

D Ó M U R

Mál þetta var höfðað og þingfest 4. apríl 2017. Stefnendur eru Óskar Karl Guðmundsson og Helga Guðný Jónsdóttir, Hofgördum 2, Seltjarnarnesi. Stefndi er fjármálaráðherra fyrir hönd íslenska ríkisins, Arnarhváli, Reykjavík.

Stefnendur krefjast þess að „felldir verði úr gildi úrskurðir Ríkisskattstjóra um endurákvörðun gjalda, dags. 9. júní 2009 og dags. 2. mars 2010, að því er varðar lækkun gjaldfærðrar fyrningar á rekstrarskýrslu stefnenda, eftir því sem hér segir: Í úrskurði, dags. 9. júní 2009: Fyrir rekstrarár 2003/skattframtal 2004 um að gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslu RSK 4.11 lækki úr kr. 2.928.955 í kr. 1.120.133 þ.e. lækkun um kr. 1.808.822. Fyrir rekstrarár 2004/skattframtal 2005 um gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslu RSK 4.11 lækki úr kr. 6.313.057 í kr. 2.236.489, þ.e. lækkun um kr. 4.076.568. Fyrir rekstrarár 2005/skattframtal 2006 um gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslu RSK 1.04 lækki úr kr. 6.236.580 í kr. 1.789.191, þ.e. lækkun um kr. 4.447.389. Fyrir rekstrarár 2006/skattframtal 2007 um gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslu RSK 4.11 lækki úr kr. 7.692.606 í kr. 1.431.353, þ.e. lækkun um kr. 6.261.253. Fyrir rekstrarár 2007/skattframtal 2008 um gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslu RSK 1.04 lækki úr 6.174.928 í kr. 1.521.251, þ.e. um kr. 4.653.677. Í úrskurði, dags. 2. mars 2010: Fyrir rekstrarár 2008/skattframtal 2009 um gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslu RSK 4.11 lækki úr kr. 4.737.226 í kr. 3.764.358, þ.e. lækkun um kr. 972.868.“ Einnig er þess krafist „að felld verði úr gildi ákvörðun Ríkisskattstjóra um að strika út gjaldfærslu kr. 4.570.630 stefnenda rekstrarár 2008/skattframtal 2009 vegna skerðingar á aflamarki Sigrúnar RE á þorski vegna úthlutunar Fiskistofu rekstrarárið 2008.“ Enn fremur krefjast stefnendur þess að beiting 25% álags samkvæmt úrskurði skattstjóra 9. júní 2009 verði felld niður. Þá krefjast þau endurgreiðslu úr hendi stefnda að fjárhæð 12.023.888 krónur auk dráttarvaxta samkvæmt 6. gr. laga nr. 38/2001, frá uppkvaðningu dóms. Þau krefjast einnig málskostnaðar.

Stefndi krefst sýknu auk málskostnaðar.

Helstu ágreiningsefni og yfirlit málsatvika

Stefnendur eru hjón og samsköttuð, en stefnandi Óskar Karl hefur rekið útgerð um árabíl í eigin nafni. Í málinu er deilt um endurákvörðun skatta stefnenda samkvæmt úrskurðum skattstjóra 2009 og 2010 vegna gjaldáranna 2004, 2005, 2006, 2007, 2008 og 2009. Snýst ágreiningur aðila einkum annars vegar um heimild stefnenda til að hækka bókfært verð eigna í atvinnurekstri sínum með vísan til matsverðs samkvæmt 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001 um breyting á lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, lögum nr. 83/1989 um Þjóðarbókhöfuð og

endurbætur menningarbygginga, lögum nr. 113/1990, um tryggingagjald, lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, lögum nr. 144/1994, um ársreikninga, og lögum nr. 145/1994, um bókhald, með síðari breytingum. Hins vegar er deilt um heimild stefnenda til að færa verðmæti veiðiheimilda niður vegna skerðingar á úthlutuðu aflamarki milli ára.

