

Miðvikudaginn 24. maí 2017.

Nr. 391/2016.

Dánarbú Ragnhildar Skeoch

(Hróbjartur Jónatansson hrl.

Jón Þór Ólason hdl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Einar Karl Hallvarðsson hrl.

Eiríkur Áki Eggertsson hdl.)

Auðlegðarskattur. Stjórnarskrá. Mannréttindasáttmáli Evrópu. Eignarréttur. Jafnræði. Meðalhóf. Afturvirkni.

Í málinu krafðist D þess að viðbótarauðlegðarskattur sem R var gert að greiða samkvæmt álagningu á árunum 2010, 2011 og 2012 yrði felldur niður og að Í yrði gert að endurgreiða sér þá fjárhæð sem R hafði verið gert greiða vegna álagningarinnar. Reisti D kröfur sínar meðal annars á því að skattlagningin hefði brotið gegn stjórnarskrárvörðum réttindum R sem leiddi af 65., 72. og 76. gr. stjórnarskrárinnar, verið andstæð meginreglu stjórnskipunarréttar um meðalhóf og að um afturvirka skattlagningu hefði verið að ræða. Með skírskotun til dóms Hæstaréttar í máli nr. 726/2013, þar sem deilt var um stjórnskipulegt gildi skattsins umrædd ár, var talið að skattastefna lagaákvæða um auðlegðarskatt gengi almennt ekki gegn ákvæðum 1. mgr. 72. gr., sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar. Kom þá til úrlausnar hvort við þá skattheimtu sem um ræddi í málinu hefði engu að síður verið gengið svo nærri R að um brot á stjórnarskrárvörðum réttindum hennar hefði verið að ræða. Talið var að við skýringu á ákvæðum 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar þyrfti í ljósi málatilbúnaðar D að líta til þess hvernig Mannréttindadómstóll Evrópu hefði skýrt ákvæði 1. mgr. 1. gr. sammingsviðauka nr. 1 við mannréttindasáttmála Evrópu. Með hliðsjón af þeim viðmiðum sem komu fram í ákvörðun dómstólsins 4. janúar 2008 í máli Imbert de Tremiolles gegn Frakklandi vísaði Hæstiréttur til þess að þegar auðlegðarskattur var fyrst lögleiddur hefði verið við að etja einstæðan vanda í ríkisfjármálum og brýn þörf á að afla ríkissjóði viðbótartekna. Hefði löggjafanum ekki aðeins borið réttur heldur einnig stjórnskipuleg skylda til þess að gæta velferðar almennings við þær aðstæður sem hefðu ríkt á þeim tíma. Skatturinn hefði verið lagður á afmarkaðan hóp einstaklinga sem safnað hefðu miklum eignum næstu ár á undan og notið hagstæðra skattareglna. Því hefði þótt eðlilegt við ríkjandi aðstæður að skattbyrði þess hóps yrði aukin nokkuð frá því sem áður hefði verið. Litið var til þess að ekki hefði verið þak á skattlagningarheimildinni með tilliti til heildartekna og heildarskatta. Á hinn bóginn hefðu skattleysismörk skattsins verið miklum mun hærri en áður hefði tíðkast og skatthlutfallið verulega lægra. Þá var horft til þess að eignir R hefðu ekki rýrnað þrátt fyrir skattlagninguna heldur aukist á umþrættum árum. Í ljósi eignastöðu R og tekna hennar og ætlaðs framfærslukostnaðar var í ljósi alls framangreinds ekki litið svo á að álagning viðbótarauðlegðarskattsins umrædd ár hefði haft þau áhrif á fjárhagsstöðu R að skattlagningin teldist hafa verið óhófleg eða að um misbeitingu skattlagningarvalds hefði verið ræða, sem brotið hefði gegn 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 1. gr. sammingsviðauka nr. 1 við mannréttindasáttmála Evrópu. Af þeirri niðurstöðu leiddi að skattlagningin hefði hvorki getað farið gegn réttmætum væntingum R um

ráðstöfun tekna sinna og annarra eigna né hefði réttur hennar samkvæmt 1. mgr. 76. gr. stjórnarskrárinnar og 2. mgr. 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu verið brotinn. Þá var hvorki talið að ákvörðun löggjafans um að undanþiggja rétt manna til eftirlauna og lífeyris auðlegðarskatti né forsendur þær sem lögju að baki skattlagningunni hefðu farið í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar. Loks var ekki fallist á með D að í lögum um auðlegðarskatt hefði falist afturvirk skattlagning og að greiðendum hefði verið mismunað með tilliti til þess hvernig tilteknar eignir þeirra hefðu verið metnar sem stofn til álagningar auðlegðarskatts annars vegar og erfðafjárskatts hins vegar. Samkvæmtöllu framansögðu var Í sýknað af kröfum D.

