

Drög 23. mars 2021

EFTA Surveillance Authority (ESA)
Rue Belliard 35
B-1040 Brussels
Belgium

Efni: Fylgiskjal nr. 1, með kvörtun til ESA vegna áhrifa 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna.

I. Almennt um ástæður kvörtunar – samantekt.

Meginefni kvörtunar eru áhrif 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna sem gerir það að verkum að verulegur hluti fasteignafjárfestingar fyrirtækja í raforkuframleiðslu er undanþegin fasteignamati og þar með álagningu fasteignaskatts. Fasteignaskattur er almennt lagður á allar eignir sem metnar eru í fasteignamati og er einn megingintekjustofn sveitarfélaga, sbr. II. kafla laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Undanþágan frá fasteignamati felur í sér ríkisstuðning til fyrirtækja í raforkuframleiðslu í því formi að fyrirtækin greiða ekki skatta af fasteignum í samræmi við almennar reglur sem orkar tvímælis gagnvart 61. gr. Samningsins um Evrópska efnahagsvæðið. Sambærileg undanþága er ekki í lögum fyrir aðrar atvinnugreinar og varðar verulega hagsmuni, bæði á mælikvarða fyrirtækja í raforkustarfsemi og þeirra sveitarfélaga sem verða af skatttekjum vegna undanþágunnar.

Ljóst virðist að þessi skattaívilnun var ekki tilkynnt formlega til ESA af Íslands hálfu, á grundvelli reglna um gildandi ríkisaðstoð (e. existing aid), þegar Ísland gerðist aðili að Evrópska efnahagssvæðinu, á grundvelli laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið.¹ Tilkynning um ívilnunina átti sér heldur ekki stað þegar innleiðing raforkutilskipana Evrópusambandsins í íslenska löggjöf hófst með raforkulögum nr. 65/2003, sbr. nánari umfjöllun hér síðar. Markmið laganna var að koma bæði framleiðslu og sölu raforku að fullu í samkeppnisumhverfi í samræmi við meginreglur innri markaðar.

Meðfylgjandi er greinargerð til frekari skýringar við kvörtunina og til fyllingar við þau megin sjónarmið sem koma fram í kvörtun á eyðublaði ESA, Complaint form – State aid. Í kafla II. er fjallað með almennum hætti um löggjöf sem málið varðar. Í köflum III. og IV. er umfjöllun um fjárhagslega hagsmuni sem kvörtun varðar og ástæður kvörtunar, sbr. liði 4 og 5 á eyðublaði ESA.

II. Bakgrunnur og þróun löggjafar.

II.1. Forsaga ákvæðis 3. tl. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna
Ákvæði 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 orðast svo:

Eftirtaldar eignir eru undanþegnar fasteignamati:

1. ...

¹ Sjá t.d. EFTA Surveillance authority decision of 20. July 1995.
<https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-80-95.pdf>

2. ...

3. *Rafveitur, þar á meðal línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Meta skal eftir venjulegum reglum hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á.*

Í 1. mgr. 26. gr. koma í heild fram 10 töluliðir þar sem tilteknað eignir eru undanþegnar fasteignamati og eiga það sammerkt að tengjast starfsemi sem almennt var á verksviði hins opinbera á Íslandi á 20. öld, svo sem á sviði samgangna og samfélagsinnviða.

Númer laga nr. 6/2001 er að rekja til þess að eldri lög nr. 94/1976 um skráningu og mat fasteigna, með síðar lagabreytingum, voru endurútgefin sbr. 17. gr. laga nr. 47/2000. Óverulegar breytingar hafa verið gerðar á efnisreglum 26. gr. frá því ákvæðið var fyrst tekið upp í lög sem 16. gr. laga nr. 94/1976 um skráningu og mat fasteigna.

Ákvæðið var hluti af lögum nr. 94/1976, og kom fram í breytingartillögu fjárhags og viðskiptanefndar Alþingis, sbr. þingskjal 505 á 97. löggjafarþingi. Í framsöguræðu nefndarmanns við breytingartillögum nefndarinnar sagði m.a.:²

Þá er gert ráð fyrir því að á eftir 15. gr. komi ný gr. sem fjallar um hvaða eignir eru undanþegnar fasteignamati. Það hefur verið svo að hér hefur verið um reglugerðarákvæði að ræða, en það þótti rétt að taka þessi ákvæði inn í lögina. Er þessi lagagr. samhljóða reglugerðinni með lítills háttar breytingum, en þá er um það að ræða hvaða eignir eru undanþegnar fasteignamati, aðallega ýmsar eignir sem ríkissjóður á og á vegum opinberra aðila.

Reglugerð þar sem sambærilegt ákvæði hafði áður komið fram var nr. 301/1969, um fasteignamat og fasteignaskráningu.

Rök löggjafans fyrir undanþáguákvæði 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 voru að starfsemi rafveitna á Íslandi var á höndum ríkisins og opinberra orkufyrirtækja á sínum tíma. Forsendur þess hafa breyst, sbr. umfjöllun í síðari köflum um þróun löggjafar á sviði raforkumála.

Ástæða er til þess að vekja athygli á því að orðnotkun lagaákvæðisins, þ.e. hugtakið „rafveitur“ lýsir núverandi starfsemi á raforkusviði illa. Í raun er hægt að halda því fram að það eigi ekki við raforkuframléiðslu. Hugtakið rafveita vísaði upphaflega til heildarstarfsemi á vegum sama aðila sem felst í því að framleiða raforku, flytja og afhenda til notenda. Lýsingin átti við raforkukerfið á Íslandi upp úr miðri 20. öld. Með uppbyggingu raforkuframléiðslu vegna stóriðju og síðar með sundurliðun raforkustarfsemi í vinnslu, flutning, sölu og dreifingu, er hugtaksnotkunin í ósamræmi við íslenska málnotkun og löggjöf. Nýlegur úrskurður yfirfasteignamatnefndar um fasteignamat vindorkuvers Landsvirkjunar í Skeiða- og Gnúpverjahreppi, viðheldur samt sem áður þeirri víðu túlkun á hugtakinu rafveita að það nái einnig yfir framleiðslu raforku.

