

MINNISBLAÐ

Til: Stjórn Sorpu
Frá: LMG slf. / Eva B. Helgadóttir, lögmaður
Dags.: 14. júní 2024
Efni: Krafa ÍAV um vexti af skaðabótakröfu

1. DÓMUR LANDSRÉTTAR

Stjórn Sorpu hefur óskað eftir lögfræðilegri yfirferð yfir stöðu Sorpu í tengslum við vaxtakröfu Íslenskra Aðalverktaka (ÍAV) á hendur Sorpu. Landsréttur kvað upp dóm í málinu nr. 40/2022 þar sem Sorpa var dæmd til þess að greiða skaðabætur að fjárhæð kr. 88.522.278. Kröfu ÍAV um dráttarvexti var vísað frá dómi. Í kjölfarið hófust viðræður milli ÍAV og Sorpu um kröfuna.

2. KRAFA ÍAV UM VEXTI AF DÆMDU TJÓNI

ÍAV setti fram kröfu um skaðabótavexti samkvæmt 8. gr. skaðabótalaga nr. 50/1993 frá 15. maí 2018 til 15. mars 2021 að fjárhæð kr. 8.551.865 og dráttarvexti frá 15. mars 2021 til 13. febrúar 2023 að fjárhæð kr. 39.784.402 eða samtals kr. 48.336.267.

Fyrir hönd Sorpu var þeirri kröfu mótmælt. Sérstaklega var því mótmælt að krafa um skaðabótavexti ætti rétt á sér, þar sem á þá hefði ekki verið minnst áður heldur einungis krafist greiðslu dráttarvaxta, sem var svo vísað frá dómi. Ætti því krafa um skaðabótavexti að vera fallin niður sökum tómlætis.

Eftir mat á þeim hagsmunum sem í húfi eru var það mat lögmannna LMG að hagstætt gæti verið að ljúka málinu með sátt ef að ÍAV væri tilbúið til að deila áhættunni af niðurstöðu málsins með því að helminga kröfu sína. Að höfðu samráði við framkvæmdastjóra og með fyrirvara um samþykki stjórnar SPORPU var á þessum grunni sett fram fyrir hönd Sorpu tillaga að sátt sem fólst í því að Sorpa greiddi kr. 18 milljónir gegn því að ÍAV léti málið niður falla.

ÍAV svaraði því með lækkun niður í 33 milljónir með vísan til verðbólgu og hækkun vísitölu og vísaði til fordæmis sem ÍAV liti svo á að krafa um skaðabótavexti væri ekki niður fallin.

Í kjölfarið var tilvísan fordæmi yfirfarið og þeirri afstöðu Sorpu komið á framfæri að fordæmið væri ekki eins sterkt og ÍAV vildi láta og ítrekuð sú afstaða að einungis dráttarvextir væru til umræðu og í því skyni að ljúka málinu með sátt var sáttatilboð hækkað í 20 milljónir.

Nú hefur borist tillaga að sátt að fjárhæð kr. 26 milljónir. Að sögn lögmanns ÍAV er um lokaboð að ræða og verði ekki á það fallist verði mál höfðað á hendur Sorpu og gerðar ítrustu kröfur um greiðslu skaðabóta- og dráttarvaxta.

Eins og rakið er hér að ofan er ítrasta krafa um 49 milljónir en þá má gera ráð fyrir að þar við bætist krafa um málskostnað, sem ekki er gerð krafa um í þessum viðræðum en myndi vera gerð ef málið fer fyrir dómstóla. Er því ljóst að munur á ítrustu kröfu ÍAV og fyrirbyggjandi sáttaboði er rúmar 22 milljónir.

3. TILLAGA

Eins og áður segir er það hagsmunamat lögmannna LMG að hagstæðast sé að ljúka málinu með sátt ef að ÍAV er tilbúið til að deila áhættunni af óvissu um niðurstöðu dómstóla í máli sem yrði höfðað. Erfitt er að spá fyrir um niðurstöðu dómstóla í slíku máli en þó er hægt að útiloka að dómur myndi sýkna Sorpu að fullu af kröfunni. Ekki síst í ljósi niðurstöðu Landsréttar sem vísaði kröfunni. Gera má því ráð fyrir að dómur kæmist að þeirri niðurstöðu að ÍAV eigi kröfu um dráttarvexti á hendur Sorpu. Þar með má telja líkur á að Sorpa þyrfti að greiða einnig málskostnað ÍAV við að sækja málið fyrir dómstólum. Fyrirbyggjandi tilboð ÍAV fer nálægt því að helminga ítrustu kröfu og er þá ekki tekið tillit til mögulegs málskostnaðar sem félli á þann aðila sem tapaði málinu. Í því ljósi er lagt til að stjórn Sorpu samþykki fyrirbyggjandi sáttaboð ÍAV og ljúki þar með málinu.

Mál ESA nr. 81738, ríkisstyrkur til handa SORPU bs. í formi tekjuskattsundanþágu – tillaga um samþykki fyrirbyggjandi samkomulags um lyktir málsins.

Lagt fram af Haraldi F.T. Klein, lögmanni á stjórnarfundum SORPU bs. þann 1. júlí 2024.

1. Afstaða til fyrirbyggjandi tillögu

Fyrir liggur tillaga að efnislegum forsendum ákvörðunar stjórnar ESA um lyktir þessa máls, háð fyrirvara um samþykki þeirra sveitarfélaga sem eru aðilar að SORPU bs. (SORPU), sbr. bréf LMG lögmannna til ESA, dags. 19. júní 2024 (sjá viðauka I við þetta minnisblað).

Ferli málsins hingað til og efnislegar forsendur þeirrar tillögu sem liggur í framangreindu bréfi er lýst í eftirfarandi greinargerð og fylgigögnum. Þá er þeirri spurningu svarað hvað verði ef ekki er fallist á tillögunu.

Það er mat undirritaðs lögmanns að æskilegt sé að ljúka málinu á þessum grunni með það fyrir augum að eyða óvissu um rekstrarumhverfi SORPU. Þess vegna er lagt til að eftirfarandi tillaga verði samþykkt:

„Stjórn SORPU bs. samþykkir að máli ESA nr. 81738 varðandi ríkisstyrk sem SORPA bs. hefur notið í formi tekjuskattsundanþágu verði lokið á þeim grunni sem lagður er til í bréfi LMG lögmannna til ESA, dags. 19. júní 2024. Lögmönnum félagsins er falið að kynna málið fyrir eigendum samlagsins með viðeigandi hætti og leita afstöðu þeirra til málsins“.

2. Tildrög og ferli málsins

Í kjölfar nafnlausrar ábendingar í febrúar 2018 hóf ESA (EFTA Surveillance Authority) skoðun á því hvort að tekjuskattsundanþága sem SORPA hefur notið skv. 2. tl. 4. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, fæli í sér ríkisaðstoð í skilningi 1. mgr. 61. gr. Samningsins um Evrópska efnahagssvæðið, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið.

Með bréfi, dags. 16. maí 2023, gerði ESA íslenska ríkinu grein fyrir þeirri niðurstöðu að stofnunin teldi framangreinda tekjuskattsundanþága fela í sér ríkisaðstoð að því marki sem hún varðaði svokallaða „efnahagslega starfsemi“ (e.

Economic activity) SORPU Hugtakið „efnahagsleg starfsemi“, má í þessu sambandi, með nokkurri einföldun, skýra sem starfsemi á vegum opinberra aðila sem fer fram á einkaréttarlegum forsendum og felur ekki í sér beitingu opinbers valds.

Stjórn SORPU bs. óskaði álit LMG lögmanna á framangreindri afstöðu ESA. Í minnisblaði, dags. 26. september 2023 (sjá viðauka II við þetta skjal), var fallist á þá megin niðurstöðu ESA að skattundanþága til handa SORPU fæli í sér ríkisaðstoð, þ.e. að því marki sem hún varðaði „efnahagslega starfsemi“. Var þessi niðurstaða kynnt stjórn SORPU sama dag. Í framhaldinu komst stjórn að þeirri niðurstöðu að lagt skyldi til við Menningar- og viðskiptaráðuneytið (ráðuneytið) að hafið skyldi samtal við ESA sem miðaði að því að endurskoða fyrirkomulag tekjuskattsundanþágu samlagsins í ljósi ríkisaðstoðarreglna EES samningsins. Eftir samtal og samráð við ráðuneytið varð úr að LMG lögmenn rituðu ESA bréf, dags. 10. október 2023, sem ráðuneytið gerði að sínu, þar sem tilkynnt var að íslenska ríkið hygðist ekki andmæla afstöðu ESA frekar og óskað væri eftir samtali um viðeigandi úrbætur.

Enn óskaði stjórn SORPU eftir álit LMG lögmanna á því hvaða ráðstafanir gætu talist fullnægjandi til úrbóta. Í minnisblaði, dags. 5. febrúar 2024 (sjá viðauka III við þetta skjal), voru settar fram eftirfarandi leiðir:

- A. að íslenska ríkið breytti viðkomandi undanþáguákvæði í lögum um tekjuskatt þannig að það næði ekki lengur til efnahagslegrar stafsemi SORPU, eða
- B. að SORPA færði efnahagslega starfsemi sína undan lagaákvæðinu sem veitti skattundanþágu með því að koma slíkri starfsemi fyrir í félagi með takmarkaðri ábyrgð eigenda, þ.e. einhverskonar hlutafélagi.

Á fundi stjórnar SORPU þann 6. febrúar 2024 var lögmönnum LMG falið að kynna framangreindar niðurstöður sínar fyrir ráðuneytinu. Með bréfi ráðuneytisins, dags. 3. apríl 2024, var gerð grein fyrir þeirri niðurstöðu skattaskrifstofu fjármálaráðuneytisins að leið A væri að svo stöddu óraunhæf og lagt fyrir að SORPA skyldi vinna eftir leið B, þ.e. að flytja „efnahagslega starfsemi“ sína í félag/lög með takmarkaðri ábyrgð. Var þessi afstaða ráðuneytisins kynnt stjórn SORPU á fundi þann 9. apríl 2024. Á þeim fundi bókaði stjórn eftirfarandi:

„Í ljósi tilmæla menningar- og viðskiptaráðuneytisins, sbr. bréf dags. 3. apríl 2024, felur stjórn SORPU framkvæmdastjóra, í samvinnu við lögmenn félagsins og eftir atvikum aðra sérfræðinga, að hefja undirbúning að tilfærslu allrar efnahagslegrar starfsemi SORPU í félag eða félög með takmarkaðri ábyrgð eigenda, með það að markmiði að koma til móts við bráðabirgðaákvörðun ESA. Framkvæmdastjóra er jafnframt falið að kynna stöðu málsins fyrir eigendum með viðeigandi hætti og kalla eftir afstöðu þeirra.“

Var LMG lögmönnum í framhaldinu falið að vinna nánari greiningu á því hvað starfsemi á vegum SORPU teldist vera „efnahagsleg starfsemi“ á vegum SORPU og útfærslu á efnislegu samkomulagi um nauðsynlegar úrbætur. Lyktaði þeirri vinnu með tillögum í tilvitnuðu bréfi LMG lögmanna, dags. 19. júní 2024, sem ráðuneytið gerði að sínu og ESA hefur fallist óformlega á að geti verið efnislegur grundvöllur að ákvörðun stjórnar ESA um viðeigandi ráðstafanir til úrbóta, sbr. ákvæði 18. gr. bókunar 3 við EES samninginn. Tillögur LMG lögmanna í framangreindu bréfi eru háðar fyrirvara um samþykki aðildarsveitarfélaga SORPU.