Dómur Hæstaréttar.

Mál þetta dæma hæstaréttardómararnir Þorgeir Örlygsson, Eiríkur Tómasson, Greta Baldursdóttir, Karl Axelsson og Viðar Már Matthíasson.

Áfrýjandi skaut málinu til Hæstaréttar 25. maí 2016. Hann krefst þess aðallega að viðbótarauðlegðarskattur að fjárhæð 49.958.522 krónur, sem Ragnhildi Skeoch var gert að greiða samkvæmt álagningu ríkisskattstjóra vegna tekjuáranna 2010, 2011 og 2012, verði felldur niður og stefnda gert að greiða sér áðurgreinda fjárhæð með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu, af nánar tilgreindum fjárhæðum frá 31. desember 2012 til 23. október 2014, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001, sbr. 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, frá þeim degi til greiðsludags. Til vara krefst áfrýjandi þess að viðbótarauðlegðarskattur að fjárhæð 16.452.332 krónur, sem Ragnhildi var gert að greiða samkvæmt álagningu ríkisskattstjóra vegna tekjuársins 2011, verði felldur niður og stefnda gert að greiða sér þá fjárhæð með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, frá 31. desember 2013 til 23. október 2014, en dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. síðargreindu laganna frá þeim degi til greiðsludags. Í báðum tilvikum krefst áfrýjandi málskostnaðar í héraði og fyrir Hæstarétti.

Stefndi krefst aðallega staðfestingar hins áfrýjaða dóms og málskostnaðar fyrir Hæstarétti en til vara að fjárhæð krafna áfrýjanda verði lækkuð og málskostnaður felldur niður.

Málið var upphaflega höfðað af Ragnhildi Skeoch en hún lést 14. maí 2015 og tók dánarbú hennar í kjölfarið við aðild málsins.

I

Með 24. gr. laga nr. 128/2009 um tekjuöflun ríkisins var ákvæði til bráðabirgða XXXIII bætt við lög nr. 90/2003 um tekjuskatt. Þar var mælt svo fyrir að á

framtalsskyldar eignir samkvæmt 72. gr. þeirra laga í lok áráanna 2009, 2010 og 2011 skyldi við álagningu árin 2010, 2011, 2012 og 2013 leggja auðlegðarskatt á menn sem væru skattskyldir samkvæmt 1. gr. og 4. til 9. tölulið 3. gr. laganna. Samkvæmt a. lið bráðabirgðaákvæðisins skyldi frá eignum, sbr. 73. gr. þeirra, draga skuldir skattaðila eftir því sem þar var nánar kveðið á um.

Samkvæmt 5. tölulið 73. gr. laga nr. 90/2003 er það meginregla að við mat hlutabréfa sem talin eru fram til skatts skuli telja þau til eignar á nafnvirði, nema sannað sé að raunvirði eigna félags að frádregnum skuldum sé lægra en hlutafé þess. Frá meginreglunni var vikið í b. lið fyrrgreinds bráðabirgðaákvæðis XXXIII. Þar sagði að lögaðilar skyldu telja fram hlutdeild sína í öðrum félögum á markaðsvirði, ef um væri að ræða félög sem skráð væru í kauphöll eða á skipulögðum tilboðsmarkaði, en annars hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félags í stað nafnverðs. Við ákvörðun auðlegðarskattstofns skyldi telja hlutabréf í félögum, sem skráð væru í kauphöll eða á skipulögðum tilboðsmarkaði, fram á markaðsvirði í árslok. Sá sem ætti hlut í félagi, sem ekki væri skráð í kauphöll eða á skipulögðum tilboðsmarkaði, skyldi telja fram til auðlegðarskattstofns hlutdeild sína í skattalegu bókfærðu eigin fé félagsins eins og það væri talið fram í skattframtali þess. Þann hluta virðis eignarhluta í félagi sem reiknaður væri á framangreindan hátt og væri umfram nafnverð skyldi telja fram í skattframtali árin 2011, 2012 og 2013. Á þessum grundvelli myndaði mismunur á nafnverði hlutabréfa annars vegar og reiknuðu verði bréfanna hins vegar stofn til greiðslu viðbótarauðlegðarskatts sem skyldi lagður á eftir álagningu hins almenna auðlegðarskatts, sbr. h. lið bráðabirgðaákvæðisins.