II.2. Meginreglan um mat fasteigna. Markaðsverð.

Löggjöf um skráningu og mat fasteigna hefur tvíþætt hlutverk, þ.e. annars vegar lagaumgjörð um skráningu fasteigna og hins vegar mat þeirra. Í 3. gr. laganna kemur fram skilgreining á fasteign samkvæmt lögnum. Skilgreining fasteignarhugtaks laganna í 1. mgr. er í samræmi við almenna skilgreiningu

² Efri deild: 88. fundur, 97. löggjafarþing. Sjá dálk 3150 í B-deild Alþingistíðinda. (2598). Þingmaður Halldór Ásgrímsson

fasteignahugtaksins samkvæmt íslenskum rétti. Í 2. mgr. ákvæðisins eru nánari reglur um skráningu einstakra einda fasteignar.

Fasteign samkvæmt lögum þessum er afmarkaður hluti lands, ásamt lífrænum og ólífrænum hlutum þess, réttindum sem því fylgja og þeim mannvirkjum sem varanlega eru við landið skeytt.

Fasteignir, hluta þeirra og einstök mannvirki skal skrá sem sérstakar eindir í fasteignaskrá) svo sem hér segir:

a. land, þ.e. hver sá skiki lands sem vegna sérgreinds eignar- eða afnotaréttar, hagnýtingar, auðkenna eða landamerkja getur talist sjálfstæð eind,

b. mannvirki sem gert hefur verið í landi eða á eða verið við það tengt,

c. séreignarhlutar í fjöleignarhúsum samkvæmt lögum um fjöleignarhús,

d. hlutar mannvirkja ef um sérstaka notkun þeirra er að ræða,

e. ræktun,

f. hlunnindi,

g. önnur réttindi tengd fasteignum.

Kvartandi telur óumdeilt að mannvirkjagerð vegna raforkuframleiðslu falli almennt undir fasteignarhugtakið.³ Þó er tekið fram að ýmis konar vélbúnaður í fasteignum tengdum orkuframleiðslu fellur utan fasteignarhugtaksins, sbr. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978 um fasteignaskráningu og fasteignamat. Raforkuframleiðsla með uppsetningu virkjana, sem á Íslandi eru einkum vatnsafls og jarðhitavirkjanir, er að stærstum hluta fasteignarfjárfesting, þ.e. uppbygging mannvirkja sem verða hluti fasteignar.

Við skoðun undanþáguákvæðis 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001, er ástæða til að nefna meginreglur um fasteignamat. Meginreglan kemur fram í 1. mgr. 27. gr. laganna og orðast svo:

Skráð matsverð fasteignar skal vera gangverð umreiknað til staðgreiðslu, miðað við heimila og mögulega nýtingu á hverjum tíma, sem ætla má að eignin hefði í kaupum og sölum í febrúarmánuði næst á undan matsgerð, enda taki hún gildi á tímabilinu 31. desember til loka febrúarmánaðar. Taki matsgerð gildi á tímabilinu 1. mars til 30. desember skal miða við febrúarmánuð þar næst á undan matsgerð, sbr. 32. gr. a.

Meginreglan er því sú að fasteignamat svari til markaðsverðs. Í 2. mgr. 27. gr. er fjallað um mat þar sem markaðsverð er ekki þekkt:

Sé gangverð fasteignar ekki þekkt skal matsverð ákveðið eftir bestu fánægri vitneskju um gangverð sambærilegra fasteigna með hliðsjón af tekjum af þeim, kostnaði við gerð mannvirkja, aldri þeirra, legu eignar með tilliti til samgangna, nýtingarmöguleikum, hlunnindum, jarðvegsgerð, gróðurfari, náttúrufegurð og öðrum þeim atriðum sem kunna að hafa áhrif á gangverð eignarinnar.

Hafa ber í huga að kvörtun varðar þá stöðu að hluti fasteignar er ekki metinn til fasteignamats. Sjónarmið kvartanda vísa til þess að leið til úrbóta sé að öll mannvirkjagerð vegna raforkuframleiðslu sem fellur undir

³ Til nánari skýringar um hugtakið mannvirki, sbr. fasteignarhugtakið, er vísað til skilgreiningar laga nr. 160/2010 um mannvirki, en meginefni hugtaksskilgreiningarinnar er: *Hvers konar jarðföst, manngerð smíð, svo sem hús og aðrar byggingar eða skýli, virkjanir, dreifi- og flutningskerfi rafveitna, hitaveitna, vatnsveitna og fjarskipta, fráveitumannvirki, umferðar- og göngubrýr í þéttbýli, stór skilti og togbrautir til fólksflutninga.*

fasteignahugtakið komi til mats eftir almennum reglum gildandi laga eða öðrum aðferðum sem teldust fullnægjandi.

Áhrif undanþágunnar eru ekki aðeins að lítill hluti mannvirkja raforkuframleiðslu er undanþegin fasteignamati, heldur verður sá hluti eigna sem þó fellur undir mat ekki fasteignametinum með venjulegum hætti. Það er rökbundin afleiðing undanþáguákvæðis 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 að markaðsverðsmælikvarða verður ekki beitt um hús rafveitna undir aflstöðvar sem þó skulu metin. Slíkar byggingar eru hluti fasteignar og þeirrar fasteignaheildar sem felst í virkjun, t.d. vatnsaflsvirkjun. Eðli máls samkvæmt getur ekkert sjálfstætt og sérstakt markaðsverð skapast fyrir slíkar húseignir.