3. Efni samkomulags við ESA

Samkomulagið sem liggur fyrir byggir á því að þrír þættir í starfsemi SORPU feli í sér „efnahagslega starfsemi“ í þeim skilningi sem hér á við. Um er að ræða rekstur á:

- 1) Móttöku- og flokkunarstöð í Gufunesi.
- 2) Gas- og jarðgerðarstöðvar á Álfsnesi.
- 3) Urðunarstaðar á Álfsnesi, hvað varðar nýja urðun.

Lagt er upp með að eiginlegur rekstur þessara eininga verði færður í félag/lög í eigu SORPU með takmarkaðri ábyrgð eiganda.

Öll önnur starfsemi SORPU, svo sem rekstur grenndarstöðva og endurvinnslustöðva fyrir hönd sveitarfélaganna, framkvæmd útboða þ.m.t. á flutningi og brennslu brennanlegs úrgangs, verslunarrekstur með vörur til endurnýtingar (Góði hirðirinn), eignarhald á innviðum þ.m.t. eignarhald á fasteignum og tækjum sem tengjast framangreindum þremur einingum, fellur utan þess sem telst vera „efnahagsleg starfsemi“ og þarf því ekki að breyta núverandi rekstrarformi fyrrgreindrar starfsemi vegna afstöðu ESA.

Gert er ráð fyrir að SORPA leigi hinu nýja rekstarfélagi/lögum fasteignir og tæki á markaðskjörum og að innanhússamningar um meðhöndlun rekstrarfélagsins/laganna á úrgangi fyrir SORPU verði gerðir án útboðs að uppfylltum ákvæðum laga um opinber innkaup.

Áréttað skal að framangreindar tillögur fela í sér lágmarksbreytingar til að bæta úr þeirri stöðu varðandi ríkisaðstoð sem ESA hefur gert athugasemdir við. Ekkert í tillögunum kemur í veg fyrir að ákveðið verði að breyta rekstrarfyrirkomulagi SORPU enn frekar eða að fleiri þáttum starfseminnar verði komið fyrir í félagi/lögum með takmarkaðri ábyrgð.

4. Ákvörðun ESA og innleiðing hennar

Ef sveitarfélögin sem að samlaginu standa samþykkja efnislega þær forsendur sem koma fram í bréfi LMG lögmanna, dags. 19. júní 2024, mun ráðuneytið væntanlega kynna tillöguna fyrir ríkisstjórn í framhaldinu og leita afstöðu til hennar, en mál ESA beinist að ísenska ríkinu. Ef tillagan fær brautargengi hjá ríkisstjórn mun stjórn ESA taka ákvörðun um viðeigandi ráðstafanir til úrbóta á grundvelli tillögunnar. Miðað er við að þetta gerist á stjórnarfundum ESA í október 2024.

Tillagan gerir það ráð fyrir því að SORPA fái tvö ár til að innleiða boðaðar breytingar eftir að ákvörðun stjórnar ESA liggur fyrir.

Framkvæmdastjóri SORPU hefur þegar skipað sérstakan vinnuhóp starfsmanna og ráðgjafa til að vinna að greiningu og tillögugerð vegna mögulegrar innleiðingar ákvörðunar stjórnar ESA. Er hópnum ætlað að skila niðurstöðum upp úr áramótum 2024-5.

5. Hvað ef sveitarfélögin samþykkja ekki tillöguna?

Þó að kvörtun til ESA hafi varðað rekstur SORPU þá er ljóst að það er íslenska ríkið sem er gagnaðili ESA í því máli sem er hér til umfjöllunar. Leiðir þetta af þjóðréttarlegu eðli EES samningsins.

Vegna þess að sú leið sem valin hefur verið til lausnar á því máli sem hér er við að fást, sbr. fyrirbyggjandi tillögur, krefst aðgerða af hálfu SORPU og aðildarsveitarfélaga samlagsins er íslenska ríkið háð samþykki þeirra ef leiða á málið til lykta með þeim hætti sem lagt er til. Erfitt er að sjá fyrir sér að íslenska ríkið geti gert SORPU eða aðildarsveitarfélögum samlagsins að breyta rekstrarformi þess án almennrar lagasetningar þar um, sem reynst gæti snúin. Það gæti því orðið ómögulegt fyrir íslenska ríkið að gera samkomulag við ESA á þeim nótum sem hér er rætt án samþykkis sveitarfélaganna. Líklegra er, við þær aðstæður sem þá væru uppi, að sú leið yrði farin að fella niður þá tekjuskattsundanþágu sem SORPA nýtur með breytingu á tekjuskattslögum.

Ef málinu verður ekki lokið með sátt um nauðsynlegar aðgerðir til úrbóta er ESA uppálagt að hefja formlega skoðun á málinu og leggja í framhaldinu fyrir íslenska ríkið að tryggja að umrædd ríkisaðstoð verði afnumin með tilteknum hætti. Eftir slík tilmæli teldist ríkisaðstoðin ólögumæt sem þýðir m.a. að SORPA þyrfti að endurgreiða þann ávinning sem af ríkisaðstoðinni hlýst þar eftir. Ef íslenska ríkið bregst enn ekki við þá yrði ESA að bera málið undir EFTA dómstólinn, hvers niðurstöðu íslenska ríkið er að þjóðarétti skuldbundið að fylgja.

Viðauki I – Bréf LMG lögmanna til ESA, dags. 19. júní 2024

EFTA Surveillance Authority
Avenue des Arts 19H
1000 Brussels
Belgium

Reykjavik, 19 June 2024

Subject: ESA case no. 81738 - Scope of “economic activities” performed by SORPA bs. (SORPA) and proposed measures to counter the existing state aid deriving from the tax exemptions in Iceland applicable to SORPA’s operations.

1. Background

- 1.1. Reference is made to the preliminary view of ESA pursuant to ESA’s letter to the Icelandic Ministry of Finance and Economic Affairs dated 16 May 2023, that certain tax exemptions applicable to SORPA constitute State Aid within the meaning of Article 61(1) of the EEA Agreement (EEA) that are not compatible with the EEA; and the proposed appropriate measures that insofar as SOPRA carries out economic activities it should be subject to income tax.
- 1.2. Further reference is made to a letter from LMG legal services dated 10 October 2023 to ESA, where a request for an amicable resolution to the matter in cooperation with ESA is expressed on behalf of the Icelandic authorities and suggested that a proposal on necessary changes will be formulated in cooperation between the parties.

2. Economic and non-economic activities carried out by SORPA bs.

- 2.1. In para. 42-43 in ESA’s letter from 16 May 2023, the following premises of the judgement of the CJEU TenderNed case (Case T-138/15) is cited in relation to whether the activities of SORPA are considered to be economic or non-economic: *“...to establish the nature of SORPA’s activities, it must be verified whether those activities, by their nature, their aim and the rules to which they are subject, are connected with the exercise of public powers or whether they have an economic character which justifies the application of State aid rules. For this to be established it is necessary to verify whether the activities of SORPA bs. are independent of each other or whether the activities form part of a whole from which they cannot be separated. If the activities can be separated, it is necessary to demonstrate that each activity, taken separately, is connected with the exercise of public powers”.*
- 2.2. In line with the above cited requirements, SORPA has defined four following main activities that can be considered to be independent of each other in its operation:

- i. Services that Local Authorities are as a matter of law exclusively obliged to provide, see Art. 8(1) of the Act on Processing of Waste no. 55/2003¹ (Waste Act), that are defined as the exercise of public powers.
- ii. Services that Local Authorities are as a matter of law obliged to ensure are available, see Art. 8(1) of the Waste Act.
- iii. Public procurement on behalf of the Local Authorities and SORPA's activities as is provided for pursuant to Act no. 120/2016 on Public Procurement (Public Procurement Act).²
- iv. Other duties that Local Authorities are as a matter of law obliged to perform according to the Waste Act or that are the execution of public powers, see Art. 93-95 pursuant to the Local Authorities Act no. 138/2011 on (Local Authorities Act).³

2.3. For fair analysis of the above four main activities the following background to SORPA's incorporation and operations must be observed:

- A. According to Chapter IX of the Local Authorities Act, two or more Local Authorities are entitled to cooperate on the execution of specific municipal tasks if no other legislation stipulates otherwise. If such cooperation includes the assignment of the execution of public powers, it can only happen by the incorporation of co-owned agencies "Byggðasamlag" as per Art. 93 of the Local Authorities Act. The function of the co-owned agencies (Byggðasamlag) is to ensure that the same rules and regulation apply to the co-owned agency as when the Local Authorities would themselves perform the municipal task in question. In Art. 94 of the Local Authorities Act, the operations of schools and fire brigades are referred to as examples of tasks that municipalities may assign to a "Byggðasamlag" to execute on their behalf.
- B. Art 8(1) of the Waste Act provides for the following: "*The local government is responsible for the transport of household waste and must see to it that reception and collection centres are operated for waste generated in the municipality, as the case may be, in cooperation with other local governments*".⁴ In practical application the difference between "responsible for" and "must see to it" is pivotal for the Local Authorities. The former establishes an exclusive duty for Local Authorities to collect household waste which is considered to include the exercise of public powers as it establishes the right and duty for Local Authorities to collect household waste from homes within their administrative boundaries and the right to charge each homeowner a fee for this service irrespective of the use thereof. The latter on the

¹ Icelandic: Lög um meðhöndlun úrgangs nr. 55/2003

² Icelandic: Lög um opinber innkaup nr. 120/2016.

³ Icelandic: Sveitarstjórnarlög nr. 138/2011. Translation of the Act is available here:

<https://www.government.is/lisalib/getfile.aspx?itemid=86cd80de-940e-11e9-9442-005056bc530c>

⁴ Icelandic: "*Sveitarstjórn ber ábyrgð á flutningi heimilisúrgangs og skal sjá um að starfræktar séu móttöku- og söfnunarstöðvar fyrir úrgang sem fellur til í sveitarfélaginu, eftir atvikum í samstarfi við aðrar sveitarstjórnir*".

English translation of the Author.

other hand does not establish exclusive duties for the Local Authorities, as they only have to “ensure” that certain services are in place so that waste that is generated within their administrative boundaries will be received for processing. Art. 14 of the Waste Act provides that private parties are eligible to apply for permits to operate such facilities and have done so to some extent in Iceland.