Helstu atvik málsins eru þau að með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi 3. desember 2008 var óskað eftir upplýsingum og gögnum um rekstur stefnanda Óskars á árunum 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007. Með bréfi skattstjóra 24. mars 2009 var tilkynnt um fyrirhugaða endurákvörðun opinberra gjalda þeirra hjóna gjaldárin 2004, 2005, 2006, 2007 og 2008 og jafnframt um fyrirhugaða endurákvörðun virðisaukaskatts tekjuárið 2003. Með bréfi skattstjóra 15. maí þess árs var á ný tilkynnt um fyrirhugaðar breytingar með leiðréttum fjárhæðum. Með úrskurði skattstjóra 9. júní 2009 var tekin ákvörðun um breytingarnar til samræmis við það sem áður hafði verið boðað. Með þeim úrskurði voru gerðar ýmsar breytingar á rekstrarframtölum stefnenda, þ.á m. voru fyrningar lækkaðar, hækkanir á bókfærðu verði eigna felldar niður og rekstrarkostnaður lækkaður. Þá var virðisaukaskattur endurákvörðaður. Stefnendur greiddu endurákvörðaða skatta í samræmi við úrskurðinn 16. júlí 2009.

Í úrskurðinum frá 2009 var m.a. gerð breyting á eignaskrá einstaklingsrekstrar stefnenda á árinu 2007 og til samræmis við þær breytingar var stefnendum tilkynnt með bréfi 12. janúar 2010 að fyrirhugað væri að breyta bókfærðu verði eigna í upphafi árs með skattframtali 2009 til samræmis við áður gerðar breytingar. Jafnframt var stefnendum tilkynnt að fyrirhugað væri að fella niður gjaldfærslu vegna skerðingar á aflamarki. Boðuðum breytingum var hrint í framkvæmd með úrskurði ríkisskattstjóra frá 2. mars 2010. Stefnendur greiddu endurákvörðaða skatta í samræmi við úrskurðinn 14. apríl 2010, en daginn eftir kærði stefnandi Óskar Karl úrskurðinn til yfirskattanefndar. Með úrskurði yfirskattanefndar nr. 185/2011 var fallist á varakröfu Óskars Karls um niðurfellingu álags. Kröfu hans um heimild til að gjaldfæra skerðingu á aflamarki var hafnað með þeim rökstuðningi að lagagrundvöll skorti fyrir þeirri kröfu hans.

Í málinu liggja fyrir framtalsgögn stefnenda vegna framangreindra gjaldára. Í eignaskrá RSK 4.01, með skattframtali stefnenda 2004, er kaupverð/stofnverð Sigrúnar RE, báts sem stefnandi Óskar Karl rak vegna útgerðar sinnar, hækkað um 5.000.000 króna á árinu 2003. Almenn fyrning af þeirri hækkun er 600.000 krónur og er hún færð til gjalda í einstaklingsrekstri stefnenda á árinu 2003. Í athugasemdadálki RSK 4.01 kemur fram að hækkun á bókfærðu verði sé færð samkvæmt heimild í 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001, um breyting á lögum um ársreikninga nr. 144/1994, er þá voru í gildi. Þá var jafnframt reiknuð almenn

fyrning ársins 2003 af kaupverði/stofnverði rekstrartengdra eigna stefnenda en ekki af bókfærðu verði í upphafi árs. Umræddar eignir voru bátarnir Krummi RE, Sigrún RE og bifreið.

Í eignaskrá RSK 4.01, með skattframtali stefnenda 2005, er kaupverð/stofnverð Sigrúnar RE hækkað um 2.102.614 krónur á árinu 2004. Almenn fyrning af þeirri hækkun er talin vera 420.523 krónur og er hún færð til gjalda í einstaklingsrekstri stefnenda á árinu 2004. Líkt og árinu áður er í athugasemdadálki RSK 4.01 skýring þar sem fram kemur að hækkun á bókfærðu verði sé færð samkvæmt heimild í 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001. Þá er jafnframt reiknuð almenn fyrning ársins 2004 af kaupverði/stofnverði rekstrartengdra eigna stefnenda en ekki af bókfærðu verði í upphafi árs. Umræddar eignir á árinu 2004 voru bátarnir Krummi RE og Sigrún RE. Þá er færð til gjalda í rekstrarreikningi ársins 2004 almenn fyrning, 975.618 krónur (5,22%), af aflahlutdeild í eigu stefnenda. Í athugasemdadálki kemur fram að nefnd afskrift sé reiknuð samkvæmt heimild í 3. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003. Hið sama var gert árin 2006/2007 og 2007/2008 hvað varðar aflahlutdeild.