Jafnframt hefur áskilnaður undanþáguákvæðisins um að hús undir aflstöðvar skuli metin eftir venjulegum reglum, afar mismunandi áhrif á stöðu raforkuframleiðslu eftir því hvort um er að ræða nýtingu vatnsorku, jarðvarma eða vindorku. Það er mismunandi hversu stórt hlutfall af heildar mannvirkjafjárfestingu er undanþegin fasteignamati sem leiðir til röskunar á samkeppnislegri stöðu eftir uppruna raforkunnar.

II.3. Löggjöf um fasteignaskatt. Tekjustofn sveitarfélaga.

Sveitarfélög fara með hluta framkvæmdarvalds á Íslandi, sbr. 2. gr. stjórnarskrár Íslands, nr. 33/1944. Staða sveitarfélaga er ákveðin nánar í 78. gr. stjórnarskrár og þar kveðið á um að sveitarfélög skuli sjálf ráða málefnum sínum eftir því sem lög ákveða, sbr. 1. mgr. Í 2. mgr. er kveðið á um að tekjustofnar sveitarfélaga skuli ákveðnir með lögum, svo og réttur þeirra til að ákveða hvort og hvernig þeir eru nýttir.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 4/1995 er fasteignaskattur einn þriggja tekjustofna sveitarfélaga og fjallað um hann í II. kafla laganna. Meginreglan um fasteignaskatt kemur fram í 1. mgr. 3. gr. og felur í sér að leggja skuli árlega fasteignaskatt á allar fasteignir sem metnar eru í fasteignamati 31. desember á næstliðnu ári samkvæmt fasteignaskrá. Á grundvelli gagnályktunar frá ákvæðinu og almennra meginreglna sem gilda um lagagrundvöll skattlagningar, er sveitarfélögum óheimilt að leggja fasteignaskatt á fasteignir sem ekki eru fasteignametnar eða þann hluta fasteignar sem ekki er fasteignametinn.

Sveitarfélögum ber að leggja fasteignaskatt á fasteignametnar fasteignir. Skatthlutföll eru mismunandi, sbr. 3. mgr. 3. gr. laganna. Lægra skatthlutfall nær m.a. til íbúða og íbúðarhúsa ásamt lóðarréttindum. Almenn skatthlutfall atvinnuhúsnæðis fer eftir c. lið greinarinnar og er allt að 1,32%. Einstök sveitarfélög hafa svigrúm til að ákveða hlutfallið en algengt er að hlutfallið liggja nálægt hámarkinu.

Fasteignaskattar nema um 15,3% af heildartekjum sveitarfélaga, samkvæmt greiningu á ársreikningum sveitarfélaga á Íslandi.⁴ Á árinu 2019 voru heildartekjur sveitarfélaga af fasteignasköttum um 47,7 ma ISK.

II.4. Þróun raforkustarfsemi og löggjafar á sviði raforkumála fram að setningu raforkulaga nr. 65/2003.

Rafvæðing á Íslandi fór fram á vegum hins opinbera þar sem rafveitur á vegum sveitarfélaga og ríkisins höfðu svæðisbundið hlutverk við rafvæðingu þéttbýlisstaða og dreifðari byggða landsins. Með uppbyggingu stóriðju á 7. áratug 20. aldar varð sú breyting að raforkufyrirtækið Landsvirkjun sf., í eigu ríkis og Reykjavíkurborgar, fékk það hlutverk að vinna að orkuöflun fyrir stóriðju.

⁴ Á árinu 2019 námu heildar skatttekjur sveitarfélaga 310,8 ma ISK. Fasteignaskattur þar af 47,7. Sjá bls. 5 Árbók sveitarfélaga 2020 <https://www.samband.is/wp-content/uploads/2021/01/arbokinoll2021.pdf>

Raforkustarfsemi á Íslandi hvíldi á opinberri orkustefnu þar sem orkufyrirtæki í opinberri eigu höfðu svæðis- og verkefnabundið hlutverk og var við lýði allt fram til gildistöku raforkulaga nr. 63/2003.

Í athugasemdum með frumvarpi⁵ til raforkulaga var m.a. fjallað um tengsl við samninginn um Evrópska efnahagssvæðið og segir:

Frumvarp þetta byggist á nýjum viðhorfum í raforkumálum sem hafa verið að ryðja sér til rúms víða um heim á undanförunum árum. Meginefni þeirra felst í því að skilja í sundur náttúrulega einkasölubætti raforkukerfisins (flutning og dreifingu) og þá þætti þar sem samkeppni verður við komið (vinnslu og sölu). Þannig hefur verið lagður grunnur að markaðsbúskap í raforkukerfi margra landa. Í ríkjum Evrópusambandsins hefur þróunin almennt grundvallast á tilskipun 96/92/EB um innri markað raforku. Með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar 168/1999 frá 26. nóvember 1999 um breytingu á viðauka IV við EES-samninginn varð tilskipunin hluti af EES-samningnum. Ísland átti að innleiða efni tilskipunarinnar í íslenska löggjöf fyrir 1. júlí 2002.

Markmið raforkulaga nr. 63/2003 koma fram í 1. gr. laganna, sbr. m.a. 1. tl.:

Markmið laga þessara er að stuðla að þjóðhagslega hagkvæmu raforkukerfi og efla þannig atvinnulíf og byggð í landinu. Í því skyni skal:

1. Skapa forsendur fyrir samkeppni í vinnslu og viðskiptum með raforku, með þeim takmörkunum sem nauðsynlegar reynast vegna öryggis raforkuafhendingar og annarra almannahagsmuna.