Í e. lið bráðabirgðaákvæðis XXXIII var kveðið á um að hjón sem væru samvistum skyldu telja saman allar eignir sínar og skuldir og skipti ekki máli þótt um væri að ræða séreign eða skuldir tengdar henni. Auðlegðarskattstofni skyldi skipta að jöfnu milli þeirra og reikna auðlegðarskatt af hvorum helmingi fyrir sig samkvæmt h. lið. Þar kom fram að auðlegðarskattur manna skyldi reiknast þannig, að af fyrstu 90.000.000 krónunum af skattstofni einstaklings og fyrstu 120.000.000 krónunum af skattstofni hjóna greiddist enginn skattur. Af auðlegðarskattstofni yfir þeim mörkum greiddust 1,25%. Auðlegðarskattstofn vegna áráanna 2009, 2010, og 2011 skyldi endurreikna við álagningu opinberra gjalda 2011, 2012 og 2013 með tilliti til viðbótareignar samkvæmt b. lið. Sá mismunur sem myndaðist við þann endurreikning og væri umfram viðmiðunarmörk fyrsta málsliðar skyldi skattlagður við álagningu opinberra gjalda 2011, 2012 og 2013.

Í meðförum Alþingis voru gerðar nokkrar breytingar á frumvarpi því er síðar varð að lögum nr. 128/2009. Ein þeirra fólst í því að mönnum var gert skylt að telja þann hluta eigna sinna í félögum sem væri umfram nafnvirði fram í skattframtölum 2011, 2012 og 2013 vegna eignarhluta í árslok 2009, 2010 og 2011, þar sem álagning opinberra gjalda á menn færi fram í lok júlí ár hvert en á lögaðila í lok október. Raunvirði eignarhluta í félögum lægi þannig oft ekki fyrir þegar framtalsfresti manna lyki.

Með lögum nr. 164/2010 um ráðstafanir í ríkisfjármálum var bráðabirgðaákvæði XXXIX bætt við lög nr. 90/2003 og skatthlutfall auðlegðarskatts hækkað í 1,50%. Þá var með lögum nr. 164/2011 um ráðstafanir í ríkisfjármálum bráðabirgðaákvæði XLXVII bætt við lög nr. 90/2003. Það var að mestu sama efnis og bráðabirgðaákvæði XXXIX en þó voru þær breytingar gerðar á h. lið, að skatthlutfallinu var breytt og tekin upp tvö skattþrep eins og nánar er rakið í hinum áfrýjaða dómi. Einnig var svo fyrir mælt að auðlegðarskattstofn vegna stöðu eigna í árslok 2011 og 2012 skyldi endurreikna við álagningu opinberra gjalda árin 2013 og 2014 með tilliti til viðbótareignar samkvæmt b. lið. Sá mismunur sem myndaðist við þann endurreikning skyldi skattlagður við álagningu opinberra gjalda framangreindra ára. Viðbótarauðlegðarskattur var því aðeins lagður á fjórum sinnum og síðast árið 2014 vegna eigna í árslok 2012.

Álagður auðlegðarskattur nam samtals um 26.000.000.000 krónum á árunum 2010, 2011, 2012, 2013 og 2014. Árið 2010 voru gjaldendur skattsins 3.817, þeir voru 4.772 árið 2011 og 5.212 árið 2012. Árið 2013 voru þeir 5.908 og árið 2014 voru þeir 6.534. Álagður viðbótarauðlegðarskattur nam samtals um 12.400.000.000 krónum á árunum 2011, 2012, 2013 og 2014. Gjaldendur skattsins árið 2011 voru 3.349, 4.134 árið 2012, 4.988 árið 2013 og 5.735 árið 2014.

II

Ragnhildur Skeoch var eigandi tæplega 11% hlutafjár í Hval hf. að nafnverði 21.534.240 krónur. Í m álinu greinir aðila á um stjórnskipulegt gildi viðbótarauðlegðarskatts sem lagður var á hana gjaldárin 2012, 2013 og 2014 vegna tekjuáranna 2010, 2011 og 2012. Á hinn bóginn er ekki deilt um tölulegar forsendur og útreikning ríkisskattstjóra við álagningu viðbótarauðlegðarskattsins miðað við þann lagagrundvöll sem hann var reistur á og áður hefur verið gerð grein fyrir.

Málattilbúnaður áfrýjanda er í aðalatriðum á því reistur að skattlagning sú sem um ræðir í málinu hafi verið andstæð meginreglu stjórnskipunarréttar um meðalhóf,

þar sem skattheimtan hafi leitt til þess að Ragnhildur hafi ýmist glatað öllum eða næstum öllum ráðstöfunarrétti þeirra tekna sem hún aflaði sér þau ár sem um ræðir. Þá er einnig á því byggt af hálfu áfrýjanda að skattheimtan hafi brotið gegn stjórnarskrárvörðum réttindum Ragnhildar sem leiði af jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar, rétti hennar til að njóta friðhelgi eigna sinna samkvæmt 72. gr. stjórnarskrárinnar og rétti hennar til aðstoðar eftir 76. gr. stjórnarskrárinnar, auk þess sem um afturvirka skattlagningu hafi verið að ræða. Stefndi hafnar öllum málsástæðum áfrýjanda.