Í eignaskrá RSK 4.01, með skattframtali stefnenda 2006, er kaupverð/stofnverð Sigrúnar RE hækkað um 4.062.258 krónur á árinu 2005. Almenn fyrning af þeirri hækkun er talin vera 812.452 krónur og er hún færð til gjalda í einstaklingsrekstri stefnenda á árinu 2005. Í athugasemdadálki RSK 4.01 kemur fram að hækkun á bókfærðu verði sé færð samkvæmt heimild í 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001. Þá er jafnframt reiknuð almenn fyrning ársins 2005 af kaupverði/stofnverði rekstrartengdra eigna stefnenda en ekki af bókfærðu verði í upphafi árs. Umræddar eignir á árinu 2005 voru bátarnir Krummi RE, Sigrún RE, lyftari og bifreið, NS-477.

Í eignarskrá RSK 4.01, með skattframtali stefnenda 2007, er kaupverð/stofnverð Sigrúnar RE hækkað um 5.280.128 krónur, verð lyftara hækkað um 500.000 krónur og bifreiðarinnar NS-477 hækkað um 1.500.000. Almenn fyrning af þeirri hækkun er 1.056.026 krónur vegna Sigrúnar RE, 100.000 krónur vegna lyftara og 300.000 krónur vegna bifreiðarinnar. Eru fyrningarnar færðar til gjalda í einstaklingsrekstri stefnenda á árinu 2006. Í athugasemdadálki RSK 4.01, líkt og fyrri ára, kemur fram að hækkun á bókfærðu verði sé færð skv. heimild í 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001. Þá er jafnframt reiknuð almenn fyrning ársins 2006 af kaupverði/stofnverði rekstrartengdra eigna stefnenda en ekki af bókfærðu verði í upphafi árs.

Í eignaskrá RSK 4.01, með skattframtali stefnenda 2008, er kaupverð/stofnverð Sigrúnar RE hækkað um 5.000.000 króna og Krumma RE um 800.000 krónur vegna ársins 2007. Almenn fyrning af þeirri hækkun er talinn vera

1.000.000 króna vegna Sigrúnar RE og 160.000 krónur vegna Krumma RE og eru fyrningarnar færðar til gjalda í einstaklingsrekstri stefnenda. Í athugasemdadálki RSK 4.01 kemur fram að hækkun á bókfærðu verði sé færð samkvæmt heimild í 31. gr. laga nr. 3/2006 um ársreikninga. Þá er jafnframt reiknuð almenn fyrning ársins 2007 af kaupverði/stofnverði rekstartengdra eigna stefnenda en ekki af bókfærðu verði í upphafi árs. Umræddar eignir á árinu 2007 voru bátarnir Krummi RE, Sigrún RE, lyftari og bifreiðin NS-477. Hið sama var gert í eignaskrá RSK 4.01, vegna skattframtala stefnenda 2008. Með fyrrnefndum úrskurðum skattstjóra og ríkisskattstjóra var framangreindum fyrningum og gjaldfærslum sem stefnendur höfðu fært inn á framtöl sín fyrir umrædd ár hafnað og tekju- og útsvarsstofnum stefnenda breytt til samræmis við það, svo sem nánar greinir í úrskurðunum. Er ekki tölulegur ágreiningur um þær fjárhæðir.

Við aðalmeðferð málsins gaf stefnandi Óskar Karl aðilaskýrslu.

Helstu málsástæður og lagarök stefnenda

Stefnendur byggja málatilbúnað sinn á því í fyrsta lagi að þeim hafi verið heimilt að hækka bókfært verð eigna í atvinnurekstri sínum með vísan til 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001 og með tilliti til matsverðs eignanna á hverju ári. Með þessu telja stefnendur að reglum skattfyrvalda sé fylgt, sbr. 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001, og stöðlum IAS 16 og IAS 39 sem komu í stað fyrri árlegs útreiknings ríkisskattstjóra á verðbreytingum og höfðu þann tilgang að færa áhrif verðbreytinga (verðbólgu) á peningalegar eignir og skuldir í efnahagsreikningi með því að hækka alla varanlega rekstrarfjármuni, báta og bíla, þ.e.a.s. eftir færslu verðbreytinga vegna verðbólgu. Stefnendur stundi útgerð og hafi því þurft að fjárfesta í rekstrarfjármunum í atvinnurekstri. Verðbreytingar á markaði á slíkum rekstrarfjármunum geti haft veruleg áhrif á reksturinn. Stefnendur telja að þau hafi heimild til að taka mið af þessum verðbreytingum í skattalegu uppgjöri sínu með því meðal annars að hækka bókfært verð með tilliti til þessa enda væri annað skerðing á eignarrétti þeirra í atvinnurekstri þeirra þegar tekið sé tillit til verðþróunar á umræddum árum.