Lögin gilda um vinnslu, flutning, dreifingu og viðskipti með raforku á íslensku forráðasvæði án tillits til orkugjafa, sbr. 2. gr. Í II. kafla laganna eru ákvæði sem ná til raforkuvinnslu og leyfisveitinga til að reisa og reka raforkuver.

II.5. Breytingar á löggjöf um skattalega stöðu orkufyrirtækja

Í tengslum við undirbúning setningar raforkulaga nr. 65/2003, vann íslenska ríkið jafnframt að endurskoðun á skattalegri stöðu orkufyrirtækja, sbr. lög nr. 50/2005 um skattskyldu orkufyrirtækja. Í almennum athugasemdum frumvarps⁶ að lögunum kom m.a. fram:

Frumvarp þetta er lagt fram í kjölfar nýrra raforkulaga, nr. 65/2003, sem fela í sér heildarendurskoðun á löggjöf um vinnslu, flutning, dreifingu og sölu raforku. Frumvarpið er samið af starfshópi sem fjármálaráðherra skipaði 11. desember 2000 um skattalegt umhverfi raforkufyrirtækja með það fyrir augum að tryggja jafnræði í skattalöggjöf á þessu sviði í takt við almenn samkeppnissjónarmið.

Jafnframt:

Með frumvarpi þessu er ætlunin að fella niður undanþágur orkufyrirtækja frá tekjuskatti og eignarskatti. Enda þótt fyrir því kunni að hafa verið ákveðin rök á sínum tíma að undanþiggja orkufyrirtæki tekjuskatti og eignarskatti eru skilin milli þessara fyrirtækja og annarra fyrirtækja, sem eru að fullu skattskyld, ekki skýr. Orkufyrirtæki greiða t.d. tryggingagjald og virðisaukaskatt og ýmis önnur opinber gjöld. Auk þess þarf að hafa í huga að auk opinberra orkufyrirtækja standa einstaklingar að félögum um byggingu og rekstur orkuveitna sem eru skattskyld með venjulegum hætti.

Samkvæmt 1. gr. laganna náði gildissvið þeirra til þess að orkufyrirtæki yrðu skattskyld samkvæmt lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt. Lögin náðu ekki til annarra skatta.

⁵ Sjá <https://www.althingi.is/alttext/128/s/0700.html>

⁶ Sjá <https://www.althingi.is/alttext/131/s/0419.html>

Samhliða lögum um skattskyldu orkufyrirtækja voru samþykkt lög nr. 65/2005 um breytingu á ýmsum lögum á orkusviði. Ákvæði laganna vörðuðu niðurfellingu á sérstökum lagaheimildum um skattalega stöðu einstakra orkufyrirtækja í opinberri eigu sem störfuðu þá á grundvelli sérlaga. Í almennum athugasemdum frumvarps⁷ að lögunum var efni laganna lýst svo:

Í frumvarpi um skattskyldu orkufyrirtækja er gert ráð fyrir að orkufyrirtæki, þ.e. fyrirtæki sem stunda vinnslu, dreifingu, flutning, sölu og afhendingu á raforku og heitu vatni, verði skattskyld frá og með 1. janúar 2006. Samhliða því frumvarpi er nauðsynlegt að afnema öll ákvæði í sérlögum sem veita orkufyrirtækjum sérstakar undanþágur frá sköttum og öðrum opinberum gjöldum.

Jafnframt kom fram að frumvarpinu væri ekki ætlað að hrófla við þeim almennu reglum sem gilda um fasteignaskatta og fasteignamat mannvirkja í eigu orkufyrirtækja og vísað til undanþáguákvæðis 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001. Ákvæðið og forsaga þess er rakin og segir:

Af þessum almennu reglum leiðir að orkufyrirtækjunum ber að greiða fasteignaskatta af þeim mannvirkjum sem metin eru í fasteignamati. Því er ekki skylt að greiða fasteignagjöld af ýmsum mannvirkjum sem tengjast framleiðslu, flutningi og dreifingu raforku, svo sem línur til flutnings raforku ásamt burðarstólpum og spennistöðvum. Í þessu sambandi ber að hafa í huga að ýmis mannvirki orkufyrirtækja eru ekki metin sérstaklega, sbr. ákvæði 3. tölul. 6. gr. reglugerðar nr. 406/1978.

II.6. Síðari breytingar á raforkulögum nr. 65/2003 og löggjöf um upprunaábyrgðir.

Raforkulögum nr. 65/2003 hefur verið breytt í nokkur skipti frá setningu þeirra og ekki ástæða til að rekja þær breytingar. Þó er nefnt að í framhaldi af ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar um upptöku annarrar raforkutilskipunar ESB voru gerðar breytingar á raforkulögum með lögum nr. 58/2008. Reglur annars orkupakkans varða meðal annars aðskilnað dreifiveitu frá framleiðslu og sölu raforku, bann við niðurgreiðslu úr sérleyfisstarfsemi í samkeppnisstarfsemi, eftirlit, viðurlagaheimildir o.fl.

Að því marki sem aðrar breytingar hafa verið gerðar á raforkulögum og varða efni kvörtunar þessarar verður vikið að þeim í síðari umfjöllun.