- 2.4. In respect of the above, the Icelandic authorities are of the view that the execution by a “Byggðasamlag” of tasks that fall under the scope of services that Local Authorities are exclusively obliged to provide by Art. 8(1) of the Waste Act, see item i) in clause 2.2 above, should not be defined “economic activities” within the meaning of Art. 61(1) of the EEA. The Local Authorities, that are owners of SORPA, have tasked SORPA to operate neighbourhood containers⁵ and recycling stations⁶ that are exclusively run for the purpose of collecting of household waste. Both of these operations are considered to be part of the responsibility of Local Authorities to collect household waste pursuant to the Waste Act and is as such mostly paid for separately from municipality funds collected with the exercise of public authority from homeowners.
- 2.5. Services that fall under item ii) in clause 2.2 above, that is services that Local Authorities are obliged to “ensure” are available as per Art. 8(1) of the Waste Act would in the opinion of the Icelandic authorities be considered to be “economic activities” within the meaning of Art. 61(1) of the EEA. In SORPA’s operations this would apply to the operations of a Receiving and Sorting station in Gufunes, a Gas and Compost production facility in Álfsnes and Land fill site in Álfsnes (as far as it regards receiving new waste).
- 2.6. Activities that fall under item iii) of clause 2.2 above, that is public procurement on behalf of the municipalities or SORPA’s operations as is provided for in the Public Procurement Act, would in the opinion of the Icelandic authorities not constitute an “economic activity” of SORPA within the meaning of Art. 61(1) of the EEA. If the Local Authorities would themselves undertake the procurement thereof it would be considered an integral part of the collection and processing of household waste according to the Waste Act. In SORPA’s operations this would apply to e.g. public tender for transport and incineration of household waste etc.
- 2.7. Finally, activities that fall under item iv) of clause 2.2 above, being execution of other duties that municipalities are obliged to perform according to the Waste Act are in the opinion of the Icelandic authorities not to be considered “economic activity” and shall therefore not be defined as an undertaking within the meaning of Art. 61(1) of the EEA. This would apply, for example, in relation to the obligation of Local Authorities to prepare information for the public on waste prevention and the treatment of waste as well as to educate the public about waste sorting, see Art. 24 of the Waste Act. This furthermore includes the obligations of Local Authorities to set regional plans for waste management as stipulated by Art. 6 of the Waste Act, and to monitor closed Land fill sites, see Art. 59 of the Waste Act, and other similar activities.

⁵ Icelandic: Grenndargámar.

⁶ Icelandic: Endurvinnisustöðvar.

3. Proposed appropriate measures to counter the existing state aid deriving from the tax exemptions in Iceland applicable to SORPA's operations.

- 3.1. As cited above the preliminary view of ESA is that in so far that SORPA carries out economic activities, SORPA should be subject to income tax.
- 3.2. The tax exemption that SORPA currently benefits from is pursuant to Art. 4(1) item 2 of the Act on Income Tax no. 90/2003 (Income Tax Act).⁷ The provision states that Local Authorities as well as institutions and companies operated by them and are fully guaranteed by Local Authorities, are exempt from paying income tax.
- 3.3. SORPA as a "Byggðasamlag" is pursuant to Art. 94 of the Local Authorities Act and is fully guaranteed by its Local Authorities. As such, it is exempt from paying income tax via the abovementioned provision.
- 3.4. In light of the above the Icelandic authorities propose as an appropriate measure that SORPA shall establish a limited liability company that will take over the operations of the Receiving and Sorting station in Gufunes, the Gas and Compost production facility in Álfsnes, and the Earth Fill tip in Álfsnes (as far as it regards receiving new waste). As limited liability companies are not exempted from income tax by the Income Tax Act, the new limited liability company will be fully subject to income tax.
- 3.5. Activities that entail the execution of public power and other non-economic activities shall continue to be performed by SORPA as before.
- 3.6. Appropriate actions shall be taken to guarantee that non-domestic waste that is delivered at recycling stations will be separately charged for on behalf of the Receiving and Sorting station in Gufunes and subsequently transferred there.
- 3.7. Real Estate and equipment related to the operations of the Receiving and Sorting station in Gufunes, the Gas and Compost production facility in Álfsnes, and the Earth Fill tip in Álfsnes (as far as it regards receiving new waste) shall either continue to be owned by SORPA and rented to the new company at market price or sold to the new company at market value.

4. Time for implementation

- 4.1. The transfer of operations of the Receiving and Sorting station in Gufunes, the Gas and Compost production facility in Álfsnes, and the Earth Fill tip in Álfsnes (as far as it regards receiving new waste) requires a thorough study of SORPA's infrastructure and contractual obligations. Further the establishment of a limited liability company by SORPA requires a political process. Both these processes are time consuming. Accordingly, it is suggested that SORPA shall have two years to implement the proposed appropriate measures.

⁷ Icelandic: Lög um tekjuskatt nr. 90/2003.

5. Conditions to the proposal

- 5.1. The proposed appropriate measures are conditioned to the political approval of the municipalities that take part in SORPA.

Respectfully,

A handwritten signature in blue ink, appearing to be 'H.F. Klein', with a stylized flourish at the end.

Haraldur Flosi Tryggvason Klein, attorney at law

Viðauki II – Minnisblað LMG lögmanna, dags. 26. 09. 2023

- MINNISBLAÐ -

TRÚNAÐARMÁL

Til: Stjórnar SORPU bs.

Frá: LMG lögmenn slf.
Haraldur Flosi Tryggvason, lögmaður
Oddur Ástráðsson, lögmaður

Dag. útgáfu: 26. september 2023

Efni: Ætluð ólögmet ríkisaðstoð við SORPU í formi almennrar undanþágu frá tekjuskatti. Forúrskurður Eftirlitsstofnunar EFTA, dags. 16. maí 2023..

1 Inngangur

Stjórn SORPU bs. (SORPA) hefur óskað eftir að LMG lögmenn veiti álit sitt á forúrskurði Eftirlitsstofnunar EFTA („ESA“), dags. 16. maí 2023. Í forúrskurðinum kemst ESA að þeirri niðurstöðu að starfsemi SORPU, að því marki sem hún telst „efnahagsleg“, eigi að vera tekjuskattskyld.

Nánar tiltekið lýtur skoðun okkar að því hvort að frekari vörnum verði komið að við ályktun ESA eða hvort málið sé þannig vaxið að gera þurfi breytingar á starfsemi SORPU og/eða þeim lögum sem um hana gilda, í samstarfi við ESA.

Málið hófst með nafnlausri kvörtun sem ESA barst í febrúar 2018, þar sem á því var byggt að almenn undanþága frá tekjuskatti, sem SORPA nýtur sem byggðasamlag á grundvelli 2. tölul. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, feli í sér ólögmeta ríkisaðstoð í skilningi 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins. Kvörtunin barst íslenskum yfirvöldum upphaflega til umsagnar þann 5. mars 2018.

Við vinnslu minnisblaðs þessa var tekið tillit til þeirra varna og skýringa sem íslenska ríkið hefur þegar haldið fram gagnvart ESA og annarra gagna sem okkur hafa borist frá Reykjavíkurborg og SORPU. Skoðun okkar hefur aðallega lotið að reglum EES-samningsins um ríkisaðstoð, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið og viðeigandi dóma- og úrskurðafrankvæmd. Til sérstakrar skoðunar hefur svo verið *Ákvörðun ESA í máli 91/13/COL* („ESAN ákvörðunin“), er varðaði að miklu leyti sambærilega skattaundanþágu í Noregi og breytingar sem gerðar voru þar í landi á skipulagi og lagaumhverfi sorpsamлага.

Í minnisblaðinu er farið kerfisbundið yfir þau skilyrði sem ríkisaðstoð þarf að uppfylla svo að hún teljist lögmet og í samræmi við EES-samninginn, ásamt þeim vörnum sem íslenska ríkið hefur borið við. Þá

veitum við álit okkar á því hvort almenn undanþága SORPU frá tekjuskatti feli í sér ólögmeta ríkisaðstoð í samræmi við forúrskurð ESA eða hvort frekari vörnum verði komið við, einkum í ljósi þeirra skilyrða sem slegið var föstum af Evrópudómstólnum í svonefndu Altmark-máli, *EBD mál nr. C-280/00*, til þess að ríkisaðstoð vegna þjónustu í almannabágu (e. Service in General Economic Interest, „SGEI“) teldist lögmet.

Loks er fjallað um ESAN ákvörðunina í sambærilegu máli í Noregi fyrir fáum árum, þar sem gerðar voru breytingar á skattundanþágu í norskum lögum til að mæta athugasemdum ESA um ólögmeta ríkisaðstoð. Í því samhengi eru settar fram hugleiðingar um þá möguleika sem SORPA og íslenska ríkið hafa til að bregðast við forúrskurði ESA.

2 Samantekt

- Hluti af starfsemi SORPU telst „efnahagsleg“ og að því leyti er SORPA í sambærilegri stöðu og einkaaðilar sem bera fulla skattskyldu vegna starfsemi sinnar;
- Almenn undanþága frá tekjuskatti sem byggðasamlög njóta hér á landi er ekki til þess sniðin að mæta raunkostnaði við rekstur þessarar starfsemi. Af því leiðir að jafnvel þó starfsemin yrði annars talin í almannabágu („SGEI“) samkvæmt Altmark-skilyrðunum, þá er fyrrnefnd undanþága byggðasamlaga hvorki markhæf leið til að styðja starfsemina með fyrirsjáanlegum og gagnsæjum hætti né einugis að því marki sem leiðir af raunverulegum kostnaði við þjónustuna.
- Að okkar áliti virðist því ljóst að gera þurfi breytingar á bæði skipulagi SORPU og íslenskum lögum svo styðja megi við starfsemi SORPU með almannafé án þess að það fari í bága við ríkisaðstoðarreglur EES-samningsins. Við þær breytingar má líta til ESAN ákvörðunarinnar, er varðaði að miklu leyti sambærilega skattaundanþágu í Noregi og breytingar sem gerðar voru þar í landi á skipulagi og lagaumhverfi sorpsamlaga
- Af því máli má að okkar áliti draga eftirfarandi lykilályktanir:
 - Líkur á að ESA muni falla frá þeirri afstöðu að SORPA njóti ólögmetrar ríkisaðstoðar þegar kemur að efnahagslegri starfsemi á samkeppnismarkaði eru hverfandi;
 - Gera þarf skýrari greinarmun í íslenskum lögum á því hvað er lögbindið hlutverk sveitarfélaga við meðhöndlun úrgangs, og hvaða starfsemi er eftirlátin markaðinum.
 - Verulegar líkur eru á að ESA mundi fallast á að starfsemi sem sveitarfélögum er með lögum falið að sinna, og þau hafa því í raun einokunarstöðu um, mætti njóta ríkisaðstoðar í formi skattundanþágu.
 - Sú starfsemi sem eftirlátin er markaðinum, hvort sem henni er sinnt af SORPU eða einkafyrirtækjum, þarf hins vegar að bera fulla skattskyldu.