Hvað varðar aflahlutdeild þá sé reiknuð og færð til gjalda í rekstrarreikningi almenn fyrning af aflahlutdeild í eigu stefnenda. Í athugasemdadálkum þau ár sem það sé gert komi fram að nefnd afskrift sé reiknuð sbr. heimild í 3. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003. Í útgerð stefnenda reki þau meðal annars bátinn Sigrúnu RE-303. Sigrún RE sé smábátur með aflamarki. Samkvæmt því hafi báturinn rétt á að veiða tiltekið magn af ákveðnum fisktegundum úr sjó á hverju fiskveiðiári, 1. september til og með 31. ágúst. Árin 2003 til 2008 hafi þessi réttur jafngilt um 86.000 kg af þorski. Þar á meðal hafi verið 34 tonn af þorski sem stefnendur öðluðust rétt á að

veiða árið 2002 og árið 2005. Hafi veiðiréttur að 18 tonnum fyrra árið verið keyptur á 17.640.000 krónur og veiðiréttur að 16 tonnum hið síðara á 26.400.000 krónur. Fiskveiðiárið september 2006 til ágúst 2007 hafi heildarveiðiréttur stefnenda verið 85.049 kg af þorski. Ári seinna hafi hins vegar verið búið að skerða þennan rétt um 28.442 kg. Þetta jafngildi um 33,4%. Sá veiðiréttur sem stefnendur hafi öðlast árið 2002 og 2005 og greitt fyrir 44.040.000 krónur hafi sem sé rýrnað um 14.726.976 krónur, úr 44.040.000 krónum í 29.313.024 krónur. Það verði að teljast eðlilegt og sanngjarnt að stefnendur áskilji sér rétt til að taka tillit til þessarar gríðarlegu skerðingar í bókhaldi sínu. Það hafi þau gert með því að færa skerðinguna til gjalda miðað við markaðsverðmæti aflamarksins á úthlutunardegi að teknu tilliti til skattaskuldbindingar. Gjaldfærslan hafi numið 7.110.500 krónum að frádraginni skattaskuldbindingu, eða 4.570.624 krónum. Við endurákvörðun á opinberum gjöldum stefnenda hafi skattstjóri ákveðið að fella þessa gjaldfærslu niður þar sem hún væri ekki heimil samkvæmt gildandi lögum.

Stefnendur gera ekki ágreining um að engin breyting hafi orðið á aflahlutdeild þeirra milli fiskveiðiáranna 2006/2007 og 2007/2008. Staðreyndin sé hins vegar sú að þau geri út smábát á aflamarki. Fyrra árið hafi þau mátt veiða 85.049 kg en síðara árið hafi veiðirétturinn hins vegar verið lækkaður í 56.607 kg. Samkvæmt þessu hafi veiðiréttur þeirra rýrnað um 28.442 kg eða 33,4% milli veiðiáranna 2006/2007 og 2007/2008. Í málinu liggja fyrir að stefnendur greiddu 44.040.000 krónur fyrir réttinn til að veiða 34 tonn af þorski árið 2002 og árið 2005. Tjón stefnenda vegna fyrrgreindrar rýrnunar hafi því óumdeilanlega numið 14.726.976 krónum. Hvorki í lögum nr. 118/1997 né greinargerð með þeim komi fram svo ótvírætt sé að frádráttarréttur takmarkist við aflaheimildir. Með vísan til þessa krefjast stefnendur þess að gjaldfærsla þeirra á virðisrýrnun aflamarks þeirra verði látin standa óbreytt.