Skattstofn viðbótarauðlegðarskatts Ragnhildar Skeoch samkvæmt þeim reglum sem um skattlagninguna giltu var 920.987.143 krónur í árslok 2010 samkvæmt skattframtali hennar 2012, vegna viðbótar í árslok 2011 var hann 822.616.582 krónur samkvæmt skattframtali 2013 og vegna viðbótar í árslok 2012 var hann 984.569.140 krónur samkvæmt skattframtali 2014. Arðgreiðslur til Ragnhildar vegna hlutafjáreignar hennar í Hval hf. voru tekjuárin 2010 og 2011 hvort ár 12.920.544 krónur, tekjuárið 2012 voru þær 23.687.664 krónur og 32.301.360 krónur tekjuárið 2013.

Tekjur Ragnhildar tekjuárið 2010 voru samtals 26.657.850 krónur. Þar af voru fjármagnstekjur 24.974.921 króna og lífeyristekjur 1.682.929 krónur. Gjaldárið 2011 greiddi hún 4.477.485 krónur í fjármagnstekjuskatt, 3.001.173 krónur í auðlegðarskatt og 7.966.484 krónur í viðbótarauðlegðarskatt eða samtals 15.445.142 krónur. Námu skattgreiðslur hennar 2011 því 57,94% af tekjum ársins 2010.

Tekjur Ragnhildar tekjuárið 2011 voru samtals 20.662.643 krónur. Þar af voru fjármagnstekjur 18.804.334 krónur og lífeyristekjur 1.858.309 krónur. Gjaldárið 2012 greiddi hún 3.740.866 krónur í fjármagnstekjuskatt, 3.768.460 krónur í auðlegðarskatt og 13.814.807 krónur í viðbótarauðlegðarskatt eða samtals 21.324.133 krónur. Voru skattgreiðslur hennar árið 2012 því 3,20% umfram tekjur ársins 2011.

Tekjur Ragnhildar tekjuárið 2012 voru samtals 32.871.424 krónur. Þar af voru fjármagnstekjur 30.823.470 krónur og lífeyristekjur 2.047.954 krónur. Gjaldárið 2013 greiddi hún 6.144.694 krónur í fjármagnstekjuskatt, 3.724.785 krónur í auðlegðarskatt og 16.452.332 krónur í viðbótarauðlegðarskatt eða samtals 26.321.811 krónur. Voru skattgreiðslur hennar árið 2013 því 80,08% af tekjum ársins 2012.

Tekjur Ragnhildar tekjuárið 2013 voru samtals 41.662.039 krónur, þar af voru fjármagnstekjur 40.234.982 krónur og lífeyristekjur 1.427.057 krónur. Gjaldárið 2014 greiddi hún 8.026.996 krónur í fjármagnstekjuskatt, 3.902.536 krónur í auðlegðarskatt

og 19.691.383 krónur í viðbótarauðlegðarskatt eða samtals 31.620.915 krónur. Voru skattgreiðslur hennar árið 2014 því 75,90% af tekjum ársins 2013. Ragnhildur átti fasteignina Mánatún 4 í Reykjavík og var fasteignamat hennar 36.700.000 krónur í árslok 2013.

III

Í dómi Hæstaréttar 10. apríl 2014 í máli nr. 726/2013 var deilt um stjórnskipulegt gildi auðlegðarskatts gjaldárin 2010, 2011 og 2012 og viðbótarauðlegðarskatts gjaldárin 2011 og 2012. Þar var talið að bráðabirgðaákvæðin sem lágu til grundvallar þeirri skattheimtu hefðu falið í sér fullnægjandi skattlagningarheimild samkvæmt 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar sem áskildu að skattamálum bæri að skipa með lögum. Var niðurstaðan reist á því að í bráðabirgðaákvæðunum væri nægilega skýrt kveðið á um hverjir væru skattskyldir aðilar, skattleysismörkin, hlutfall skattsins og skattstofn að teknu tilliti til þess að stofn til álagningar viðbótarauðlegðarskatts miðaðist í vissum tilvikum við hlutdeild í skattalegu bókfærðu eigin fé félags eða lögaðila.