Þá eru í gildi lög, nr. 30/2008, um upprunaábyrgð á raforku sem framleidd er með endurnýjanlegum orkugjöfum o.fl. Markmið laganna er m.a. að skapa skilyrði fyrir viðskipti með upprunaábyrgðir á raforku sem framleidd er með endurnýjanlegum orkugjöfum eða samvinnslu raf- og varmaorku, sbr. 1. gr. Löggjöfin er innleiðing á tilskipunum Evrópusambandsins 2001/77/EB frá 27. september 2001. Í almennum athugasemdum frumvarps⁸ að lögunum segir m.a.:

Framleiðsla á raforku sem er framleidd með endurnýjanlegum orkugjöfum skiptist annars vegar í vöruna sjálfa, þ.e. raforkuna, og hins vegar í græna hluta þess, þ.e. grænu vottorðin. Báðir þessir þættir raforkuframleiðslunnar eru söluvara og þjóna grænu vottorðin þeim tilgangi að staðfest er að uppruni raforkunnar er frá endurnýjanlegum orkugjöfum.

Jafnframt:

Með aðild Íslands að hinum sameiginlega innri raforkumarkaði í Evrópu opnuðust ný tækifæri fyrir íslenska raforkuframleiðendur en með frumvarpi þessu er verið að setja á fót kerfi til að tryggja og sannreyna vottanir upprunaábyrgða á raforku sem framleidd er með endurnýjanlegum orkugjöfum.

⁷ Sjá <https://www.althingi.is/alttext/131/s/0503.html>

⁸ Sjá <https://www.althingi.is/alttext/135/s/0304.html>

Löggjöf um upprunaábyrgðir hvílir á aðild Íslands að hinum sameiginlega innri raforkumarkaði í Evrópu. Líta má til laganna og framkvæmdar þeirra ef ástæður kvörtunar þessarar yrðu með einhverjum hætti véfengdar með vísan til þess að flutningskerfi raforku á Íslandi er ekki tengt við flutningskerfi annarra ríkja. Lög um upprunaábyrgðir, auk annarra hluta raforkulöggjafar, hvíla á því að raforkuframeiðendur á Íslandi starfa á innri markaði og er sala upprunavottorða dæmi um beina virkni þess.

III. Umfjöllun um fjárhagslega hagsmuni vegna kvörtunar. (Liður 4 Complaint form)

Framleiðsla raforku hvílir að verulegu leyti á fasteignatengdri fjárfestingu, þ.e. uppbyggingu mannvirkja sem teljast hluti fasteigna. Samkvæmt almennri skilgreiningu fasteignarhugtaksins, sbr. lög nr. 6/2001, ætti því stærstur hluti slíkrar fjárfestingar að verða andlag fasteignamats. Í 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001, felst að það eru einungis *hús, sem reist eru yfir aflstöðvar og spennistöðvar, og þær lóðir er þau standa á*, sem koma til fasteignamats.

Við mat á umfangi þeirra fjárhagslegu verðmæta sem eru undanþegin fasteignamati verður litið til upplýsinga frá Þjóðskrá. Stofnunin hefur á undanförunum árum reynt að skrá hvers konar orkumannvirki og staðsetja þau. Að beiðni nefndar um skattlagningu orkumannvirkja gerði Þjóðskrá gerði úttekt á orkumannvirkjum sem tengjast framleiðslu og flutningi rafmagns með tilliti til hugsanlegs fasteignamats. Fasteignamat þeirra eigna sem mati sæta í dag nam rösklega 60 ma. ISK 2018, eins og meðfylgjandi tafla sýnir. Þjóðskrá áætla að heildarfasteignamat orkumannvirkja gæti verið allt að 973 ma.kr. eða 913 ma. ISK umfram mat í dag. Þetta mat er byggt á eignum eins og þær eru virtar í efnahagsreikningi orkufyrirtækja.

Staðan í dag		Möguleg staða	
Stöðvarhús	43,0	Flutningskerfi	150
Spennistöðvar	6,5	Landsvirkjun	582
Aðveitustöð	2,7	Aðrir	241
Jarðhiti	2,3		
Vatnsréttindi	2,3		
Rafstöð/stífa	1,6		
Vatnsaflsvirkjun	1,5		
Kyndistöðvar	0,4		
Samtals	60,3	Samtals	973,0

Flutningskerfið er einkaleyfisstarfsemi og ekki til sérstakrar umfjöllunar hér. Stöðvarhús, rafstöðvar og vatnsaflsvirkjanir tilheyra framleiðslunni. Mat Þjóðskrár á þeim er um 847 ma. ISK eða um 800 ma. ISK umfram fasteignamat 2018.

Heildarmat framleiðslu

Stöðvarhús	794
Rafstöð/stífla	27
Vatnsaflsvirkjun	26
Samtals	847

Almennt skatthlutfall fasteignaskatts vegna atvinnuhúsnæðis er 1,32%, sbr. c. lið 3. mgr. 3. gr. lag nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt greiningu Þjóðskrár getur fasteignafjárfesting í raforkuframleiðslu sem er undanþegin fasteignamati verið um 800 ma. ISK.

Fjárhagslegir hagsmunir af þeirri fasteignafjárfestingu raforkuframleiðslu sem undanþegin er fasteignamati er því um 10,5 ma. ISK á hverju ári, skv. framangreindum forsendum.

Þjóðskrá setti einnig fram þá sviðsmynd að byggja fasteignamat virkjana á uppsettu afli með vísan til tekjumatsaðferðar við fasteignamat. Sem mögulega útfærslu í þeirri sviðsmynd var reiknað með 180 m. ISK fyrir MW uppsetts afli. Áætlaði stofnunin að sú aðferð gæfi heildarmat á virkjunum upp á um 600 ma.kr. Ef gengið er út frá því að á þennan stofn væri lagður skattur skv. C-lið, væri álagður fasteignaskattur tæpir 8 ma.kr. Þjóðskrá opnar einnig þann möguleika að orkumannvirki væru sett í nýjan skattflokk.