Stefnendur vísa einnig til almennra reglna um rekstrartjón. Samkvæmt slíkum reglum, sbr. meðal annars 34. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sé fyrirtækjum heimilt að færa til gjalda tjón á eignum sem notaðar eru við öflun tekna í atvinnurekstri ef tjónið telst venjuleg og eðlileg afleiðing af þeirri rekstraráhættu sem fylgir atvinnurekstri skattaðila hverju sinni. Byggja stefnendur á því að skerðing á aflamarki þeirra teljist til tjóns í skilningi ákvæðisins. Sama megi segja um verðbreytingar sem verði á rekstrarfjármunum fyrir umrædd ár. Telja verði eðlilegt að aðilar í atvinnurekstri sem noti tæki og búnað í rekstri sínum geti leiðrétt og uppfært bókfært verð þeirra í takt við breytingar á markaði þannig að sú fyrning sem sé notuð sé í takt við markaðinn og verðþróun (verðbólgu) hverju sinni.

Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi vísar til þess að stefnendur krefjist ekki ógildingar á úrskurðum skattstjóra og ríkisskattstjóra 9. júní 2009 og 2. mars 2010 í heild heldur einungis tilteknum atriðum þeirra. Sé þar um að ræða ákvarðanir um að lækka gjaldfærðar fyrningar á rekstrarskýrslum RSK 4.11 og hafna gjaldfærslu vegna skerðingar á aflamarki Sigrúnar RE á þorski vegna úthlutunar Fiskistofu rekstrarárið 2008. Um þessi atriði gildi hins vegar ýmist ótvíræð lagaákvæði og/eða áratuga úrskurðarframkvæmd skattyfirvalda. Öllum málatilbúnaði stefnenda er því mótmælt sem röngum og ósönnuðum.

Að því er varðar leiðréttingu á bókfærðu verði eigna stefnenda vísar stefndi til þess að gerður sé skýr greinarmunur á því sem heimilt er samkvæmt reikningsskilum og ársreikningalögum annars vegar og skattskilum og skattalögum hins vegar. Reikningsskil samkvæmt bókhalds- og ársreikningalögum séu ekki lögð óbreytt til grundvallar skattskilum. Þau lagaákvæði sem stefnendur vísi til, þ.e. 50. gr. og 51. gr. laga nr. 133/2001, hafi breytt ákvæðum 23. gr. og 25. gr. þágildandi laga nr. 144/1994 um ársreikninga á þann veg að við tiltekna aðstæður væri heimilt að hækka bókfært verð eigna í ársreikningi ef raunvirði eignanna væri talið verulegra hærra en kostnaðarverð eða framreiknað kostnaðarverð. Með 20. gr. laga nr. 133/2001 hafi verið gerð breyting á 35. gr. þágildandi laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt og komi fram í almennum athugasemdum við lagafrumvarpið að með því að falla frá verðbólgu-reikningsskilum í skattskilum sé í raun verið að skattleggja nafnverðsafkomu í stað raunverðsafkomu sem á verðbólgutímum gæti leitt til hugsanlegrar ofsköttunar. Þannig sé þess í stað leitast við að skattleggja raunhagnað fyrirtækja. Með lögum nr. 133/2001 hafi því verið fallið frá verðbólgu-reikningsskilum í skattskilum. Lögin hafi öðlast gildi 1. janúar 2002 og komið til framkvæmda við álagningu á árinu 2003. Málsástæðu stefnenda, að þeim hafi verið heimilt í skattskilum sínum að hækka bókfært verð eigna í atvinnurekstri sínum með tilliti til matsverðs eigna á hverju ári, með vísan til 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001, er því mótmælt sem rangri, enda hafi tekjuskattslög ekki heimilað það endurmat sem stefnendur gerðu á eignum rekstrarins. Hér sé um að ræða reglur í lögum til samræmis við áskilnað 77. gr. stjórnarskrárinnar. Málsástæður stefnenda sem lúti að því hvað eðlilegt hljóti að teljast í þessum efnum hafi ekki þýðingu nema að því leyti sem þær kunni að falla saman við lögfestar frádráttarheimildir tekjuskattslaga. Þar sem engar slíkar heimildir sé að finna í tekjuskattslögum beri að sýkna stefnda af öllum kröfum stefnenda að þessu leyti.

