

Eru áhrif Evrópuréttar á íslenskar skattareglur raunveruleg?

Kristján Gunnar Valdimarsson

Skattadagur

Deloitte, SA, Viðskiptaráðs og Mbl.

- 
- **The hardest thing in the world to understand is the income tax**
 - Albert Einstein



Einstein

- Þessi maður var líka almennt að sýsla við einfaldari hluti, t.d.

- **$E = mc^2$**



EES Samningur

- EES samningurinn hefur lagagildi á Íslandi
- Markmið samningsins eru að
 - Stuðla að stöðugri og jafnri eflingu viðskipta- og efnahagstengsla samningsaðila við sömu samkeppnisskilyrði og eftir sömu reglum með það fyrir augum að mynda einsleitt Evrópskt efnahagssvæði



Fjór-frelsið

- Til að ná markmiðunum felur samstarfið m.a. í sér
 - a) frjálsa vöruflutninga;
 - b) frjálsa fólksflutninga;
 - c) frjálsa þjónustustarfsemi;
 - d) frjálsa fjármagnsflutninga;
 - e) að komið verði á kerfi sem tryggji að samkeppni raskist ekki og að reglur þar að lútandi verði virtar af öllum.[...]



Aðlögun landsréttar að EES rétti

- Samningsaðilar skulu gera allar viðeigandi almennar eða sérstakar ráðstafanir til að tryggja að staðið verði við þær skuldbindingar leiðir af EES samningnum



EES tekur ekki til skattamála

- EES samningurinn tekur ekki til allra efnispáttá EB.
- Utan EES er t.d.
 - Landbúnaður (og fiskveiðar)
 - **samræming skatta**




Dæmi um tilskipun sem ekki gildir á Íslandi

- T.d. er „Savings Directive“ ekki hluti EES
 - Í svari fjármálaráðherra við fsp. á Alþingi:
 - Ekki skylt að innleiða tilskipun ráðsins nr. 2003/48/EC, um skattlagningu sparnaðar í formi vaxtagreiðslna, í landsrétt EES-ríkjanna. **Um er að ræða tilskipun á sviði skattamála, en samræming skatta er ekki hluti af efnissviði EES-samningsins.**
 - Ekki hefur verið tekin afstaða til þess innan fjármálaráðuneytisins hvort til álita komi að taka upp hliðstæðar reglur hér á landi.



Skattamál ekki hluti af EES en...

- Þrátt fyrir að skattamál séu utan EES samningsins geta skattareglur
 - Hindrað eða takmarkað fjór-frelsið
 - Falið í sér ríkisstyrk



Hvað ef íslenskar skattareglur eru andstæðar EES?

- Skattareglur geta því falið í sér brot á fjórfrelsi EES réttar
- Brjóti skattaregla EES reglu er hugsanlegt að EFTA ríki geti réttlætt slíka reglur á grundvelli 33. gr. EES samnings



Aðlögun og eftirlit

- Stjórnvöldum/Alþingi ber skylda til að sjá til þess að landslög séu í samræmi við EES
- Löggjöf á Íslandi hefur verið aðlöguð EES
- ESA hefur gert athugasemdir
- EFTA dómstóllinn hefur gefið ráðgefandi álit um að íslenskar skattareglur brjóti í bága við EES rétt



Sjálfsvörðunarréttur ríkis til álagningar skatta

- EFTA dómur (mál E-1/01) VSK á bækur
 - **vald EES-ríkis til álagningar VSK kemur ekki í veg fyrir að EES-reglum sé beitt**



Forgangur EES umfram landsrétt

- EES regla **skal hafa forgang** ef ákvæði landslaga samrýmast ekki EES reglum
 - Skýra ber EES reglu sem sérreglu um skattalega meðferð [á innflutningi frá öðrum EES ríkjum], er gangi framar eldra ákvæði [áðurgildandi laga]
 - Sbr. Hæstaréttardóm (mál nr. 477/2002)
- Eðlilegt að lög séu skýrð svo að einstaklingur eigi kröfu til þess að íslenskri löggjöf sé hagað til samræmis við EES-reglur
 - Sbr. Hæstaréttardóm (mál nr. 236/1999)