3 Greining á forúrskurði ESA

1. Samkvæmt 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins er „hvers kyns aðstoð, sem aðildarríki [...] veitir eða veitt er af ríkisfjármunum og raskar eða er til fallin að raska samkeppni með því að ívilna ákveðnum fyrirtækjum eða framleiðslu ákveðinna vara, ósamrýmanleg framkvæmd [samningsins] að því leyti sem hún hefur áhrif á viðskipti milli samningsaðila“.
2. ESA er falið að hafa eftirlit með því hvort aðildarríki EES-samningsins veiti ríkisaðstoð sem fer í bága við þessar reglur. Í úrskurða- og dómaframkvæmd hafa svo stofnanir EES og ESB afmarkað skilyrði ákvæðisins nánar. Samandregið lýtur „prófið“ að eftirtöldum atriðum:
 1. Er veitt aðstoð af ríki, ríkisaðilum eða ríkisfjármunum?
 2. Er þiggjandi aðstoðarinnar fyrirtæki í efnahagslegri starfsemi?
 3. Felur aðstoðin í sér ívilnun eða veitingu forskots?
 4. Er ívilnunin sértæk (e. selective)?
 5. Hefur ívilnunin áhrif á viðskipti og raskar samkeppni?
3. Í þeirri umfjöllun sem hér fer eftir verður farið yfir hvert þessara atriða, með tilliti til dóma- og úrskurðaframkvæmdar, svara ríkisins í málinu og ályktana ESA í forúrskurðinum.

3.1 Er aðstoð veitt af ríki, ríkisaðilum eða ríkisfjármunum

4. Einungis aðstoð sem veitt er, beint eða óbeint, af fjármunum ríkisins fellur undir hugtakið ríkisaðstoð í skilningi 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins. Getur sú ríkisaðstoð tekið á sig margar myndir, þar á meðal birst í formi undanþágu frá tekjuskatti.¹
5. Í svörum sínum hefur íslenska ríkið byggt á því að umrædd skattaundanþága feli ekki í sér veitingu ríkisfjármuna með tilvísun til þess að hún feli ekki í sér eftirgjöf tekna, sem ríkið hefði ella fengið. Því til viðbótar telur ríkið einnig að skattalöggjöf aðildarríkja falli utan gildissviðs EES-samningsins.
6. Í forúrskurði ESA er á því byggt, með vísan til dómaframkvæmdar, að hvers konar minnkuð skattbyrði vegna undanþága eða sérreglna teljist aðstoð veitt af ríkisfjármunum. Þar að auki hefur verið staðfest í framkvæmd ESA að undanþágur frá tekjuskatti komi til skoðunar á grundvelli ríkisaðstoðarreglna EES-samningsins.²
7. Að okkar áliti, byggt á rótgróinni dóma- og úrskurðaframkvæmd stofnana EES-samningsins, er í besta falli langsótt að halda því fram að sú skattaundanþága sem SORPA nýtur, eins og hún birtist í tekjuskattslögum, feli ekki í sér veitingu ríkisfjármuna samkvæmt áðurnefndu ákvæði EES-

¹ Guidelines on the notion of state aid as referred to in Article 61(1) of the EEA agreement, efnisgrein nr. 51.

² Commission notice on the application of the State aid rules to measures relating to direct business taxation, efnisgrein nr. 10.

samningsins. Í þessu samhengi verður einnig að líta til þess að flest ár, a.m.k. síðustu 10 árin, hefur SORPA verið rekin með hagnaði.

3.2 Er þiggjandi aðstoðarinnar í efnahagslegri starfsemi?

8. Reglur EES-samningsins um ríkisaðstoð gilda einungis ef sá aðili er nýtur aðstoðarinnar er í „efnahagslegri starfsemi“ (e. economic activities). Starfsemi þarf að vera efnahagsleg svo að um „fyrirtæki“ (e. undertaking) sé að ræða í skilningi EES-samningsins. Í því samhengi hefur uppbygging, félagaform eða skipulag aðilans enga þýðingu, heldur lýtur kjarni matsins að því hvort aðili sé að einhverju leyti í starfsemi sem telst „efnahagsleg“.
9. Einnig skiptir ekki máli hvort starfsemi aðila sé að öllu leyti efnahagsleg eða einungis að hluta til. Það skiptir því að endingu einungis máli við mat á því hvort starfsemi telst efnahagsleg eða ekki hvort fyrirtækið bjóði fram vörur eða þjónustu á markaði.³
10. Fyrirtæki sem veitir þjónustu í skjóli opinbers valds (e. exercise of public power) fellur almennt ekki undir hugtakið „fyrirtæki“ í skilningi EES-samningsins. Ef hægt er að aðskilja þann hluta starfseminnar frá þeim hluta starfseminnar sem er „efnahagslegur“, flokkast síðarnefnda starfsemin iðulega einungis undir hugtakið „fyrirtæki“. Ef ekki er hægt að aðskilja þessa tvo þætti, þá fellur starfsemin í heild sinni utan gildissviðs ríkisaðstoðarreglnanna. Ef hægt er að aðskilja efnahagslega starfsemi frá þeirri sem er framkvæmd í skjóli opinbers valds, þarf að sýna fram á að hver og einn þáttur í starfsemi sem fyrirtækið sinnir tengist órjúfanlega beitingu opinbers valds svo að starfsemi fyrirtækisins falli í heild sinni utan gildissviðs reglna um ríkisaðstoð.
11. Í svörum sínum til ESA hefur íslenska ríkið byggt á því að starfsemi SORPU sé ekki efnahagsleg og vísar til þess að þjónusta SORPU sé bæði lögbundin og nauðsynleg. Enn fremur ítrekar ríkið í andmælum vegna málsins að sú staðreynd að önnur einkaréttarleg fyrirtæki veiti sambærilega þjónustu bendi ekki eitt og sér til þess að starfsemi SORPU sé „efnahagsleg“.
12. Í forúrskurði ESA er á því byggt að meta þurfi hvort starfsemi SORPU sé samkvæmt eðli sínu tengd framkvæmd opinbers valds eða hvort um sé að ræða efnahagslega starfsemi. Þá þurfi að greina hvort unnt er að aðskilja þá starfsemi SORPU sem er framkvæmd í skjóli opinbers valds annars vegar og hins vegar þá starfsemi sem telst „efnahagsleg“. Ef unnt er að aðskilja þessa þætti starfseminnar sé um leið hægt að álykta að starfsemin sé, í það minnsta að hluta, efnahagslegs eðlis og þar með gildi um hana reglur um bann við ríkisaðstoð.
13. Á það er bent í forúrskurðinum að meginilgangur SORPU sé meðhöndlun úrgangs fyrir sex aðildarsveitarfélög. Aðrir þættir starfseminnar séu m.a. rekstur móttökustöðva og urðunarstaðar.

³ Mál nr. C-222/04 Ministero dell'Economica e delle Finanze v Cassa di Risparmio di Firenze SpA [2006] ECR I-289, efnisgrein nr. 108.

Þá hafi 12 mismunandi deildir SORPU aðskilinn fjárhag. Á það er bent að samkvæmt 14. gr. laga nr. 55/2003 um móttöku úrgangs („MÚL“) eigi einkaaðilar möguleika á að sinna hluta þessarar þjónustu samkvæmt starfsleyfi. Um þann þátt starfseminnar hafi EFTA-dómstóllinn fjallað í ráðgefandi álitinu til Hæstaréttar Íslands í *EFTA, álit 29/15*, sbr. *dóm Hæstaréttar frá 2. febrúar 2017 í máli nr. 273/2015*. Þar var komist að þeirri niðurstöðu að tiltekin starfsemi SORPU, einkum starfræksla „flokkunarmiðstöðva“, væri á samkeppnismarkaði – og þar með „efnahagsleg“. Þá ályktar ESA að það virðist mögulegt að aðskilja þessa starfsemi SORPU, þ.e. þá sem telst „efnahagsleg“, frá þeirri almannaþjónustu sem SORPA sinnir fyrir aðildarsveitarfélög. Á þessum grundvelli kemst ESA svo að þeirri bráðabirgða (e. preliminary) niðurstöðu að minnsta kosti hluti starfsemi SORPU sé „efnahagsleg“.

14. Ekki verður séð að í svörum íslenska ríkisins sé gerð tilraun til að aðskilja rekstur SORPU í annars vegar „efnahagslegan“ og hins vegar „opinberan“ í þessum skilningi. Í því samhengi skal nefna að það er nægilegt að sýna fram á að hluti starfseminnar sé „efnahagslegur“ og að unnt sé að aðskilja hann frá öðrum þáttum starfseminnar. Að okkar áliti og þá með hliðsjón af fyrrnefndum dómi Hæstaréttar og ráðgefandadi álitinu EFTA-dómstólsins, verður forúrskurði ESA því tæpast mótmælt á þessum grundvelli.
15. Eftir stendur að líklega má aðskilja „efnahagslega“ þætti frá annarri starfsemi SORPU og sníða stuðning við starfsemina eftir þeim línnum. Nánar verður fjallað um þennan möguleika síðar í þessu minnisblaði.

3.3 Forskot og þjónusta sem hefur almenna efnahagslega þýðingu

16. Undir hugtakið „forskot“ (e. advantage) samkvæmt 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins fellur allur efnahagslegur ágóði, sem sá aðili er nýtur aðstoðar hefði ekki getað aflað sér undir venjulegum markaðsaðstæðum. Í þessu samhengi er einungis skoðað hvaða áhrif aðstoðin hefur á fyrirtækið, en ekki hvaða sjónarmið búa að baki aðstoðinni. Ef fyrirtækið hagnast á aðstoðinni umfram sem það hefði gert undir eðlilegum markaðsaðstæðum, þá er forskot til staðar.⁴
17. Þó starfsemi reynist vera efnahagsleg, þá kann hún engu að síður að vera undanskilin reglum um ríkisaðstoð, ef um er að ræða þjónustu sem hefur almenna efnahagslega þýðingu („SGEI“), sbr. 2. mgr. 59. gr. EES-samningsins. Aðildarríki hafa umtalsvert svigrúm til að skilgreina ákveðna þjónustu sem SGEI og veita því fyrirtæki er sinnir SGEI viðeigandi aðstoð.⁵
18. Í svörum sínum hefur íslenska ríkið fært fyrir því rök að starfsemi SORPU teljist vera SGEI og vísar því til stuðnings til fyrrnefnds ráðgefandi álits EFTA dómstólsins og dóms Hæstaréttar

⁴ Guidelines on the notion of state aid as referred to in Article 61(1) of the EEA agreement, efnisgrein nr. 67. (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.342.01.0035.01.ENG&toc=OJ:L:2017:342:TOC)

⁵ Commission Decision (EU) 2020/1412 of 2 March 2020 no. SA.32014, efnisgrein 325.

Íslands, sem benda til þess að meðhöndlun úrgangs geti talist vera SGEI, og þar með sé ekki verið að veita „forskot“ með ríkisaðstoð. Einnig vísar ríkið til þeirra umhverfissjónarmiða er búa að baki starfsemi SORPU, til frekari stuðnings þeirrar ályktunar að um SGEI sé að ræða.