Að því er varðar gjaldfærslu stefnenda vegna skerðingar á aflamarki Sigrúnar RE á þorski vegna fiskveiðiársins 2008/2009 vísar stefndi til þess að í lögum nr. 116/2006 um stjórn fiskveiða sé gerður skýr greinarmunur á aflamarki og aflahlutdeild. Þar er í 2. mgr. 8. gr. útskýrt hvað átt sé við með aflahlutdeild, en það

sé sú hlutdeild af leyfðum heildarafla fisktegundar ár hvert sem einstökum skipum hefur verið úthlutað, og haldist þessi hlutdeild óbreytt milli ára. Aflamark fiskiskips sé aftur á móti það magn sem skipi er heimilt að veiða af viðkomandi fisktegund á hverju veiðitímabili en það magn ráðist, eins og fram komi í 4. mgr. 8. gr. laganna, annars vegar af leyfðum heildarafla tegundarinnar og hins vegar af aflahlutdeild fiskiskipsins. Með 2. gr. laga nr. 118/1997 hafi verið gerð breyting á þágildandi lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt. Við lögin hafi bæst nýtt ákvæði 50. gr. A þar sem kveðið var m.a. á um hvernig fara bæri með ófyrnanleg réttindi í skattskilum. Í greininni sé tekið beint fram að ekki sé heimilt að fyrna réttindi sem ekki rýrna við notkun og hafi með þessu verið tekin af öll tvímæli um að óheimilt væri að fyrna keypta aflahlutdeild nema um væri að ræða stórkostlegar breytingar á tilhögun varanlegra veiðiheimilda. Sú málsástæða stefnenda að þeim sé heimil gjaldfærsla á fyrningu aflahlutdeildar í rekstrarreikningi 2004 og 2008 á grundvelli 3. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 (áður 50. gr. laga nr. 75/1981) sæki því ekki stoð í lög og sé því mótmælt sem rangri. Beri því að sýkna stefnda af þessari kröfugerð stefnenda.

Stefndi vekur þó athygli á heimild stefnenda til niðurfærslu stofnverðs keyptrar aflahlutdeildar á móti tekjufærðum söluhagnaði af sölu aflahlutdeildar, sbr. 6. mgr. 15. gr. tekjuskattslaga. Stefndi telur einnig að ef fallast ætti á röksemdir stefnenda um gjaldfærslu þá yrðu þau jafnframt að tekjufæra aukningu á aflamarki. Málsástæðu stefnenda um að almennar reglur um rekstartjón, sbr. m.a. 34. gr. tekjuskattslaga, heimili umrædda gjaldfærslu er mótmælt sem rangri. Ákvæðið eigi ekki við í tilvikum stefnenda enda sé ekki um það að ræða að atvinnurekstartæki þeirra hafi orðið fyrir tjóni.

Með hliðsjón af úrlausn málsins er ekki þörf á því að reifa málsástæður stefnda viðvíkjandi endurgreiðslukröfu stefnenda sem hann telur vanreifaða. Að lokum telur stefndi kröfu stefnenda um niðurfellingu 25% álags vanreifaða með því að engum málsástæðum sé teft fram til stuðnings kröfunni. Þar að auki hafi stefnendur þegar fengið endurgreitt það álag sem þeim var gert að greiða með úrskurðinum frá 2. mars 2010, eins og tilgreint sé í úrskurði yfirsattanefndar í máli nr. 185/2011. Að því er varðar álag samkvæmt úrskurðinum 9. júní 2009 vísar stefndi til þess að heimild 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003, svo og 10% álagi vegna hækkunar innskatts rekstrarárið 2003 í samræmi við heimild 1., sbr. 2. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988, hafi verið beitt þar sem verulegur annmarki hafi þótt á framtalsgerð stefnenda. Stefnendur hafi ekki fært fram nein rök fyrir því að óviðráðanleg atvik eða atvik sem stefnendum verði ekki kennt um hafi leitt til rangrar framtalsgerðar af þeirra hálfu. Verði því ekki séð að 3. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 og 6. mgr. 27. gr. laga nr. 50/1988 eigi við. Beri því að sýkna stefnda af þessari kröfugerð stefnenda, verði henni ekki vísað frá dómi sökum vanreifunar.

Niðurstæða

Svo sem áður er rakið snýst ágreiningur málsaðila annars vegar um ákvarðanir skattstjóra og ríkisskattstjóra um að lækka gjaldfærðar fyrningar stefnenda samkvæmt rekstrarskýrslum þeirra með vísan til þess að þeim hafi verið óheimilt að hækka bókfært verð eigna í atvinnurekstri sínum með vísan til 50. og 51. gr. laga nr. 133/2001 með tilliti til matsverðs eignanna á hverju ári. Hins vegar er deilt um heimild stefnenda til að færa verðmæti veiðiheimilda niður vegna skerðingar á úthlutuðu aflamarki fyrir fiskveiðiárið 2007/2008.