Dæmi um aðlögun

- Heimilt var að nýta hlutabréf til skattafsláttar hjá einstaklingum. Hlutabréf urðu að uppfylla tiltekin skilyrði þ.á m. að vera í **innlendum félögum**.
- Þessu var breytt með lögum nr. 86/2000

Dæmi um aðlögun

- Í athugasemdum v/ lög 86/2000, segir m.a.
 - „Leiðir breytingin af samningsskuldbindingum Íslands á grundvelli EES-samningsins, en [ESA] hefur gert athugasemd við íslensk stjórnvöld um að nógildandi ákvæði sem takmarkast við innlend hlutabréf fari í bága við 40. gr. EES-samningsins og tilskipun EB nr. 88/361, um frjálsa fjármagnsflutninga.“



Dæmi um aðlögun

- Skattafrádráttur vegna framlags í viðbótarlífeyrissjóð
 - aðeins heimilt ef viðtakandi var innlendir
 - breytt með lögum 70/2004



Dæmi um aðlögun

- Í athugasemdum segir m.a.
 - „Með breytingunni er brugðist við athugasemdum [ESA] en stofnunin hefur talið það fyrirkomulag að gera skilyrði um starfsstöð hér á landi brjóta í bága við 36. gr. EES-samningsins um frelsi ríkisborgara aðildarríkja ESB og EFTA til að veita þjónustu.“



Dæmi um aðlögun

- VSK á bækur

- Lægri vsk var lagður á innlendar bækur en erlendar

- Var breytt með lögum 64/2002



Dæmi um aðlögun

- Í ræðu fjármálaráðherra á Alþingi:
 - [vegna dómsmáls] „**var leitað ráðgefandi álits hjá EFTA-dómstólnum sem komst að þeirri niðurstöðu að hér væri um að ræða óleyfilega mismunun á grundvelli tungumáls eða þjóðernis sem ekki samrýmdist EES-samningnum**“



Dæmi um ívilnandi reglu – andstæð EES

- Lög um alþjóðleg viðskiptafélög nr. 31/1999
 - Skatthlutfall félaga var 5%
 - Ekki eignarskattur
 - Ekki stimpilgjald



Dæmi um ívilnandi reglu – andstæð EES

- ESA taldi lögin fela í sér ólögsmætan ríkisstyrk
 - Taldi að afnema ætti lögin
 - Það bæri að krefja þá aðila sem nutu styrksins um endurgreiðslu
- Lögin voru felld úr gildi frá og með 1. janúar 2008, sbr.lög nr. 133/2003
 - M.a. Vísað til aths. ESA



Frammistaða íslenska ríkisins

- ESA höfðaði síðan dómsmál þar sem íslenska ríkið fór ekki að fyrirællum ESA
 - Málið var ekki til endurskoðunar hjá EFTA dómstólnum því íslenska ríkið kærði ekki innan tímafrests
 - Málið dæmt af EFTA dómstólnum 24. nóvember 2005 (mál nr. E-2/05) og niðurstaðan varð að
 - Íslenska ríkið hefði brugðist skyldum sínum gagnvart EES með því að fara ekki að fyrirællum ESA



Aðili heimilisfastur á Íslandi telur á sér brotið

- Meginmál EES samningsins hefur lagagildi á Íslandi
- Aðili búsettur á Íslandi getur borið fyrir sig að landsréttur samræmist ekki EES
 - Sjá t.d. dóm Hæstaréttar (477/2002) VSK á bækur



Úrræði aðila

■ Aðili getur

- Krafist endurgreiðslu á ofgreiddum skatti
- Krafist skaðabóta þar sem landsréttur er ekki réttilega aðlagaður að EES
 - Hæstaréttardómur (mál nr. 236/1999)
 - Ríkisábyrgðargreiðsla á launum v/gjaldþrots
- Kvartað til ESA



Dæmi úr framkvæmd

- Hæstaréttardómur (mál nr. 477/2002)
 - VSK á bækur
 - Einstaklingur á Íslandi sætti sig ekki við mismun á skattlagningu innlendra og erlendra bóka
 - Ríkinu var stefnd til endurgreiðslu á „umfram“ vsk sem hafði verið greiddur við innflutning erlendra bóka