Fjárhæðin sem um ræðir er umfang þess ríkisstuðnings sem áætla má að raforkuframleiðendur á Íslandi njóti vegna áhrifa 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna.

Hins vegar skoðast fjárhæðin fjárhagslegt tjón sveitarfélaga sem málið varðar, þar sem mannvirki raforkuframleiðenda falla ekki undir almennar reglur atvinnugreina á samkeppnismarkaði. Umfang þessara áhrifa má setja í það samhengi að heildar fasteignaskattar sveitarfélaga voru á árinu 2019 47,7 ma. ISK.

Sérstök ástæða er til að benda ESA á að það fyrirkomulag ríkisaðstoðar sem kvörtunin tekur til er með öllu ógagnsætt. Hvergi liggja fyrir opinberar tölur um umfang stuðningsins, sem hlýtur að teljast andstætt meginreglum ríkisstyrkjareglna EES-réttar.

IV. Ástæður kvörtunar og löggjöf á sviði EES-réttar sem kvörtun varðar (Liður 5 Complaint form)

Grundvöllur kvörtunar er að undanþáguregla 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna og staða fasteignamats sem skattstofns fasteignaskatts samkvæmt lögum nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga feli í sér óheimila ríkisaðstoð, sbr. 61. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið vegna stöðu raforkuframleiðslu gagnvart reglum um innri markað. Undanþágureglan leiðir til þess að einungis lítið brot af fasteignafjárfestingu raforkuframleiðenda er fasteignamatið og skattlagt með sambærilegum hætti og aðrir atvinnuvegir.

Ríkisaðstoðin felst í takmarkaðri skattheimtu sveitarfélaga, sem eru hluti íslenskra stjórnvalda. Sveitarfélögum er óheimilt að leggja fasteignaskatt á fasteignir sem ekki eru fasteignametnar eða þann hluta fasteignar sem undanþegin er fasteignamati. Aðstoðin sem felst í undanþágu frá fasteignasköttum er ívilnun til framleiðslu raforku og hefur áhrif á viðskipti milli samningsaðila. Eðli aðstoðarinnar er í raun rekstrarstyrkur, sem framleiðendur raforku njóta árlega allan líftíma virkjana.

Áréttað er að kvörtunin varðar einkum fasteignafjárfestingu raforkuframleiðslu og að önnur sjónarmið geta átt við um áhrif 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 á fasteignamatsskyldu flutnings- og dreifimannvirkja.

IV.1. Staða skattaundanþága sem ríkisaðstoðar.

Meginreglan um bann við ríkisstuðningi kemur fram í 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið. Ákvæðið orðast svo:

Ef ekki er kveðið á um annað í samningi þessum er hvers kyns aðstoð, sem aðildarríki EB eða EFTA-ríki veitir eða veitt er af ríkisfjármunum og raskar eða er til þess fallin að raska samkeppni með því að ívilna ákveðnum fyrirtækjum eða framleiðslu ákveðinna vara, ósamrýmanleg framkvæmd samnings þessa að því leyti sem hún hefur áhrif á viðskipti milli samningsaðila.

Vegna stöðu sveitarfélaga sem hluta af íslenskum stjórnvöldum og löggjafar um tekjustofna sveitarfélaga, fellur stuðningur sem sveitarfélög veita undir stuðning sem veittur er af ríkisfjármunum.

Eins og lýst hefur verið, leiðir 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, til þess að hluti fjárfestingar raforkufyrirtækja er undanþeginn fasteignamati og þar með fasteignaskatti. Undanþágan felur í sér ívilnun til framleiðslu ákveðinnar vöru, þ.e. raforku og tengdum afurðum, þ.e. upprunaábyrgðum raforku.

Að áliti kvartanda virðist m.a. mega líta til dóms EFTA-dómstólsins í máli Liechtenstein⁹, dags. 10. maí 2011, og undanfarandi ákvörðun ESA í málinu. Til umfjöllunar var staða sérstakra skattaundanþága vegna tiltekinnar tegundar atvinnurekstrar sem ríkisstuðnings.

Sjónarmið sem lágu að baki undanþágureglum 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, sbr. upphaflega 16. gr. laga 94/1976, eiga ekki við um raforkuframleiðslu í dag. Við gildistöku nýrra raforkulaga nr. 65/2003, varð grundvallarbreyting á stöðu raforkustarfsemi á Íslandi og afdráttarlaust að upphafleg rök að baki undanþágunni gátu ekki átt við um raforkuframleiðslu.

Í kjölfarið fór fram endurskoðun skattalegrar stöðu orkufyrirtækja, sbr. lög nr. 50/2005 og 65/2005. Sú endurskoðun tók hins vegar ekki til þess að lagfæra áhrif undanþágureglna um fasteignamat á raforkuframleiðslu sem þá féll undir reglur um innri markað. Umfjöllun sem kom fram um 3. tl. 26. gr. í lögskýringargögnum er umdeilanleg, enda var þar vísað til ákvæðisins sem almennrar löggjafar og skattalegrar stöðu samkvæmt því. Þvert á móti leiðir reglan til þess að skattlagning fasteignarfjárfestingar raforkufyrirtækja er ekki í samræmi við það sem almennt tíðkast. Þá kom ekki fram umfjöllun í lögskýringargögnum um að upphafleg rök fyrir reglunni ættu ekki lengur við, sérstaklega hvað varðaði raforkuframleiðslu eins og tilefni hefði verið til í ljósi almennra markmiða að baki lögum nr. 50/2005 og 65/2005. Löggjafinn hefur því ekki tekið afstöðu til annarra sjónarmiða um ástæður undanþágureglunnar, en þeirra sem komu fram við setningu laga nr. 94/1976, og eru nú úrelt hvað varðar stöðu raforkuframleiðslu.