Í fyrrgreindum dómi voru rakin ákvæði 1. mgr. 72. gr. og 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar og hliðstæð ákvæði 1. mgr. 1. gr. samningsviðauka nr. 1 við mannréttindasáttmála Evrópu og 14. gr. sáttmálans, sbr. lög nr. 62/1994 um mannréttindasáttmála Evrópu. Með framangreindum fyrirætlum stjórnarskrárinnar væri valdi löggjafans til skattlagningar takmörk sett en í því fælist að leggja bæri skatta á eftir almennum efnislegum mælikvarða, þar sem gætt væri jafnræðis gagnvart skattborgurunum eftir því sem unnt væri. Væru þau grundvallarsjónarmið virt hefðu dómstólar játað löggjafanum verulegu svigrúmi til að ákveða hvernig skattlagningu skyldi háttáð í einstökum atriðum.

Við úrlausn þess hvort skattastefna lagaákvæða um auðlegðarskatt bryti gegn ákvæðum 1. mgr. 72. gr., sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar, var í síðastgreindum dómi í fyrsta lagi litið til þess að skattlagning eigna manna hefði tíðkast hér á landi um aldir. Hefði löggjafinn svigrúm til að haga þeirri skattlagningu þannig að enginn skattur væri greiddur ef verðmæti eigna næði ekki tiltekinni fjárhæð og jafnframt að skatturinn færi stighækkandi eftir því sem verðmætið væri meira. Á sama hátt og tekjuskattur skerti tekjur manna væri það eðli eignarskatta að eignir þeirra sem þá greiddu rýrnuðu ef greiðendur nytu ekki tekna til að standa undir sköttunum. Það eitt stæði því þó ekki í lagi í lagalegu tilliti að gripið væri til slíkrar skattlagningar. Með

hliðsjón af jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar og að teknu tilliti til óskráðrar meðalhófsreglu íslenskrar stjórnskipunar var tekið fram að ekki mætti ganga svo langt í skattheimtunni gagnvart einstökum mönnum að þeim væri mismunað á ótilhlýðilegan hátt í samanburði við aðra. Í öðru lagi var í dómnum litið til þeirra aðstæðna sem ríktu þegar auðlegðarskatti var fyrst komið á með lögum nr. 128/2009 en þá hafi halli á ríkissjóði verið áætlaður 180.000.000.000 krónur og því brýn þörf á að afla viðbótartekna. Í þriðja lagi var horft til markmiðs skattlagningarinnar en upptaka auðlegðarskatts hefði meðal annars verið rökstudd með mikilli eignatilfærslu sem hefði átt sér stað í samfélaginu árin á undan og eignir þá safnast á fárra hendur. Þeir sem hefðu safnað miklum eignum hefðu notið hagstæðari skattareglna og af þeim sökum hefði löggjafanum þótt eðlilegt við ríkjandi aðstæður að skattbyrði þess hóps yrði aukin nokkuð frá því sem verið hefði. Í fjórða lagi var í dómnum horft til þess munar sem væri á auðlegðarskatti annars vegar og þeim eiginlega eignarskatti hins vegar sem síðast hefði verið lagður á árið 2005 hvað varðar skattleysismörk og skatthlutfall auk þess sem auðlegðarskatti hefði, ólíkt eignarskatti á sínum tíma, verið markaður gildistími. Þegar öll þessi atriði voru virt var ekki talið að skattastefna lagaákvæðanna um auðlegðarskatt gengi gegn 1. mgr. 72. gr., sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar.

IV

Þau almennu sjónarmið sem rakin voru hér að framan og lágu til grundvallar dómi Hæstaréttar í máli nr. 726/2013 eiga einnig við í þessu máli að breyttu breytanda. Að fenginni þeirri niðurstöðu að skattastefna lagaákvæða um auðlegðarskatt gangi almennt ekki gegn ákvæðum 1. mgr. 72. gr., sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar, kemur næst til úrlausnar hvort við þá skattheimtu sem um ræðir í málinu hafi eigi að síður verið gengið svo nærri Ragnhildi Skeoch að um brot á stjórnarskrárvörðum réttindum hennar hafi verið að ræða.

Af hálfu áfrýjanda er sem fyrr segir á því byggt að skattlagning sú sem um er deilt hafi verið óhófleg, þar sem Ragnhildi hafi verið gert að greiða 80% og 90% af heildartekjum sínum tekjuárin 2010 og 2012 og 16% umfram heildartekjur vegna tekjuársins 2011. Í lagaákvæðum um auðlegðarskatt hafi ekki verið kveðið á um neina takmörkun skattlagningarinnar með hliðsjón af heildartekjum og heildarsköttun einstakra skattþegna. Samkvæmt því hafi ekkert tillit verið tekið til þess hvort auðlegðarskattur ásamt ál ögðum tekju- og fjármagnsskatti hafi numið svo háum fjárhæðum að heildarskattheimtan jafngilti ýmist upptöku á öllum eða meirihluta