Hæstaréttardómur VSK á bækur

■ Hæstiréttur tekur fram:

- Í þessu ljósi verður að telja, að ákvæði 2. mgr. 14. gr. EES-samningsins um bann við skattlagningu, sem er til þess fallin að vernda óbeint framleiðsluvörur eins samningsaðila gagnvart framleiðsluvörum annarra aðila samningsins, beri að skýra sem sérreglu um skattalega meðferð á innflutningi frá öðrum EES-ríkjum, er gangi framur eldra ákvæði áðurgildandi 6. tl. 14. gr. laga nr. 50/1988 um lægri virðisaukaskatt af sölu bóka á íslenskri tungu en annarra bóka.



Hæstaréttardómur VSK á bækur

- Eftir að EES-samningnum var veitt lagagildi með lögum nr. 2/1993 var því óheimilt að gera greinarmun á bókum á íslensku og öðrum tungum við álagningu virðisaukaskatts.
- Íslenska ríkið var dæmt til að endurgreiða mismun á VSK á erlendum og innlendum bókum – sem einstaklingurinn hafð flutt inn
 - samtals 1.601 kr.



Hæstaréttardómur VSK á bækur

- Skv. mgr. 1. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, **skulu stjórnvöld hafa frumkvæði að endurgreiðslu ofgreiddra skatta ásamt vöxtum**
- Fjármálaráðuneyti ber því að endurgreiða til allra sem greiddu hærri skatt á erlendar bækur eftir gildistöku EES samningsins



Frestun söluhagnaðar – endurfjárfesting í húsnæði erlendis

- Úrskurður yfirskattanefndar nr. 300/2002
 - Skattaðili vildi færa söluhagnað framleiðsluréttar í landbúnaði til lækkunar á stofnverði íbúðarhúsnæðis sem keypt var erlendis – hefði verið heimilt ef keypt á Íslandi
 - Skattyfirvöld samþykktu ekki slíka endurfjárfestingu erlendis



Frestun söluhagnaðar – endurfjárfesting í húsnæði erlendis

- Yfirskattanefnd segir forsendu endurfjárfestingar – að hagnaður af sölu þeirrar eignar komi til skattlagningar á Íslandi, enda hafi niðurfærsla á stofnverði skv. ákvæðinu skattalegar afleiðingar.
- Tekur fram að „ekki sé heimilt á grundvelli ákvæðisins að færa skattskyldan söluhagnað til lækkunar á stofnverði íbúðarhúsnæðis sem skattaðili aflar sér erlendis“
- „Hefur og verið byggt á slíkum skilningi í úrskurðaframkvæmd að því er varðar hliðstæðar heimildir í lögum um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. úrskurð ríkisskattanefndar nr. 1067/1991, sem birtur er á bls. 485 í úrskurðasafni ríkisskattanefndar vegna úrskurða sem upp voru kveðnir á árunum 1990, 1991 og 1992, útg. 1995.“



Frestun söluhagnaðar – endurfjárfesting í húsnæði erlendis

- Vegna EES segir yskn.
 - Þegar litið er til þess að af hálfu kæranda hefur að engu leyti verið rökstutt með hvaða hætti sú skattlagning, sem um ræðir, kynni að fara á svig við ákvæði EES-samningsins, þykja ekki efni til frekari umfjöllunar um þessa viðbáru kæranda.



Frestun söluhagnaðar – endurfjárfesting í húsnæði erlendis

- Framkvæmdastjórn Evrópusambandsins gerði á árinu 2005 athugasemd við sænskar lagareglur sem virðast sambærilegar þeim íslensku. Í sænskum lögum er gerð krafa um endurfjárfestingu í Svíþjóð.
- Slíkar reglur eru að mati framkvæmdastjórnar EB andstæðar reglum um frjálsa för fólks og frjálst fjármagnsflæði



