingar gerðar á lögum nr. 4/1995 að þessu leyti og hugtakið heimagisting er ekki að finna í þeim lögum. Ágreiningur aðila í máli þessu snýst um það hvort nauðsynlegt hafi verið að breyta síðargreindu lögnum og undanþiggja fasteignir sem skráðar eru fyrir heimagistingu álagningu fasteignaskatts samkvæmt c-lið 3. mgr. 3. gr. laganna.

Eins og að framan er rakið er skýrt tekið fram í 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007, eins og þeim var breytt með 10. gr. laga nr. 67/2016, að heimagisting, sem uppfyllir skilyrði laganna, teljist ekki fara fram í atvinnuhúsnæði í skilningi laga um tekjustofna sveitarfélaga. Þar sem hér er um að ræða yngra lagaákvæði en það sem greinir í lögum um tekjustofna sveitarfélaga og með vísan til lögskýringargagna sem benda til eindregins vilja löggjafans í þessum efnum, verður að telja að heimagisting í skilningi 5. mgr. 13. gr. laga nr. 85/2007, sbr. 10. gr. laga nr. 67/2016, teljist ekki nýting húsnæðis í atvinnuskyni. Leikur því að mati dómsins enginn vafi á því að um skattlagningu sumarbústaðar stefndu skuli fara samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Verða stefndu því sýknuð af öllum kröfum stefnanda í máli þessu og heldur úrskurður yfirfasteignamatnefndar frá 11. desember 2017 í máli nr. 9/2017 gildi sínu.

Eftir þessum úrslitum ber að dæma stefnanda til að greiða stefndu 1.500.000 krónur í málskostnað.

Hjörtur O. Aðalsteinsson dómstjóri kvað upp dóminn.

DÓMSORD:

Stefndu, Hallfríður Kristinsdóttir og Hlynur Þór Björnsson, skulu vera sýkn af öllum kröfum stefnanda, Grímsnes- og Grafningshrepps, í máli þessu.

Stefnandi greiði stefndu 1.500.000 krónur í málskostnað.

Hjörtur O. Aðalsteinsson.