Kvartandi telur að líta beri til grunnmarkmiða sem lög nr. 50/2005 og 65/2005 hvíldu á, þ.e. að tryggja jafnræði í skattalöggjöf í takt við almenn samkeppnissjónarmið og að nauðsynlegt væri að afnema öll ákvæði í sérlögum sem veita orkufyrirtækjum sérstakar undanþágur frá sköttum og öðrum opinberum gjöldum. Undanþágan sem kvörtun varðar er andstæð þeim markmiðum. Upphafleg sjónarmið löggjafans fyrir undanþágunum, sbr. lög nr. 94/1976, eru ekki aðeins úrelt heldur í beinni andstöðu við markmið nýrrar löggjafar.

⁹ <https://eftacourt.int/download/4-10-6-10-7-10-judgment/?wpdmdl=1593>

Skattaívilnun sem felst í undanþágu frá fasteignamati var ekki tilkynnt formlega til ESA af Íslands hálfu á grundvelli reglna um gildandi ríkisaðstoð (e. existing aid) þegar Ísland gerðist aðili að Evrópska efnahagssvæðinu, á grundvelli laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið.

Tilkynning um ívilnunin átti sér heldur ekki stað þegar innleiðing raforkutílskipana Evrópusambandsins í íslenska löggjöf hófst með raforkulögum nr. 65/2003, sbr. einnig nánari umfjöllun hér síðar. Kvartandi telur að forsendur þess megi e.t.v. rekja til fyrrnefndrar umfjöllunar í lögskýringargögnum að baki lögum nr. 65/2005, þar sem því var haldið fram, ranglega að áliti kvartanda, að gildandi löggjöf um fasteignamat og fasteignaskattlagningu tengd raforkustarfsemi færi eftir almennum reglum. Þá hefur undanþágureglan engin tengsl við heimildir til stuðnings við endurnýjanlega orkugjafa, samanber forsögu lagaákvæðisins. Með vísan til stöðu 3. tl. 1. gr. 26. gr. laga nr. 6/2001 um skráningu og mat fasteigna, er ljóst að um undanþágureglu er að ræða sem er að rekja til löggjafarsjónarmiða frá þeim tíma sem raforkustarfsemi fór fram á vegum hins opinbera og sjónarmið um samkeppni eða innri markað áttu ekki við. Staða fasteigna sem nýttar eru til raforkuframleiðslu í samkeppnisumhverfi er verulega frábrugðin því sem almennt gildir um fasteignamat og fasteignaskattalega stöðu í öðrum atvinnugreinum sem starfa í samkeppnisumhverfi og reglur um innri markað ná til.

IV.2. Um áhrif á viðskipti milli samningsaðila og innri markað.

Ákvæði 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins, vísar til þess að ríkisstuðningur sé óheimill ef hann raskar eða er til þess fallinn að raska samkeppni þannig að áhrif hafi á viðskipti milli samningsaðila.

Raforka er á innri markaði í samræmi við almenna innleiðingu Íslands á orkutílskipunum. Líta ber til þeirrar lagalegu stöðu hvað sem líður uppbyggingu flutningskerfis sem ekki er tengt flutningskerfi annarra ríkja innan EES-samningsins. Þá staðfestir málsmeðferð ESA, sbr. ákvörðun dags. 25. janúar 2017, um notkun lands og auðlinda í opinberri eigu af raforkuframleiðendum á Íslandi¹⁰, þýðingu ríkisaðstoðarreglna EES-samningsins fyrir íslenskan raforkumarkað.

Fyrirkomulag ríkisstuðnings við raforkuframleiðslu á Íslandi í kjölfar setningar raforkulaga var til umfjöllunar hjá ESA, vegna stöðu ríkisábyrgða á lánum Landsvirkjunar og Orkuveitu Reykjavíkur. sbr. ákvörðun dags. 8. júlí 2009¹¹ og ákvörðun dags. 24. apríl 2013.¹² Kvartandi telur að líta megi til umfjöllunar í ákvörðunum um stöðu raforkustarfsemi á Íslandi sem hluta af innri markaði.

Ísland er skilgreint sem „lítið einangrað raforkukerfi“, sbr. ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar, nr. 146/2005, frá 2. desember 2005, enda nær flutningskerfi raforku ekki yfir landamæri. Stjórnvöld hafa ekki nýtt undanþáguheimildir sem sú staða gat heimilað varðandi innleiðingu annars orkupakka, sbr. lög nr. 58/2008.

Óháð stöðu Íslands sem einangraðs orkukerfis verður að líta til þess hvaða áhrif ívilnanir sem lýst er í þessari kvörtun hafa á viðskipti á innri markaði. Óumdeilt ætti að vera að:

- Ríkisaðstoð sem felst í undanþágu frá fasteignamati og þ.a.l. fasteignasköttum, er til þess fallin að hafa bein áhrif á samkeppnistöðu Íslands gagnvart öðrum samningsaðilum,

¹⁰ <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-010-17-COL.pdf>

¹¹ <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-302-09.pdf>

¹² <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-159-13-COL.pdf>

varðandi staðsetningu orkufreks iðnaðar og annarrar orkufrekrar starfsemi, t.d. gagnavera.

- Afurð íslenskra orkufyrirtæki við raforkuframleiðslu, er auk rafmagns, upprunavottorð á framleiðslu raforku, sbr. lög nr. 30/2008. Íslensk orkufyrirtæki selja upprunavottorð til orkufyrirtækja/framleiðanda innan EES-svæðisins á grunni aðildar að innri markaði.