19. Evrópudómstólinn sló því föstu í Altmark-málinu að SGEI þurfa að uppfylla fjögur skilyrði svo að ekki sé um ólögmeta ríkisaðstoð að ræða í skilningi 107. gr. TFEU og þar með 61. gr. EES-samningsins.⁶ Skilyrði þessi eru eftirfarandi:

1. fyrirtæki, sem nýtur greiðslna úr ríkisreknu kerfi sem sett er á fót til að fjármagna þjónustu með almenna efnahagslega þýðingu, verður að hafa hlotið formlega heimild til að inna þá þjónustu af hendi, og skýrar kvaðir verða að gilda um þjónustuna;
2. ákveða verður fyrir fram, og á hlutlægan og gagnsæjan hátt, hvaða forsendur skuli ráða útreikningi endurgjaldsins, til þess að forðast að það leiði til efnahagslegs hagræðis fyrir styrkta fyrirtækið á kostnað keppinauta;
3. endurgjaldið má ekki vera umfram það sem þarf til að mæta, að fullu eða að hluta, útgjöldum sem fylgja því að sinna þjónustunni sem hefur almenna efnahagslega þýðingu, að teknu tilliti til tekna sem koma á móti og eðlilegrar hagnaðarkröfu;
4. ef styrkta fyrirtækið er ekki valið á grundvelli opinbers innkaupaferlis verður ákvörðun um það hversu hátt endurgjaldið þarf að vera að byggjast á greiningu sem sýnir hvaða kostnaður hefði fallið til hjá dæmigerðu, vel reknu fyrirtæki vegna vinnu við að inna kvaðirnar af hendi, að teknu tilliti til tekna sem koma á móti og eðlilegrar hagnaðarkröfu.

20. Varðandi fyrsta skilyrðið, þá verður að telja sennilegt að meðhöndlun úrgangs sé í eðli sínu SGEI og fær sú röksemd meðbyr bæði hjá EFTA-dómstólnum og Hæstarétti Íslands. Því til viðbótar verður einnig að telja sennilegt að meta verði að SORPA sinni þessari starfsemi á grundvelli skýrrar heimildar, þ.e. á grundvelli MÚL og starfsleyfis.

21. Í öðru skilyrðinu felst að forsendur aðstoðarinnar þurfi að vera ákveðnar fyrir fram, bæði á hlutlægan og gagnsæjan hátt. Skilyrðið gerir ekki kröfu um að ákveðið reiknilíkan liggja þar að baki, heldur þarf einungis að vera skýrt frá upphafi hvernig endurgjaldið er ákveðið. Skattaundanþágan sem SORPA nýtur kveður einungis á um að fyrirtæki og stofnanir með ótakmarkaða ábyrgð og í eigu sveitafélaga þurfi ekki að greiða tekjuskatt. Almenn undanþága um fyrirtæki og stofnanir fyrirtækja sveitarfélaga tekur því ekki mið af þeim kostnaði sem SORPA þarf að bera við framkvæmd verkefna sinna. Undanþágan er ekki heldur takmörkuð við þá starfsemi SORPU sem

⁶ Dómur Evrópudómstólsins frá 24. júlí 2003 nr. C-280/00, *Altmark Trans*, efnisgrein nr. 87 til 93.

er ekki á samkeppnismarkaði. Hvorki verður því séð að undanþágan sé nægilega sértæk til að uppfylla þetta skilyrði né eru forsendur hennar afmarkaðar með nægilega skýrum hætti.

22. Þriðja skilyrðið gerir þá kröfu að aðstoðin fari ekki umfram þann kostnað sem felst í veitingu þjónustu sem hefur almenna og efnahagslega þýðingu. Líkt og vikið var að í öðru skilyrðinu, þá er skattaundanþágan almenn og gerir ekki greinarmun á þeirri starfsemi SORPU sem er á samkeppnismarkaði annars vegar og þeirri sem er ekki á samkeppnismarkaði hins vegar. Skattaundanþágan, eins og hún birtist í lögum, tryggir því ekki að SORPA fái ekki aðstoð umfram þann kostnað sem fellur til við veitingu þjónustunnar. Því til viðbótar tekur skattaundanþágan ekki tillit til þeirra tekna sem SORPA aflar við gjaldtöku vegna þjónustu sinnar.
23. Fjórdða skilyrðið kveður á um viðmið aðstoðarinnar, sem skal byggjast þeim kostnaði sem hefði fallið til hjá dæmigerðu og vel reknu fyrirtæki við að sinna þeirri þjónustu sem niðurgreidd er með ríkisaðstoð. Ef ekki er unnt að bjóða þjónustuna út er eðlilegt að miða aðstoðina við hefðbundið markaðsverð þjónustunnar.⁷ Þegar því markaðsverði er ekki til að dreifa, er hægt að miða við önnur dæmigerð og vel rekin fyrirtæki. Það er undir aðildarríkjum komið að skilgreina hvað felst í hugtakinu „dæmigert og vel rekið fyrirtæki“. Íslenska ríkið skilaði ekki inn upplýsingum til ESA um hvort slíkur samanburður hafi farið fram, en áréttá ber að samanburðurinn takmarkast ekki við önnur fyrirtæki innan Íslands, heldur er einnig hægt að taka mið af fyrirtækjum í öðrum aðildarríkjum EES/ESB.⁸
24. Í öllu falli er ljóst að almenn skattundanþága til handa SORPU stenst ekki annað og þriðja Altmarkskilyrðið. Til að þjónusta teljist SGEI og þar með undanþegin reglum um ríkisaðstoð þurfa öll skilyrðin að vera uppfyllt. Jafnvel þó þjónusta SORPU kunni að hafa almenna og efnahagslega þýðingu, þá telst aðstoðin engu að síður fela í sér „forskot“ í skilningi 61. gr. EES-samningsins.

3.4 Er ívilnunin sértæk (e. selectivity)

25. Það er hugtaksskilyrði ólögmatrar ríkisaðstoðar samkvæmt 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins að aðstoðin sé til þess fallin að ívilna ákveðnum fyrirtækjum umfram önnur. Það fer eftir atvikum hverju sinni hvernig matið á þessu skilyrði fer fram, en í þeim tilvikum þar sem aðildarríki veitir tilteknum aðilum sem uppfylla ákveðin skilyrði ívilnun, þarf að framkvæma þriggja þrepa mat.⁹

1. Í fyrsta lagi þarf að afmarka viðmiðunarkerfi, þ.e. hvaða almennu reglur og hlutlægu viðmið gilda.

⁷ Application of the state aid rules to compensation granted for the provision of services of general economic interest, efnisgrein 69.

⁸ Ibid., efnisgrein 74.

⁹ Guidelines on the notion of state aid as referred to in Article 61(1) of the EEA agreement. (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.342.01.0035.01.ENG&toc=OJ:L:2017:342:TOC), efnisgrein nr. 127-128.

2. Í öðru lagi þarf að meta hvort tiltekin ráðstöfun feli í sér frávik (e. derogation) frá viðmiðunarkerfinu. Þannig telst það frávik ef tilteknir aðilar eru í betri stöðu en aðrir sem annars eru í sambærilegri stöðu, bæði eiginlega og lagalega (e. legal and factual situation).
 3. Í þriðja lagi þurfa málefnalegar ástæður að búa að baki frávikinu, með hliðsjón af eðli viðmiðunarkerfisins.
26. Í bréfum sínum til ESA hafnaði ríkið því að verið væri að ívilna SORPU sérstaklega, fram yfir önnur fyrirtæki. Ríkið taldi SORPU ekki vera í sambærilegri stöðu og einkarekin fyrirtæki þar sem SORPA starfaði á grundvelli laga og sinnti lögbundnum skyldum. Enn fremur ítrekaði ríkið að í því fælist beiting opinbers valds, ólíkt því sem er fyrir hendi þegar einkarekin fyrirtæki sinna sambærilegri starfsemi.
27. Varðandi fyrsta atriðið, þá telst viðmiðunarkerfið vera lög nr. 90/2003 um tekjuskatt. Það er það reglakerfi sem mælir fyrir um það með almennum hætti hvernig rekstraraðilar greiða tekjuskatt af hagnaði sínum. Þetta má telja óumdeilanlegt.
28. Varðandi annað atriðið bendir ESA á að dómstóll ESB hafi komist ítrekað að þeirri niðurstöðu að tæknileg atriði geti ekki verið ráðandi um hvort ráðstöfun telist fela í sér frávik, með því að setja almenn og hlutlæg viðmið, heldur skuli metið hvort efnisleg niðurstaða sé að tilteknir aðilar séu í raun í betri stöðu en aðrir sem geti sinnt sömu starfsemi, í ljósi markmiða viðmiðunarkerfisins. Íslenska ríkið hefur byggt á því í svörum sínum að SORPA sé ekki í sambærilegri stöðu, hlutránt séð, og einkaaðilar sem sinna að marki sambærilegum rekstri, þar sem sveitarfélögunum – þar með SORPU -hefur með lögum verið falið að sinna tiltekinni starfsemi. ESA byggir á móti á því að meginregla laga um tekjuskatt er að lögaðilar beri skattskyldu og að SORPA, sem lögaðili sem rekur efnahagslega starfsemi, væri skattskyld, ef ekki kæmi til undanþágunnar. Þá tekur ESA sérstaklega fram að SORPA sé að öðru leyti í sambærilegri stöðu og skattskyldir aðilar, í það minnst hvað viðkemur þá þætti starfseminnar sem einkaaðilar mega og geta sinnt og vísar um það til 14. gr. MÚL.
29. Varðandi þriðja atriðið þá telst það ekki frávik í þessum skilningi ef málefnalegar ástæður réttlæta það. Þetta atriði virðist ekki hafa fengið sérstaka umfjöllun í bréfum íslenska ríkisins til ESA. ESA bendir þó á að til að unnt sé að réttlæta frávik með málefnalegum ástæðum þurfi þær, samkvæmt dómaframkvæmd, að byggjast á sjónarmiðum um röklegt samhengi viðmiðunarkerfisins og ganga svo skammt sem verða má í því skyni. Þannig metur ESA þetta atriði þannig að almenn undanþága frá skattskyldu, að minnsta kosti hvað viðkemur efnahagslegri starfsemi SORPU, geti ekki verið réttlætt með sjónarmiðum um röklegt samhengi tekjuskattkerfisins, þar sem önnur fyrirtæki í sama geira bera fulla skattskyldu.

30. Að okkar álit er óumdeilanlegt að það viðmiðunarkerfi sem hér er til skoðunar er tekjuskattskerfið og þær reglur sem mæla fyrir um hvernig rekstraraðilar skuli greiða tekjuskatt. Að því marki sem SORPA rekur starfsemi sem telst lögboðin og einkaaðilar sinna ekki, kunna hlutræn sjónarmið að leiða til þess að réttlætanlegt sé að SORPA greiði ekki tekjuskatt af þeim hluta starfseminnar. Hins vegar, að því marki sem SORPA er í „efnahagslegri“ starfsemi og einkaaðilar eru eða gætu starfað í samkeppni, er að okkar álit tæpt að rökstyðja að hlutræn sjónarmið réttlæti að SORPA greiði ekki tekjuskatt. Sjónarmið um réttlætanleg frávík eiga ekki við, þar sem þau lúta að röklegu samhengi skattkerfisins fremur en meintri sérstöðu SORPU.