Fokus bank málið

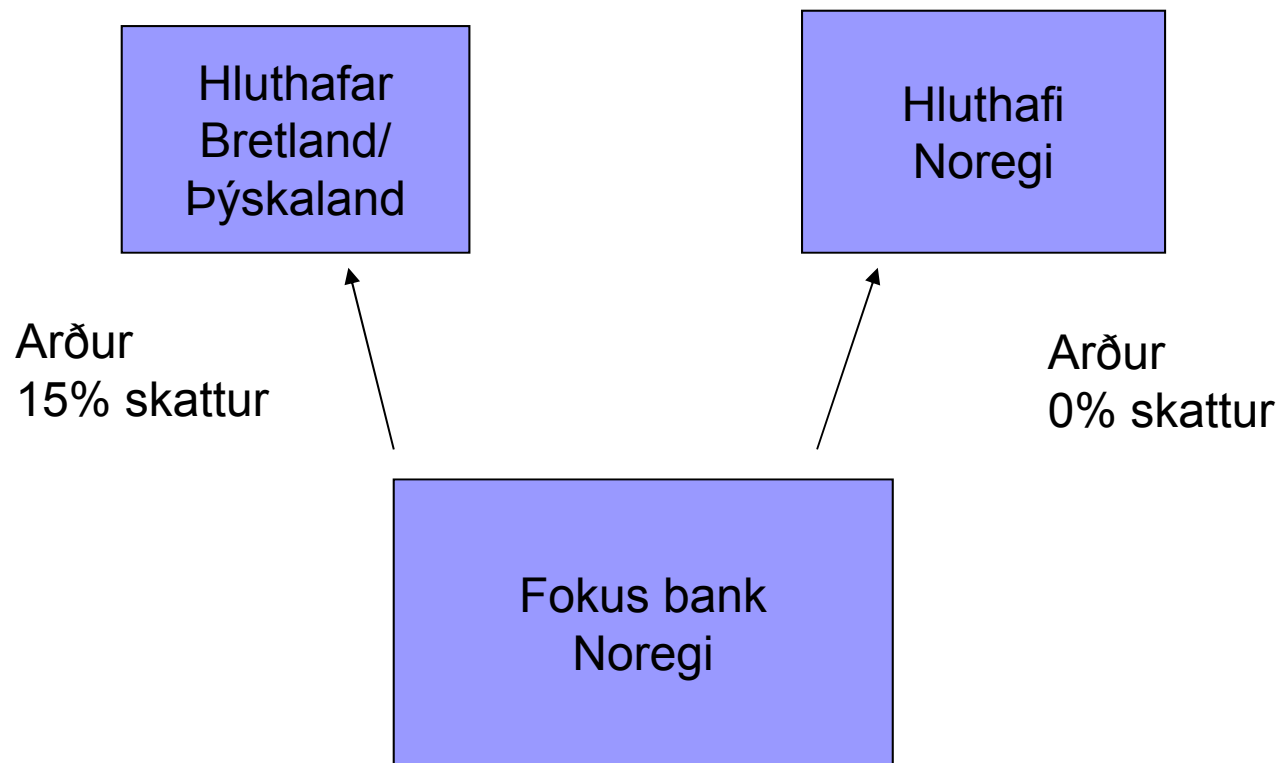
- Dómur EFTA dómstólsins frá 24. nóvember 2004 (mál nr. E-1/04)
- *Fokus bank* er norskur skattaðili sem greiðir arð til hluthafa
- Hluthafi búsettur í Noregi greiðir ekki skatt af arðinum
- Hluthafi búsettur erlendis greiðir 15% skatt í Noregi



Fokus bank málið

- Þetta fyrirkomulag norskra laga var talið brjóta í bága við EES samninginn
 - Ekki skipti máli þótt hluthafi (móttakandi arðs) fengi skattafrádrátt í heimalandi
- Lögum í Noregi var breytt
 - Nú er arður greiddur frá Noregi ekki skattlagður þar

Fokusbank





Röksemdir EFTA dómstóls

- EES nær ekki til skattareglna í EFTA ríki
 - EFTA ríki ber þó að nýta skattlagningarétt sinn til samræmis við EES rétt
 - Réttur EFTA ríkis til að semja um skattlagningarrétt í tvísköttunarsamningi leiðir ekki til þess að líta megi framhjá EES rétti
 - Megintilgangur EES
 - Einsleitt evrópskt efnahagssvæði
 - EFTA dómstóll bundinn af fordæmum EB dómstóls, sem kveðnir voru upp fyrir EES samning og taka tillit til síðari dóma