tekna Ragnhildar eða jafnvel upphæðum sem farið hafi fram úr öllum samanlögðum tekjum hennar á tilteknu skattári. Af þeim sökum hafi réttur Ragnhildar til að framfæra sig af tekjum sínum og hafa frið um eignir sínar verið óhóflega skertur. Slík óhófleg og íþyngjandi skattheimta sé svo víðtæk að jafngildi eignaupptöku og hún því heimildarlaus samkvæmt stjórnarskránni og mannréttindasáttmála Evrópu. Skattheimtan hafi verið óhófleg í öllu alþjóðlega viðurkenndu samhengi skatta og tekna og farið gegn réttmætum væntingum Ragnhildar til að geta ráðstafað tekjum sínum í friði sér til framfærslu og til að lifa með reisn.

Í 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar er eignarrétturinn lýstur friðhelgur. Má engan skylda til að láta eign sína af hendi nema almenningsþörf krefji. Þarf til þess lagafyrirmæli og komi fullt verði fyrir. Af eðli eignarskatta leiðir að eignir þeirra sem þá greiða rýrna ef þeir njóta ekki tekna til að standa undir sköttunum. Eins og áður er fram komið stendur það eitt því þó ekki í vegi í lagalegu tilliti að gripið sé til slíkrar skattlagningar, sbr. áðurgreindan dóm Hæstaréttar í máli nr. 726/2013.

Í ljósi málalíbúnaðar áfrýjanda þarf jafnframt við skýringu á ákvæðum 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar að líta til þess hvernig Mannréttindadómstóll Evrópu hefur skýrt ákvæði 1. mgr. 1. gr. samningsviðauka nr. 1 við mannréttindasáttmála Evrópu, sem lögtekin var hér á landi með lögum nr. 62/1994. Þar er kveðið á um að öllum mönnum og lögaðilum beri réttur til að njóta eigna sinna í friði. Skal engan svipta eign sinni nema hagur almennings bjóði og gætt sé ákvæða í lögum og almennra meginreglna þjóðaréttar. Þá kemur fram í 2. mgr. 1. gr. viðaukans að ákvæði 1. mgr. hans rýri ekki á nokkurn hátt réttindi ríkis til þess að fullnægja þeim lögum sem það telur nauðsynleg til þess að geta haft hönd í bagga um notkun eigna í samræmi við hag almennings eða til þess að tryggja greiðslu skatta eða annarra opinberra gjalda eða viðurlaga.

Meðal þess sem Mannréttindadómstóll Evrópu hefur litið til við mat á því hvort álagning auðlegðarskatts brjóti gegn réttindum, sem njóta verndar 1. mgr. 1. gr. samningsviðauka nr. 1, er tilgangur skattlagningar og hverjum er gert að greiða skattinn, sbr. ákvörðun dómstólsins 4. janúar 2008 í máli Imbert de Tremiolles gegn Frakklandi. Þar kom fram að auðlegðarskattur hefði verið lagður á með lögum í Frakklandi í almannapágu til að fjármagna lágmarksgreiðslur úr franska velferðarkerfinu og að skattstofninn hefði verið hreinar eignir einstaklinga umfram ákveðin viðmiðunarmörk. Við mat á því hvort meðalhöfs hefði verið gætt við skattlagninguna í ljósi tilgangs hennar var í ákvörðun mannréttindadómstólsins horft

til efnis lagaákvæðanna og þá sérstaklega hvaða eignir ættu í hlut og þess þaks á skattgreiðslum sem löggjöfin gerði ráð fyrir. Að teknu tilliti til þessara atriða og í ljósi þess svigrúms sem ríkjum væri játað við meðferð skattlagningarvalds var það niðurstaðan að umrædd skattlagning hefði ekki haft það alvarleg áhrif á fjárhagsstöðu gjaldendanna sem í hlut áttu að nægði til þess að litið yrði á skattlagninguna sem óhóflega, og að ekki hefði verið um að ræða misbeitingu þess valds sem ríkjum væri játað samkvæmt 1. mgr. 1. gr. samningsviðaukans til þess að tryggja greiðslu skatta og annarra framlaga.