Önnur neikvæð samkeppnisleg áhrif koma fram á landsvísu, en varða óbeint innri markað og markmið að baki innri markaði.

- Áhrif undanþáguákvæðis 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001 eru mismikil á tegundir raforkuframleiðslu eftir því hve stór hluti fjárfestingar orkuvers fellur undir fasteignamat.
 - Nefnt er til hliðsjónar að í máli Yfirfasteignamatsnefndar nr. 6/2017¹³ var fjallað um fasteignamat vindmylla (vindafllstöðva). Í máli Yfirfasteignamatsnefndar nr. 9/2020¹⁴ var fjallað um fasteignamat stöðvarhúss vatnsaflsvirkjunarinnar Blönduvirkjunar.
- Þá fela áhrifin í sér mismunandi stöðu ólíkra atvinnugreina varðandi kostnað af landnotum og fasteignatengdum fjárfestingum. Aðrar atvinnugreinar þurfa almennt að gera ráð fyrir að fjárfesting í mannvirkjum og hvers kyns landnot með afmörkun lóða, leiði til þess að eignir séu metnar til fasteignamats. Það hefur áhrif á samkeppnislega stöðu.

Vegna óbeinna áhrifa undanþáguákvæðisins verður vikið að hugmyndum um endurskoðun á núverandi löggjöf. Sveitarfélög hafa á þeim vettvangi m.a. bent á óæskileg áhrif þess að tiltekin landnotkun og uppbygging mannvirkja, falli utan almenns fyrirkomulags fasteignamats og fasteignaskattlagningar. Þá hefur verið vísað til samkeppnissjónarmiða sem kvörtun þessi byggir á og að upphafleg rök fyrir undanþágu frá fasteignamati eigi ekki lengur við. Á undanförnum árum hafa starfað starfshópar með fulltrúum ríkis, Sambands íslenskra sveitarfélaga, Samtaka orkusveitarfélaga og samtökum orkufyrirtækja með það hlutverk að endurskoða löggjöfina. Nú síðast á árinu 2021 lauk vinnu starfshóps sem skipaður var af samgöngu- og sveitarstjórnarráðuneytinu. Vinna starfshópanna hefur ekki skilað neinum sameiginlegum tillögum um lagabreytingar.

IV.3. Dulin áhrif – ríkisstuðningur

Kvartandi telur ástæðu til að vekja athygli á því að til staðar geta verið dulin áhrif á starfsumhverfi raforkufyrirtækja sem má rekja til undanþágu frá fasteignamatsskyldu orkufyrirtækja og víðtækari skattaundanþágum sem giltu í áratugi fyrir setningu raforkulaga nr. 65/2003. Í því lagaumhverfi hafði þýðing skráningar fasteigna og fasteignaeinda, sbr. 2. mgr. 3. gr. laga nr. 6/2001, takmarkaða þýðingu varðandi fjárhagslega og skattalega stöðu orkufyrirtækja í opinberri eigu. Framkvæmd fasteignaskráningar varð því ónákvæm og ekki hvatar til að kalla eftir úrbótum. Löggjöf og lagaframkvæmd hefur ekki verið endurskoðuð með heildstæðum hætti hvað varðar skráningu og mat fasteigna með þetta í huga. Sem dæmi eru landnot orkufyrirtækja ekki skráð, t.d. lóðir um vatnsmiðlanir, vatnsfarvegi o.fl., enda er þar ekki

¹³ Sjá, <https://www.stjornarradid.is/gogn/urskurdir-og-alit/-stakur-urskurdur/?newsid=1a190dbc-6071-11e8-942c-005056bc530c&cname=Yfirfasteignamatsnefnd&cid=1839f74a-4215-11e7-941a-005056bc530c>

¹⁴ Sjá, <https://www.stjornarradid.is/gogn/urskurdir-og-alit/-stakur-urskurdur/?newsid=ac674d54-43a0-11eb-812c-005056bc8c60&cname=Yfirfasteignamatsnefnd&cid=1839f74a-4215-11e7-941a-005056bc530c>

um að ræða lóðir undir aflstöðvar, sbr. orðalag 3. tl. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 6/2001. Í mörgum tilfellum hvíla slík óskráð landnot á heimildum til nýtingar lands í opinberri eigu.

Jafnframt er verulegur misbrestur á skráningu orkunýtingarréttinda og fasteignamati þeirra. Með dómi Hæstaréttar nr. 22/2015, frá 8. október 2015, var skorið úr um skyldu til skráningar og fasteignamats vatnsréttinda Kárahnjúkavirkjunar. Skráning og fasteignamat vatnsréttinda vegna þeirrar tilteknu virkjunar fór fram á vegum Þjóðskrár Íslands eftir dóminn. Í kjölfarið hafa nokkur sveitarfélög lagt fram erindi til Þjóðskrár Íslands um skráningu á vatnsréttindum og/eða jarðhitaréttindum sem nýtt eru til raforkuframleiðslu. Þjóðskrá Íslands hefur ekki afgreitt þau erindi og m.a. vísað til mögulegrar endurskoðunar á löggjöf um skattalega stöðu orkufyrirtækja.

Að áliti kvartanda hefur við endurskoðun löggjafar og lagaframkvæmdar við innleiðingu raforkutílskipana sem hófst með setningu raforkulaga nr. 65/2003, ekki verið hugað nægjanlega að þeirri réttarstöðu og venjum sem höfðu skapast þegar raforkustarfsemi á Íslandi var á vegum hins opinbera. Efni kvörtunar þessarar hefur því mikla tengingu við ákvörðun ESA, dags. 25. janúar 2017, sem varðaði notkun á landi og auðlindum í opinberri eigu á vegum raforkuframleiðanda.