Röksemdir EFTA dómstóls

- Efnisreglur EES og EB um frjálst fjármagnsflæði sambærilegar
- Innri markaður EB framlengdur til EFTA ríkjanna
- Arðgreiðslur falla undir 40. gr. EES um frjálst fjármagnsflæði



Röksemdir EFTA dómstóls

- 40. gr. EES samnings bannar
 - takmörkun á frjálsu fjármagnsflæði
 - Mismunun á grundvelli þjóðernis, búsetu eða staðsetningu fjárfestingar
- 40. gr. EES samnings
 - Veitir aðilum aðgang að markaðnum



Röksemdir EFTA dómstóls

- Dómstóllinn skoðaði áhrif norsku laganna
 - Slæm áhrif á ágóða aðila sem ekki var heimilisfastur í Noregi
 - Reglurnar fæla aðila frá fjárfestingum í Noregi
 - Reglurnar hindra frjálsræði aðila um fjárfestingar í Noregi
 - Erfiðara fyrir Norsk félög að afla fjármagns utan Noregs
 - Reglurnar hafa því áhrif á markaðsaðgang



Röksemdir EFTA dómstóls

- Norsku reglurnar taldar fela í sér
 - Ólögsmæta hindrun á frjálsu fjármagnsflæði
 - Ólögsmæta mismunun milli aðila innan evrópska efnahagssvæðisins
- Mögulegur skattafrádráttur í heimaríki hluthafa (fjárfestis) hefur enga lagalega þýðingu



Röksemdir EFTA dómstóls

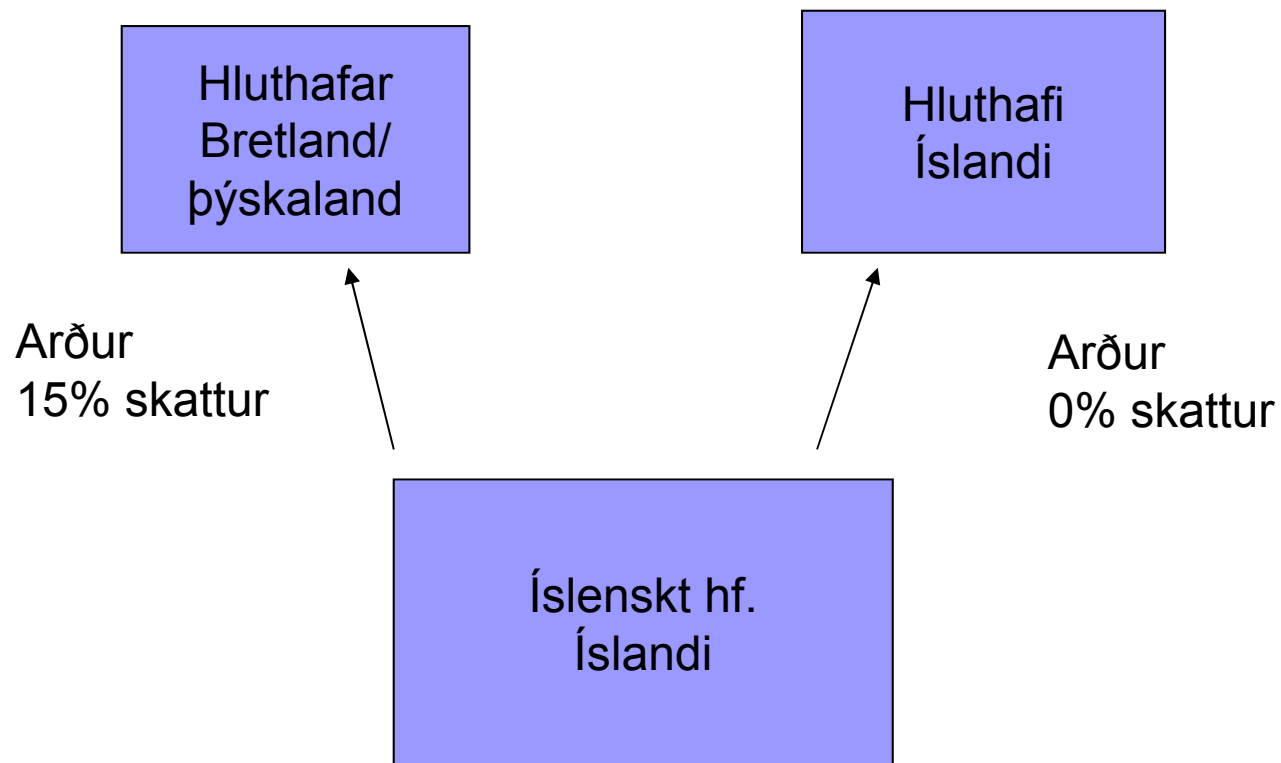
- Dómstóllinn taldi reglurnar ekki réttlætanlegar í skilningi 40. gr. EES