3.5 Hefur ívilnunin áhrif á viðskipti og raskar samkeppni (e. threaten to distort competition and affect trade)

31. Aðstoð fellur undir ákvæði 1. mgr. 61. gr. EES-samningsins ef hún er til þess fallin að raska samkeppni með því að ívilna ákveðnum fyrirtækjum eða framleiðslu ákveðinna vara. Aðstoð telst vera til þess fallin að raska samkeppni, ef hún er þess eðlis að hún er líkleg (e. liable) til þess að styrkja stöðu styrkta aðilans, í samanburði við önnur fyrirtæki sem hann er í samkeppni við. Það er ekki gerð krafa um að aðili er nýtur aðstoðar auki við rekstur sinn eða efli markaðsstöðu sína. Þvert á móti nægir það að aðstoðin geri aðila kleift að viðhalda sterkari samkeppnistöðu.¹⁰

32. Áðurnefnt skilyrði gildir einungis að því leyti sem möguleg röskun á samkeppni kann að hafa áhrif á viðskipti á milli samningsaðila, þ.e. aðildarríkja EES/ESB. Í þeim efnum þarf ekki að sýna fram á að aðstoð hafi raunveruleg áhrif á viðskipti á milli samningsaðila, heldur þarf hún einungis að vera til þess fallin.¹¹ Aðstoð kann að uppfylla þetta skilyrði, jafnvel þó aðilinn er nýtur aðstoðarinnar stundi ekki viðskipti við fyrirtæki í öðrum aðildarríkjum, enda kann aðstoðin að takmarka möguleika fyrirtækja í öðrum aðildarríkjum til að komast inn á íslenska markaðinn.¹² Við matið þarf ekki að skilgreina markaðinn eða meta ítarlega þau áhrif sem aðstoðin kann að hafa. Nægilegt er að sýna fram á að aðstoðin sé bæði til þess fallin að raska samkeppni og hafa áhrif á viðskipti á milli samningsaðila.

33. Ríkið tekur fram í sínum vörnum að skattaundanþágan gildi einungis innanlands, ásamt því að ESA hafi ekki sýnt fram á að aðstoðin sé til þess fallin að raska samkeppni og hafa áhrif á viðskipti milli samningsaðila (e. merely hypothetical and presumed).

¹⁰ Guidelines on the notion of state aid as referred to in Article 61(1) of the EEA agreement. (https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.342.01.0035.01.ENG&toc=OJ:L:2017:342:TOC), efnisgrein nr. 187-189.

¹¹ Ibid., efnisgrein nr. 190.

¹² Dómur Evrópudómstólsins frá 14. janúar 2015 nr. C-518/13, *Eventech V The Parking Adjudicator*, efnisgrein nr. 67.

34. Af dómafrankvæmd má álykta að ekki þurfi mikið til svo aðstoð uppfylli þetta skilyrði. Fyrir liggur að SORPA flytur úrgang út til annarra aðildarríkja. Enn fremur hyggst SORPA í náinni framtíð flytja brennanlegan úrgang út til aðildarríkja til brennslu. Þá rekur SORPA móttökustöðvar sem einkaaðilar geta líka rekið á grundvelli starfsleyfis skv. 14. gr. MÚL., bæði félög frá öðru aðildarríki og íslensk félög.
35. Þá verður ekki hér fram hjá því litið að í áðurnefndum dómi Hæstaréttar í máli nr. 273/2015 var því slegið föstu að SORPA væri í ráðandi stöðu á markaði fyrir móttöku og flokkun úrgangs og ár markaði fyrir förgun hans. Það verður því að telja að skattaundanþágan veiti SORPU að minnsta kosti aukna möguleika á að viðhalda markaðsstöðu sinni, í samanburði við önnur fyrirtæki á sama markaði sem njóta ekki slíkrar skattaundanþágu.
36. Það er því okkar ályktun að skattundanþága SORPU, hvað varðar að minnsta kosti rekstur móttökustöðva og viðskipti með úrgang innan EES, sé til þess fallin, í skilningi skilyrðisins, að bæði raska samkeppni og hafa áhrif á viðskipti á milli samningsaðila.

3.6 Felur almenn undanþága SORPU frá tekjuskatti í sér ólögmeta ríkisaðstoð?

37. Í ljósi framangreindrar yfirferðar um skilyrði og viðmið ríkisaðstoðarreglna EES-samningsins teljum við að ESA hafi þegar tekið til nokkuð vandlegar skoðunar þau sjónarmið sem annars gætu leitt til þess að það verði látið óátalið áfram að SORPA njóti almennrar undanþágu frá tekjuskattsskyldu. Eftir standa þessar lykilályktanir:

- a) Hluti af starfsemi SORPU telst „efnahagsleg“ og að því leyti er SORPA í sambærilegri stöðu og einkaaðilar sem bera fulla skattskyldu vegna starfsemi sinnar;
- b) Almenn skattundanþága frá tekjuskatti sem SORPA nýtur er ekki til þess sniðin að mæta raunkostnaði við rekstur starfsemi SORPU og af því leiðir að jafnvel þó hún yrði annars talin í almannaðágu (SGEI) samkvæmt Altmark-skilyrðunum, þá er undanþágan ekki markhæf leið til að styðja þá starfsemi með fyrirsjáanlegum og gagnsæjum hætti og aðeins að því marki sem leiðir af raunverulegum kostnaði við þjónustuna.
- c) Að okkar áliti virðist því ljóst að gera þurfi breytingar á bæði skipulagi SORPU og íslenskum lögum svo styðja megi við starfsemi SORPU með almannafé án þess að það fari í bága við ríkisaðstoðarreglur EES-samningsins.

4 Mögulegar úrbætur og norska leiðin

38. Þegar rýnt er í hvaða úrbætur kunna að vera mögulegar svo að styðja megi við starfsemi SORPU með skattundanþágu eða með öðrum hætti er nærtækt að lítatil ESAN ákvörðunarinnar, er varðaði

að miklu leyti sambærilega skattaundanþágu í Noregi og breytingar sem gerðar voru þar í landi á skipulagi og lagaumhverfi sorpsamlaga.

4.1 Forsaga málsins

39. Málið hófst með því að ESA sendi norskum yfirvöldum bréf þann 20. maí 2011. Samkvæmt bæði þágildandi og gildandi norskum lögum um meðhöndlun úrgangs hvílir sú skylda á sveitarfélögum að safna heimilisúrgangi frá eigin borgurum. Fara sveitarfélögin með einokun á þessum markaði, en þau geta einnig útfært þessa þjónustu í gegnum eigin félög eða boðið þessa þjónustu út. Þetta er hið lögbundna hlutverk sveitarfélaganna.
40. Einkaaðilum var hins vegar heimilt að safna rekstrarúrgangi. Í kjölfarið hvíldi sú skylda á slíkum aðilum að koma úrgangi til viðurkenndra móttökustöðva, eða að koma úrganginum í endurvinnslu. Einkaaðilum var því heimilt að safna og meðhöndla rekstrarúrgang, án sérstaks leyfis frá sveitarfélaginu.¹³
41. Sveitarfélög, og önnur félög í þeirra eigu, voru talin starfa á markaði á því leyti sem þau veittu þjónustu í tengslum við söfnun eða meðhöndlun rekstrarúrgangs, eða buðu þá þjónustu út. Á þeim tíma var ekki kveðið á um að sveitarfélög þyrftu að aðskilja reikningshald lögbundnu þjónustunnar og þjónustunnar sem var á markaði.
42. Meðal þeirra aðila sem sinntu meðhöndlun úrgangs voru svokölluð KF-félög (n. kommunale foretak). KF-félögin eru eins konar framlenging af sveitarfélaginu og um flest sambærileg íslenskum byggðasamlögum. Þágildandi skattaundanþága kvað á um að sveitarfélög og KF-félög voru undanþegin tekjuskatti samkvæmt almennri undanþágu í skattalögum. Önnur félög í eigu sveitarfélaga voru hins vegar tilgreind sérstaklega sem skattskyld félög í norskum skattalögum. Að þessu leyti er málið sambærilegt máli SORPU, enda í báðum tilvikum að ræða félög í opinberri eigu sem hafa fengið almenna skattaundanþágu og veita þjónustu sína á samkeppnismarkaði.
43. Ákveðið sorphirðugjald var einnig innheimt frá notendum þjónustunnar, af þeim aðilum sem sinntu sorphirðunni, hvort sem um var að ræða opinberan aðila eða einkaaðila. Gjaldinu var ætlað að standa undir þeim kostnaði sem fólst í veitingu þjónustunnar ef hið opinbera veitti þjónustuna, en á grundvelli útboðsverðs ef þjónustan var rekin einkaaðila. Vert er að taka fram að íbúar báru skyldu samkvæmt lögum til að greiða þetta gjald. Gjaldataka opinberra aðila er sinntu þessari þjónustu var iðulega framkvæmd á grundvelli leiðbeininga frá norska umhverfisráðuneytinu, en þessar leiðbeiningar voru hins vegar ekki skuldbindandi að lögum og bar sveitarfélagunum því ekki

¹³ Athuga ber að aðgreining á heimilisúrgangi og rekstrarúrgangi er öðruvísi en hér á Íslandi. Heimilisúrgangur er allur úrgangur sem stafar frá heimilum, á meðan rekstrarúrgangur er allur sá úrgangur sem kemur frá fyrirtækjum og opinberum stofnunum.

skylda til að fara eftir þeim. Þar af leiðandi var sorphirðugjaldið ekki reglulega endurskoðað með það í huga að gjaldtakan skyldi einungis mæta þeim kostnaði sem féll til við veitingu þjónustunnar.

44. Athugun ESA laut annars vegar að sorphirðugjaldinu og hins vegar skattaundanþágunni, áhersla verður lögð á hið síðarnefnda hér.