A

Svo sem rakið er í úrskurði skattstjóra 9. júní 2009 er fjallað um fyrnanlegar eignir í 33. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Er ekki um það deilt að þær eignir sem stefnendur töldu heimilt að fyrna féllu undir 1. tölulið greinarinnar. Í 2. mgr. 36. gr. laganna er fjallað um fyrningargrunn eigna og kemur þar ótvírætt fram að miða beri fyrningargrunn eigna samkvæmt 1. tölulið 33. gr. laganna við stofnverð þeirra, sbr. 2. mgr. 12. gr., að frádregnum áður fengnum fyrningum. Samkvæmt þessu var ekki að finna í lögum heimild til handa stefndu til að miða fyrningargrunn eigna við matsverð eignanna og geta reglur um ársreikninga ekki haggð þeirri niðurstöðu. Var úrskurður skattstjóra um endurákvörðun gjalda stefnenda til samræmis við fyrningargrunn eignanna samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 90/2003 því í samræmi við lög. Er ekki á því byggt að með þessari ákvörðun hafi verið brotið gegn jafnræði stefnenda eða eignarréttindum, eins og þessi réttindi eru vernduð af stjórnslögum. Þá er haldlaus sú málsástæða stefnenda að þeim hafi verið heimilt að haga skattskilum sínum með áðurgreindum hætti með vísan til skattareglna um rekstartjón. Í málinu er ekki gerður tölulegur ágreiningur um útreikninga skattstjóra við lækkun á fyrningargrunni eigna stefnenda og lækkun frádráttar af þeim sökum. Samkvæmt þessu er að fullu fallist á rökstuðning skattstjóra í úrskurði hans 9. júní 2009 að því er varðar endurákvörðun gjalda stefnenda af þessum sökum.

Að mati dómsins voru þær reglur skattalaga sem hér var um að ræða skýrar og ótvíræðar og því engin efni til að fella niður það álag sem skattstjóri gerði stefnendum samkvæmt 2. mgr. 108. gr. laga nr. 90/2003 með heimild í 3. mgr. sömu greinar.

B

Með dómi Hæstaréttar 18. nóvember 1993 í máli nr. 291/1993 var komist að þeirri niðurstöðu að keypt aflahlutdeild teldist til skattskyldra eigna í skilningi laga um tekjuskatt og eignaskatt. Hins vegar var komist að þeirri niðurstöðu að þótt aflahlutdeild yrði að sönnu, eftir strangri orðskýringu, ekki talin rýrna að verðmæti

við eðlilega notkun eða aldur þætti ekki varhugavert að telja hana til réttinda sem væru fyrnanleg samkvæmt þágildandi 32. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignaskatt, eins og lögnum hafði síðar verið breytt. Líkt og vikið er að í greinargerð stefnda brást löggjafinn við því réttarástandi sem skapast hafði með téðum dómi Hæstaréttar með setningu laga nr. 118/1997 sem bættu sérstökum ákvæðum, 50. gr. A, við þágildandi lög nr. 75/1981. Svarar greinin efnislega til núgildandi 48. gr. laga nr. 90/2003 og eru þar tekin af tvímæli í 1. mgr. greinarinnar um að stofnkostnað við kaup á réttindum, sem ekki rýrni vegna notkunar, sé óheimilt að fyrna. Er þar sérstaklega tekið fram að til stofnkostnaðar samkvæmt málsgreininni teljist meðal annars keyptur réttur til nýtingar á náttúruauðæfum, svo sem kaup á varanlegri aflahlutdeild og sambærilegum réttindum. Þá segir í 3. mgr. greinarinnar að verðmæti keyptrar réttinda sem ekki sé heimilt að fyrna sé eigi heimilt að færa til frádráttar skattskyldum tekjum. Við þetta er gerður sá fyrirvari í lokaorðum greinarinnar að heimilt er að telja til rekstrarkostnaðar verðmæti þessara réttinda ef þau falla niður eða hlutfallslega ef þau eru skert verulega lögum samkvæmt.