Hvað með Ísland?

- Sambærilegt fyrirkomulag er á Íslandi í dag
- Íslenskar skattareglur hafa ekki verið lagfærðar/aðlagaðar
- Erlendir hluthafar gætu því stefnt íslenska ríkinu og krafist endurgreiðslu á ofgreiddum skatti.

Ísland í dag





Marks & Spencer - EB dómur

- Í svonefndum Marks og Spencer dómi Evrópudómstólsins frá 13. desember 2005 (mál nr. C-446/03), var
- þess krafist að skattalegt tap í dótturfélögum í aðildarríkjum EB (Belgíu, Þýskalandi og Frakklandi) mætti nýta á móti skattskyldum hagnaði í Bretlandi.
 - Samsköttun félaga í Bretlandi heimil að uppfylltum skilyrðum
- Málið snýr því að nýtingu taps við samsköttun yfir landamæri.



Marks & Spencer - EB dómur

- Komist var að þeirri niðurstöðu að það væri ekki andstætt reglum evrópuréttar að heimaríki hefði í lögum ákvæði sem takmarkaði nýtingu skattalegs taps frá dótturfélögum í öðrum ríkjum EB.
 - Málið snerist um hvort landsréttur takmarkaði frelsi á sviði stofnsetningarréttar
 - (freedom of establishment).



Marks & Spencer - EB dómur

- Slík ákvæði mega þó ekki fela í sér fortakslaust bann við nýtingu slíks skattalegs taps.
 - Það væri því andstætt evrópurétti að reglur heimaríkis bönnuðu nýtingu skattalegs taps ef tap dótturfélags í öðru ríki væri að falla niður og ómögulegt að nýta tapið þar sem starfsemin er.
 - Samkvæmt dómnum á því að vera unnt að nýta tap milli lögsagna í EB ef tilteknum málefnalegum skilyrðum er fullnægt.



Samantekt

- EES samningurinn hefur lagagildi á Íslandi
- Íslenska ríkinu ber að aðlaga landsrétt að EES
- EES réttur hefur forgangsrátt ef landsréttur er ekki samrýmanlegur
- Skattareglur geta brotið í bága við frjór-frelsi EES
- Landsréttur hefur að ýmsu leyti verið aðlagaður að EES – gera þarf betur



Samantekt

- Tilmæli ESA – og dómur EFTA hafa gengið v/Íslands
- Íslenskur skattaðili getur borið fyrir sig EES rétt
- Getur krafist endurgreiðslna á ofgreiddum skatti
- Getur krafist skaðabóta (ekki efnda “in natura”)
- Kvartað til ESA
- Yfirskattanefnd hefur ekki enn fallist á að skattareglu beri að víkja til hliðar á grundvelli EES samningsins
- Fordæmi EFTA dómstóls í Fokus Bank máli gegn Noregi ætti að leiða til lagabreytingar á Íslandi
- Óvíst er hvaða áhrif Marks & Spencer dómur EB hefur á íslensk lög



Niðurstaða

- Sjálfsvörðunarréttur íslenska ríkisins á sviði skattamála er ekki fortakslaus
- Evrópuréttur hefur áhrif á íslenskar skattareglur
 - Þó margur hafi efast um það á tímabili



Lokaorð

- Stjórnvöld eru skuldbundin að aðlaga landsrétt að EES rétti
 - The nine most terrifying words in the English language are;
 - **'I'm from the government and I'm here to help.'**
 - Ronald Reagan