4.2 Greining ESA og samanburður við mál SORPU

45. Mál þetta er sambærilegt máli SORPU að því leyti að í báðum tilvikum er um að ræða almenna skattaundanþágu til fyrirtækja er sinna að hluta starfsemi á samkeppnismarkaði.
46. Ólíkt máli SORPU var í Noregi gerður skýr greinarmunur á annars vegar lögbundinni þjónustu sem sveitarfélögunum var skylt að sinna og hins vegar þjónustu sem einkaaðilar gátu einnig sinnt. Lögbundna þjónustan, sem sveitarfélögum bar að sinna samkvæmt norskum lögum um meðhöndlun úrgangs var söfnun og meðhöndlun heimilisúrgangs hjá íbúum sínum. Á þeim vettvangi voru sveitarfélagöin talin njóta lagalegrar einokunar. Á hinn bóginn töldust þau vera á markaði að því leyti sem þau meðhöndluðu rekstrarúrgang eða heimilisúrgang frá öðrum sveitarfélögum. ESA féllst því á að starfsemi sveitarfélaga væri „fyrirtæki“ (e. undertaking) að því leyti sem starfsemi þeirra væri á markaði.
47. ESA vísaði einnig til þess að efnahagsleg starfsemi sveitarfélaganna var ekki aðskilin frá óefnahagslegri starfsemi þeirra. Enn fremur taldi ESA þessa stöðu geta leitt til þess að lögbundna og óefnahagslega starfsemin væri að niðurgreiða þá efnahagslegu starfsemi sem veitti þjónustu á markaði (e. cross-subsidisation).
48. Mál þetta er því frábrugðið máli SORPU að því leyti að sveitarfélögin í Noregi fóru með lagalega einokun í ákveðnum tilvikum. Varðandi starfsemina á markaði er málið hins vegar keimlíkt máli SORPU, enda er í báðum tilvikum um almenna skattaundanþágu að ræða sem nær til fyrirtækja er veita þjónustu á markaði. Þá gerði ESA jafnframt athugasemdir við það að sveitarfélögin höfðu ekki aðskilið þessa tvo þætti í starfsemi sveitarfélaganna.
49. ESA vísaði til þess að skattaundanþágan beindist einungis að sveitarfélögum og þar af leiðandi einnig KF-félögum þeirra. Aðrir aðilar er sinntu sorphirðu, t.d. einkareknir aðilar er meðhöndluðu rekstrarúrgang, nytu ekki slíkrar skattaundanþágu. Þar af leiðandi var einungis ákveðnum fyrirtækjum á markaði ívilnað, þ.e. sveitarfélögum og KF-félögum.
50. Þetta atriði er sambærilegt máli SORPU, enda í báðum tilvikum einungis ákveðnum aðilum á markaði veitt undanþágu frá skatti með almennum hætti. Þannig taldi ESA að einungis væri verið að ívilna sveitarfélögum og KF-félögum að því leyti sem þau störfuðu á markaði.
51. ESA gerði tillögur að breytingum, sem myndu tryggja að norskar reglur á sviðinu væru í samræmi við ákvæði EES-samningsins. Tillögurnar voru eftirfarandi:

1. Aðilar í opinberri eigu sem sinna meðhöndlun úrgangs skulu halda fjárhag þeirrar starfsemi sem sinnir lögbundnum verkefnum aðskildum frá annarri starfsemi. Fastur kostnaður skal einnig skiptast hlutfallslega á milli annars vegar lögbundinnar starfsemi og hins vegar annarrar starfsemi.
2. Tryggja skal fullnægjandi eftirlit með því að farið sé að reglum um útreikning gjalda.
3. Tryggja skal að félög í opinberri eigu sem sinna meðhöndlun úrgangs ákveði ekki sjálf gjaldskrá sína, fremur að sú ákvörðun sé tekin á hærra stigi innan sveitarfélagsins.
4. Öll félög í opinberri eigu sem stunda efnahagslegan atvinnurekstur skulu greiða tekjuskatt, óháð því hvernig þau eru skipulögð.

52. Norska ríkið samþykkti með bréfi þann 25. mars 2013 að breyta regluverki sínu til samræmis við tillögur ESA, en þær voru sambærilegar tillögum sem ríkið var þegar búið að kynna fyrir ESA.

4.3 Norskur réttur fyrir breytingar

53. Í þágildandi ákvæði 29. gr. norskra laga um meðhöndlun úrgangs var sveitarfélögum gert skylt að reka móttökustöð, þar sem heimilisúrgangur frá íbúum þess væri meðhöndlaður. Þar að auki, samkvæmt 30. gr. laganna, bar sveitarfélögum skylda til þess að safna heimilisúrgangi frá eigin íbúum. Sveitarfélögin fóru því með einokun á söfnun og meðhöndlun úrgangs eigin íbúa en var heimilt að bjóða þjónustuna út samkvæmt almennum reglum.
54. Í 32. gr. laganna var kveðið á um að aðilum er hirða rekstrarúrgang bæri skylda til að skila honum til viðeigandi móttökustöðva, nema unnt væri að endurnýta úrganginn á annan hátt. Sveitarfélögum var því ekki falið meðhöndlun rekstrarúrgangs sérstaklega með lögum og fór því sú þjónusta fram á samkeppnismarkaði þar sem bæði opinberir- og einkaaðilar veittu þjónustu.
55. Samkvæmt 28. gr. laganna er rekstrarúrgangur skilgreindur sem allur sá úrgangur sem stafar frá fyrirtækjum og opinberum stofnunum. Heimilisúrgangur er hins vegar sá úrgangur sem stafar frá heimilum. Virðist eini greinarmunurinn vera hvaðan úrgangurinn kemur, ekki hvers eðlis hann er.
56. Í c-lið 2-30. gr. norsku skattalaganna var tekið fram að sveitarfélög og fylki væru undanþegin tekjuskatti. Í þessu fólst einnig að KF-félög, sem eru hluti af sveitarfélaginu, væru undanþegin tekjuskatti.
57. Einkahlutafélag sem sveitarfélög stofnuðu til væru skattskyld, sbr. a- og g-lið 2-2. gr. norskra skattalaga. Skattayfirvöld Noregs töldu þó að starfsemi sem slík félög sinntu, sem er væri efnahagsleg, gæti í eðli sínu verið skattfrjáls sbr. 2-32. gr. norskra skattalaga.

4.4 Breytingar sem gerðar voru í kjölfar ESA-málsins

58. Í kjölfar málsins voru gerðar töluverðar breytingar á löggjöf er varðaði meðhöndlun úrgangs af hálfu sveitarfélaga.
59. Fyrst og fremst var skattaundanþágunni breytt að því leyti að allir, þ. á. m. sveitarfélög og KF-félög, þurfa nú að greiða skatt af þeim tekjum sem myndast við meðhöndlun úrgangs á samkeppnismarkaði. Í því felst söfnun og meðhöndlun rekstrarúrgangs og heimilisérgangs frá öðrum sveitarfélögum þar sem samkeppni ríkir. Í norsku lögnum er notað hugtakið „avfallshandtering“ sem nær yfir allt ferlið við meðhöndlun úrgangs, þ.e. söfnun úrgangs, flutning, móttöku, geymslu, umbreytingu í varma/rafmagn/metan og „etterkontroll“. Skattaundanþágan heldur hins vegar velli hvað varðar útfærslu lögbundinna verkefna sveitarfélaga, þ.e. söfnun og meðhöndlun úrgangs frá eigin íbúum. Ákvæði c-liðar 2-5. gr. norskra skattalaga er nú svohljóðandi:

Kommunene har plikt til å svare skatt av...

c. inntekt knyttet til avfallshandtering, herunder innsamling, transport, mottak, oppbevaring, behandling, etterkontroll av avfall mv., samt inntekt fra omsetning og levering av produkter av avfall, herunder elektrisk energi og fjernvarme mv. Dette gjelder likevel ikke håndtering av husholdningsavfall fra kommunens egne innbyggere, som utgjør kommunens lovpålagte plikt etter forurensningsloven §§ 29, 30 og 31, jf. § 34. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i første og annet punktum, herunder gi regler om definisjon av avfallshandtering og om den nærmere fordeling av inntekter og kostnader mellom den skattefrie og den skattepliktige delen av avfallshandteringen, samt om begrensning av fradragsrett for renter etter skatteloven § 6-40 fjerde ledd.

60. Sveitarfélög njóta þó áframhaldandi skattfrelsis almennt, nema í þeim tilvikum sem tilgreind eru sérstaklega. Meðal þeirra tilvika er ofangreint ákvæði.
61. Ekki voru gerðar markverðar breytingar á lögbundnum verkefnum sveitarfélaga eða norskum lögum um meðhöndlun úrgangs. Reglugerð um meðhöndlun úrgangs (n. avfallsforskriften) hefur þó verið uppfærð í kjölfar málsins, og varða þær breytingar aðskilnað þeirra verkefna sem eru lögbundin frá þeim sem eru það ekki.
62. Í ákvæði 15-3. gr. reglugerðarinnar er áréttað að gjöld sem innheimt eru fyrir hina lögbundnu þjónustu skulu svara til þess kostnaðar sem felst í því að veita þjónustuna að fullu. Einungis sá kostnaður og þær tekjur sem falla til við framkvæmd hinna lögbundnu þjónustu skulu liggja til grundvallar við útreikning gjaldskrár. Eina mikilvægustu breytinguna má finna í 15-4. gr. reglugerðarinnar, en þar er kveðið á um að sveitarfélög skulu halda aðskilið reikningshald fyrir meðhöndlun úrgangs samkvæmt lögbundnum skyldum sínum. Það þurfa að liggja fyrir skýr skil á milli bókhalds fyrir þá starfsemi sem fer fram á markaði annars vegar og hins vegar þá sem fer fram á grundvelli lögbundinna skyldna. Enn fremur tryggir ákvæði 15-5. gr. að ef til þess kemur að

lögbundni þáttur starfseminnar niðurgreiðir þann hluta sem fer fram á markaði að einhverju leyti, skal endurgreiða þá fjárhæð að fullu.

63. Í dag greiða því norsk sveitarfélög og þar með talin KF-félög þeirra tekjuskatt af öllum þeim tekjum sem falla til við veitingu meðhöndlun úrgangs á markaði. Að sama skapi er lögbundni þátturinn í starfsemi sveitarfélaga er lýtur að meðhöndlun úrgangs aðskilinn frá þeim þætti sem er ekki lögbundinn.