Eins og áður er getið voru lagaákvæði um auðlegðarskatt sett þegar við einstæðan vanda í ríkisfjármálum var að etja hér á landi, en halli ríkissjóðs á árinu 2009, þegar skattlagningunni var komið á , var sem fyrr segir áætlaður 180.000.000.000 krónur, og hafði auðlegðarskattlagningin að markmiði að mæta þeim vanda. Í þessu sambandi er að því að gæta sem greinir í dómi Hæstaréttar 28. október 2011 í máli nr. 340/2011, þótt í öðru samhengi væri, að löggjafanum bar ekki aðeins réttur heldur einnig stjórnskipuleg skylda til þess að gæta velferðar almennings við þær aðstæður sem ríktu á þessum tíma. Hvað skattbyrðina varðar er til þess að líta sem fram kemur í dómi Hæstaréttar í máli nr. 726/2013 að auðlegðarskattur var lagður á þá sem löggjafinn taldi að safnað hefðu miklum eignum næstu ár á undan í þeirri miklu eignatilfærslu, sem þá hefði átt sér stað, og notið hagstæðra skattareglna. Því hefði þótt eðlilegt við ríkjandi aðstæður að skattbyrði þess hóps yrði aukin nokkuð frá því sem áður hefði verið. Er áður getið hver var fjöldi greiðenda viðbótarauðlegðarskatts árin 2011 til 2014.

Við mat á því hvort meðalhófs hafi verið gætt við álagningu viðbótarauðlegðarskatts á Ragnhildi samkvæmt viðmiðum Mannréttindadómstóls Evrópu er þess fyrst að geta, að ekki var þak á skattlagningarheimildinni með tilliti til heildartekna og heildarskatta. Á hinn bóginn voru skattleysismörk skattsins miklum mun hærri en áður hafði tíðkast hér á landi og skatthlutfallið verulega lægra eins og nánar er rakið í dómi Hæstaréttar í máli nr. 726/2013. Í annan stað verður að horfa til þess að eignir Ragnildar rýrnuðu ekki þrátt fyrir skattlagninguna heldur jukust á þeim árum sem hér skipta máli. Þannig var skattstofn hennar til auðlegðarskatts í árslok 2011 samkvæmt skattframtali 2013 822.616.582 krónur en 984.569.140 krónur í árslok 2012 samkvæmt skattframtali 2014. Loks ber í þessu sambandi að líta til þess sem áður segir að gjaldárið 2014 greiddi Ragnhildur 31.620.915 krónur í heildarskatta sem voru 75,90% af tekjum hennar árið 2013, gjaldárið 2013 greiddi hún 26.321.811

krónur í heildarskatta sem voru 80,08% af tekjum ársins 2012 og gjaldárið 2012 greiddi hún 21.324.133 krónur í heildarskatta sem voru 3,20% umfram tekjur ársins 2011.

Í ljósi eignastöðu Ragnhildar og tekna hennar samkvæmt framansögðu og ætlaðs framfærslukostnaðar verður í ljósi alls þess sem hér hefur verið rakið ekki litið svo á að álagning viðbótarauðlegðarskattsins umrædd ár hafi haft þau áhrif á fjárhagsstöðu Ragnhildar að skattlagningin teljist hafa verið óhófleg eða að um misbeitingu skattlagningarvalds hafi verið ræða. Fær það ekki breytt þessari niðurstöðu þótt heildarskattar hennar hafi eitt árið numið litlu hærri fjárhæð en heildartekjur, þar sem skattlagningarheimildin var t ímabundin og viðbótarauðlegðarskattur aðeins lagður á fjórum sinnum. Ber í þessu sambandi að líta til þess sem segir í dómi Hæstaréttar í máli nr. 726/2013 að þar sem auðlegðarskattur er ein tegund eignarskatts skiptir ekki síst máli að gæta að því hversu íþyngjandi hann er til lengri tíma litið vegna þess að því herra sem skatthlutfallið er samanlagt á stuttu árabili þeim mun meiri líkur eru til að skattlagningunni megi jafna til eignaupptöku í skilningi 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar.

Samkvæmt öllu framansögðu og að teknu tilliti til niðurstöðu Hæstaréttar í máli nr. 726/2013 verður hafnað þeirri meginmálsa stæðu áfrýjanda að um óhóflega skattlagningu hafi verið að ræða, sem brotið hafi gegn 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar og 1. mgr. 1. gr. samningsviðauka nr. 1 við mannréttindasáttmála Evrópu. Af þeirri niðurstöðu leiðir að skattlagningin gat hvorki farið gegn réttmætum væntingum Ragnhildar um ráðstöfun tekna sinna og annarra eigna né var brotinn á henni réttur samkvæmt 1. mgr. 76. gr. stjórnarskrárinnar og 2. mgr. 8. gr. mannréttindasáttmála Evrópu eins og áfrýjandi heldur fram.

Með skírskotun til forsendna hins áfrýjaða dóms er staðfest sú niðurstaða að hvorki ákvörðun löggjafans um að undanþiggja rétt manna til eftirlauna og lífeyris auðlegðarskatti né forsendur þær sem liggja að baki skattlagningunni hafi farið í bága við jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar. Þá er og með vísan til forsendna staðfest niðurstaða héraðsdóms um að hafna þeirri málsástæðu áfrýjanda að í lögum um auðlegðarskatt hafi falist afturvirk skattlagning.