Svo sem ítarlega er rakið í úrskurði yfirséttanefndar 22. júlí 2011 í máli nr. 185/2011 er aflahlutdeild varanlegur réttur til ákveðinnar hlutdeildar af heildarafla, eins og hann er ákveðinn fyrir hvert fiskveiðiár samkvæmt núgildandi 1. mgr. 3. gr. laga nr. 116/2006 um stjórn fiskveiða. Aflamark skips á hverju veiðitímabili eða vertíð ræðst þannig af leyfðum heildarafla viðkomandi tegundar og hlutdeild skipsins í þeim heildarafla, sbr. 4. mgr. 8. gr. laga nr. 116/2006. Svo sem einnig er rakið í téðum úrskurði yfirséttanefndar hefur 48. gr. laga nr. 90/2003 ekki verið talin taka til kostnaðar við kaup á aflamarki sem úthlutað hefur verið á grundvelli aflahlutdeildar en er óveitt á kaupdegi, enda er þar ekki um að ræða varanlegan veiðirétt. Í aðilaskýrslu stefnanda Óskars Karls fyrir dómi kom hins vegar fram að hann hefur ekki keypt veiðiheimildir til afmarkaðs tíma á þessum grundvelli eða leigt kvóta, eins og það er kallað í daglegu tali, á þeim tíma sem hér um ræðir. Samkvæmt framangreindu er ljóst að árleg ákvörðun á aflamarki stefnanda fól ekki í sér skerðingu á aflahlutdeild þeirra. Samkvæmt ótvíræðum fyrirmælum 1. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003 var stefnendum þar af leiðandi óheimilt að fyrna keypta aflahlutdeild við skattskil sín. Af sömu ástæðum verður ekki á það fallist að téð réttindi hafi fallið niður eða verið skert í skilningi lokaorða 3. mgr. 48. gr. laga nr. 90/2003.

Líkt og rakið er í úrskurði yfirséttanefndar tekur 35. gr. laga nr. 90/2003, sem fjallar um rekstrartjón, aðeins til fyrnanlegra eigna og getur hún, þegar af þeirri ástæðu, ekki tekið til aflahlutdeildar. Þá tekur dómurinn undir það sem fram kemur í úrskurðinum, að ekkert liggur fyrir í málinu um að aflahlutdeild stefnanda hafi

rýrnað að verðmæti á þeim tímabilum sem hér er um að ræða. Líkt og fram kemur í greinargerð stefnda fyrir dómi hefur 25% álag sem ríkisskattstjóri bætti við hækkun skattstofna stefnenda fyrir gjaldárið 2009 þegar verið felld niður með fyrrnefndum úrskurði yfirsattanefndar og breyttu stefnendur kröfugerð sinni til samræmis við þetta við aðalmeðferð málsins.

Samkvæmt framangreindu er það álit dómsins að þær ákvarðanir skattyfirvalda sem um er deilt í málinu hafi í öllum atriðum verið í samræmi við skýr og ótvíræð fyrirmæli laga. Þá liggur fyrir að álag samkvæmt úrskurði ríkisskattstjóra 2. mars 2010 var felld niður með áðurgreindum úrskurði yfirsattanefndar eftir að málið var höfðað. Að frátalinni ákvörðun skattstjóra um beitingu 25% álags samkvæmt úrskurðinum 9. júní 2009 er því ekki unnt að líta svo á, við ákvörðun málskostnaðar, að uppi hafi verið vafaatriði í málinu eða atvik að öðru leyti þannig að réttlætanlegt sé að fella málskostnað að fullu niður, sbr. 2. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991. Samkvæmt þessu verða stefnendur dæmdir sameiginlega til að greiða stefnda stærstan hluta málskostnaðar hans sem þykir hæfilega ákveðinn 500.000 krónur að teknu tilliti til umfangs málsins. Hefur þá verið tekið tillit til virðisaukaskatts.

Af hálfu stefnenda flutti málið Lárus Sigurður Lárusson lögmaður.

Af hálfu stefnda flutti málið Soffía Jónsdóttir lögmaður.

Skúli Magnússon héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

DÓMSORÐ

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af öllum kröfum stefnenda, Óskars Karls Guðmundssonar og Helgu Guðnýjar Jónsdóttur.

Stefnendur greiði stefnda sameiginlega 500.000 krónur í málskostnað.

Skúli Magnússon