Áfrýjandi hefur hreyft þeirri málsástæðu að greiðendum auðlegðarskatts hafi verið mismunað með tilliti til þess hvernig tilteknað eignir þeirra hafi verið metnar sem stofn til álagningar auðlegðarskatts annars vegar og erfðafjárskatts hins vegar. Telur áfrýjandi engin málefnaleg rök standa til þess að meta sama skattstofninn til

mismunandi verðs eftir því hvaða skatt er verið að greiða og bendir á að auðlegðarskattur Ragnhildar hefði orðið mun lægri ef henni hefði verið heimilað að miða skattinn við gangverð hlutabréfa sinna í Hval hf. í stað hlutdeildar í bókfærðu félagssins eins og lög um tekjuskatt áskildu. Leggja verður til grundvallar að það rúmist almennt innan þess svigrúms, sem löggjafanum er játað til að ákveða hvernig skattlagningu skuli háttað í einstökum atriðum, að meta tilteknar eignir með ólíkum hætti eftir því hvern skatt er verið að greiða. Eins og greinir í dómi Hæstaréttar í máli nr. 726/2013 er ágreiningsefnið sem leysa þarf úr í þessu sambandi hvort sú hlutdeild endurspegli nokkurn veginn sannvirði hlutabréfanna í hendi hluthafa eða hvort verðmæti bréfanna sé ofmetið. Áfrýjandi hefur undir rekstri málsins ekki sýnt fram á að verðmæti hlutabréfa Ragnhildar í Hval hf. hafi verið ofmetið við álagningu viðbótarauðlegðarskatts á árunum 2012, 2013 og 2014 og er áfrýjanda þegar af þeirri ástæðu ekki hald í þessari málsástæðu.

Með skírskotun til alls þess sem hér hefur verið rakið verður staðfest niðurstaða hins áfrýjaða dóms um sýknu stefnda af kröfum áfrýjanda.

Áfrýjanda verður gert að greiða stefnda málskostnað fyrir Hæstarétti eins og í dómsorði greinir.

Dómsorð:

Hinn áfrýjaði dómur skal vera óraskaður.

Áfrýjandi, dánarbú Ragnhildar Skeoch, greiði stefnda, íslenska ríkinu, 1.000.000 krónur í málskostnað fyrir Hæstarétti.

Dómur Héraðsdóms Reykjavíkur 15. apríl 2016

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 lögmæti 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 hrún 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 nefndaráli 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. Auðlegðarskattsstofn verði þannig endurákværðaður 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 tekjuárið 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 heildarfjármagnstekjur 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 lögákveðin 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 málsatvikakafli skýrist af því að stefnandi dregur hér saman heildarskattbyrði vegna viðkomandi tekjuára, en í málsatvikakafli 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 ólögum hætti stjórnarskrárvarin réttindi stefnanda til að nýta tekjur sínar sér til framfærslu. Lögjafanum 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. Lögjafinn 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 viðbættri 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 lögjafinn 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 bótaalaust. Í ákvæðinu sé ekki kveðið á um tiltekin mörk, hvorki í fjárhæðum né á aðra mælikvarða. Mörk auðlegðarskatts og eignarnáms séu auðséd 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 fíkniefni 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 þeirra eigna 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 eignarskattslagningar 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 stoðum 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 ólögmætun 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 ólögmætur 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 ólögmæta 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 töluliðum um hvernig meta skuli eignir til verðs. Þegar töluliðirnir 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 áður nefndum 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 móttækinn 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 bótaust. 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 töluliðum hvernig meta skuli framtalsskyldar eignir til verðs. Um mat framtalsskyldrar hlutabréfaeignar segir svo í 1. málsl. 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. málslíðar 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 meðalhófsreglu 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. Íþ., 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. Bryn þörf hafi verið til að afla ríkissjóði viðbótaskattanna til þess að unnt væri að draga úr fyrirbyggjandi 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 nafnvirði, endurspegli illa raunvirði viðkomandi eignar. Sé því lagt til að frá þeirri meginreglu verði vikið við ákvörðun auðlegðarskattstofns, 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 málatalbúnaði 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 lögin 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 jafnræðissjóðarmiða. Í því sambandi er einnig litið til skatthlutfalls, fríeignamarks og þess tíma sem lögunum er ætlað að gilda.

Dómurinn telur að sú ákvörðun löggjafans að undanþiggja rétt manna til eftirlauna og lífeyris auðlegðarskattstofni 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. Viðbótarauðlegðarskattstofn stefnanda, sem um er deilt í máli þessu, var lagður á eignir stefnanda eins og þær voru í lok árunna 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.