4.5 Möguleg viðbrögð SORPU og íslenska ríkisins í ljósi norska málsins

64. Um aðkomu og skyldur sveitarfélaga hér á landi er fjallað í ákvæðum MÚL og þá einkum 8. og 14. gr. laganna líkt og að framan hefur verið rakið. Ákvæði 8. gr. MÚL hefur einna helst tekið mið af 7. gr. tilskipunar 91/156/EBE, um breytingar á tilskipun 75/442/EBE um úrgang. Sú grein var síðar undirstaðan að 15. gr. tilskipunar 2008/98/EB um úrgang, en ekki voru gerðar miklar efnislegar breytingar á greininni frá 7. gr. tilskipunar 91/156/EBE.
65. Ákvæði 15. gr. tilskipunarinnar frá 2008 veitir aðildarríkjum almennt ríkt svigrúm til að útfæra þessa starfsemi. Tekið er fram að aðildarríkjum ber að tryggja að úrgangur sé meðhöndlaður, annað hvort af sjálfum aðilanum sem framleiddi úrganginn, eða öðrum aðila sem er falið að sinna því verkefni. Getur sá aðili ýmist verið í eigu hins opinbera eða einkaaðila. Þar að auki skulu aðildarríki sjá til þess að þeir aðilar er annast söfnun og ferjun úrgangs komi þeim úrgangi til viðeigandi meðhöndlunar.
66. Ákvæði 8. gr. MÚL hefur þó verið breytt til samræmis við framkvæmd á Íslandi, að því er varðar það fyrirkomulag að nokkur sveitarfélög starfa saman í gegnum byggðasamlagsformið.
67. Af 15. gr. tilskipunar 2008/98/EB er ljóst að aðildarríkin hafa mjög ríkt svigrúm til að ákveða hvaða fyrirkomulag er á meðhöndlun úrgangs. Gert er ráð fyrir því að aðildarríkin sjái til þess að úrgangur sé meðhöndlaður og að til staðar sé kerfi, þ.e. lögaðili eða stofnun (e. establishment or undertaking), sem sér um meðhöndlun úrgangs. Sá aðili getur ýmist verið í eigu hins opinbera eða einkaaðila. Hið opinbera sér því einungis um að þetta sé gert og sé til staðar. Tilskipunin er annars hlutlaus um hvaða fyrirkomulag er haft á þeirri þjónustu.
68. Fyrir liggur að tilskipun ESB hefur ekki verulega takmarkandi áhrif á hvernig aðildarríki haga þessari starfsemi. Af ofangreindri umfjöllun má ráða að fyrir hendi þurfi að vera kerfi sem lögaðili eða stofnun sér um og getur sá aðili ýmist verið í eigu hins opinbera eða einkaaðila.
69. Vegna þessa svigrúms hafa aðildarríki útfært þessa starfsemi með mismunandi hætti.
70. Líkt og rakið hefur verið hér að framan eru skyldur sveitarfélaga í tengslum við meðhöndlun úrgangs útfærðar með öðrum hætti í Noregi en á Íslandi og afmarkaðar með skýrum hætti. Líkt og vikið hefur verið að, þá takmarkast þær við söfnun og meðhöndlun heimilisúrgangs frá eigin íbúum.

Árétta ber að í því virðist ekki einungis felast skylda til að safna úrgangi, heldur einnig til að meðhöndla úrganginn á öllum stigum. Sveitarfélög geta þó veitt öðrum aðilum heimild til að safna heimilisúrgangi, í umboði sveitarfélagsins. Að öðru leyti er einkaaðilum ásamt öðrum opinberum aðilum heimilt að safna og meðhöndla rekstrarúrgang, án þess að ráðfæra sig við viðeigandi sveitarfélag.

71. Með hliðsjón af því og norska málinu má að okkar áliti draga mikilsverðar ályktanir:

1. Líkur á að ESA muni falla frá þeirri afstöðu að SORPA njóti ólögmatrar ríkisaðstoðar þegar kemur að efnahagslegri starfsemi á samkeppnismarkaði eru hverfandi;
2. Gera þarf skýrari greinarmun í íslenskum lögum á því hvað eru lögbundin hlutverk sveitarfélaga við meðhöndlun úrgangs, og hvaða starfsemi er eftirlátin markaðinum.
3. Verulegar líkur eru á að ESA mundi fallast á að starfsemi sem sveitarfélögum er með lögum falið að sinna, og þau hafa því í raun einokunarstöðu um, mætti njóta ríkisaðstoðar í formi skattundanþágu.
4. Sú starfsemi sem eftirlátin er markaðinum, hvort sem henni er sinnt af SORPU eða einkafyrirtækjum, þarf hins vegar að bera fulla skattskyldu.

72. Til að gera megi nákvæmar tillögur að því hvaða breytingar þarf að gera nánari greiningu á starfsemi SORPU og/eða íslenskum lögum. Hins vegar má velta upp tveimur möguleikum til nánari skoðunar:

1. Að farin verði sambærileg leið og í norska málinu, það er að undanþága tekjuskattslaga verði sniðin að því að hún taki samkvæmt orðum sínum ekki til starfsemi sem sveitarfélög og stofnanir þeirra reka við meðhöndlun úrgangs á samkeppnismarkaði.
2. Að sú starfsemi SORPU sem er efnahagsleg og rekin á samkeppnismarkaði verði skilin út úr SORPU og sett í einkaréttarlegt dótturfélag sem ber fulla skattskyldu samkvæmt almennum reglum.

73. Báðar þessar leiðir útheimta að gert verði skýrara en nú er í MÚL hvaða lögbundnu hlutverk sveitarfélög hafa við meðhöndlun úrgangs og að skipulagi á starfsemi SORPU verði breytt þannig að gerður sé skýr aðskilnaður á milli þeirrar starfsemi og hinnar sem er rekin á markaði. Þá þarf að breyta fyrirkomulagi eftirlits og ákvarðanatöku um gjaldtöku.

Viðauki III – Minnisblað LMG lögmanna, dags. 5. 2. 2024

- MINNISBLAÐ -

Til: Stjórnar SORPU bs.
Frá: LMG slf.– Haraldur Flosi Tryggvason, lögmaður, Oddur Ástráðsson, lögmaður og Ari Karlsson, lögmaður
Efni: Greining og sviðsmyndir í kjölfar samkomulags um málsmeðferð við ESA í máli nr. 81738.
Dags: 5. febrúar 2024

Efnisyfirlit og viðaukaskrá:

1	INNGANGUR	2
2	FORSENDUR BRÁÐABIRGÐA NIÐURSTÖÐU ESA	2
3	HVAÐA STARFSEMI SORPU TELST VERA EFNAHAGSLEG?	5
3.1	Inngangur	5
3.2	Staða SORPU sem byggðasamlags	5
3.3	Gerðir EES-réttar um úrgangsstjórnun og meðhöndlun úrgangs.	6
3.4	Skyldur sveitarfélaga samkvæmt lögum um meðhöndlun úrgangs	7
3.5	Lögboðin verkefni og ábyrgð eigenda sem hafa verið framseld til SORPU – Eru einhver þeirra „efnahagsleg“ í skilningi ríkisaðstoðarreglna?	10
4	MÖGULEGAR LEIÐIR TIL ÞESS AÐ BREGÐAST VIÐ NIÐURSTÖÐU ESA..	12
4.1	Almennt	12
4.2	Leið A: Breyting á undanþáguákvæði laga um tekjuskatt og bókhaldslegur aðskilnaður.	13
4.3	Leið B: Stofnun félags með takmarkaðri ábyrgð eigenda – framsal eigna og starfsemi	14
5	SAMANDREGIN NIÐURSTAÐA	17

Viðauki 1:

Bréf Eftirlitsstofnunar EFTA til Fjármála- og efnahagsráðuneytis, dags. 16. maí 2023.

Viðauki 2:

Minnisblað LMG lögmannna, dags. 26. sept. 2023, greining á forúrskurði Eftirlitsstofnunar EFTA

1 Inngangur

SORPA bs. (SORPA) hefur leitað til LMG lögmanna og óskað eftir greiningu á því hvernig unnt er að bregðast við álitaeftum vegna bráðabirgðaniðurstöðu Eftirlitsstofnunar EFTA (ESA), dags. 16. maí 2023 í máli nr. 81738.¹ Þar komst ESA að þeirri niðurstöðu að almenn undanþága frá tekjuskattsskyldu SORPU vegna þeirrar starfsemi sem telst vera „efnahagsleg“ feli í sér ólögmæta ríkisaðstoð, sbr. 61. gr. EES-samningsins, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska Efnahagssvæðið.

Um er að ræða almenna skattundanþágu sem sveitarfélög og stofnanir þeirra njóta á grundvelli 2. tölul. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

Athugun ESA hófst með fyrirspurnarbréfi til íslenskra stjórnvalda, dags. 18. maí 2018, á grundvelli nafnlausrar kvörtunar. Í framhaldinu var af hálfu íslenskra stjórnvalda teft fram sjónarmiðum um að tekjuskattsundanþágan væri til samræmis við heimila ríkisaðstoð í skilningi EES-samningsins. Með fyrrnefndri bráðabirgðaniðurstöðu ESA var sjónarmiðum og röksemdum íslenskra stjórnvalda hafnað. Í framhaldi greiningar niðurstöðunnar,² sendi íslenska ríkið svarbréf til ESA 10. október síðastliðinn um að ekki væri tilefni til að mótmæla frekar þeirri afstöðu ESA að almenn tekjuskattsundanþága sem SORPA nyti gæti falið í sér ríkisaðstoð í bága við 61. gr. EES-samningsins og að óskað væri eftir viðræðum við ESA um leiðir til úrbóta.

Það álitaefti sem óskað hefur verið eftir umfjöllun um er því hvaða leiðir eru tiltækar til að bregðast við niðurstöðu ESA, eftir atvikum með því að aðlaga eða breyta starfsemi SORPU.

Minnisblaðinu er skipt í eftirfarandi kafla: Í 2. kafla er fjallað almennt um forsendur bráðabirgðaniðurstöðu ESA. Í 3. kafla er fjallað um starfsemi SORPU og þá hvaða hluta hennar megi telja „efnahagslega starfsemi“ með hliðsjón af eðli hennar, ákvæðum laga og fordæmum dómstóla og stjórnvalda. Í 4. kafla er fjallað um þær leiðir sem koma til greina til að bregðast við niðurstöðu ESA. Í 5. kafla eru dregnar saman helstu niðurstöður.

2 Forsendur bráðabirgða niðurstöðu ESA

Samkvæmt 61. gr. EES-samningsins er hvers konar aðstoð sem aðildarríki veitir eða veitt er af ríkisfjármunum og raskar eða er til þess fallin að raska samkeppni með því að ívilna ákveðnum fyrirtækjum, ósamrýmanleg framkvæmd samningsins að því leyti sem hún hefur áhrif á viðskipti milli samningsaðila. Þrátt fyrir það getur tiltekin ríkisaðstoð talist vera samrýmanleg ákvæðum samningsins en hún er nánar rakin í 2. og 3. mgr. 61. gr. ESA annast eftirlit með ríkisaðstoð hjá EFTA ríkjum sbr. ákvæði 62. gr. samningsins.

¹ Sjá bréf ESA til Fjármála- og efnahagsráðuneytisins, dags. 16. maí 2023, í viðauka 1 við minnisblað þetta.

² Sjá minnisblað LMG lögmanna, dags. 26. september 2023, sem er að finna í viðauka 2 við minnisblað þetta.

Þegar metið er hvort að ólögmat ríkisaðstoð teljist vera fyrir hendi hafa tiltekin viðmið mótast í framkvæmd stofnana ESB og EFTA, en uppfylla þarf hvert og eitt skilyrðanna:

1. Er aðstoð veitt af ríki, ríkisaðilum eða ríkisfjármunum?
2. Er þiggjandi aðstoðarinnar fyrirtæki í efnahagslegri starfsemi?
3. Felur aðstoðin í sér ívilnun eða veitingu forskots?
4. Er ívilnunin sértæk (e. selective)?
5. Hefur ívilnunin áhrif á viðskipti og raskar samkeppni?

Í framkvæmd hafa hvers konar undanþágur frá greiðslu skatta, þ.m.t. tekjuskatts, talist uppfylla fyrsta skilyrðið.

Hvað varðar annað skilyrðið þá er það uppfyllt ef sú starfsemi sem nýtur aðstoðar er „efnahagsleg“ og rekin á samkeppnismarkaði. Gildir þá einu hvort samkeppni sé fyrir hendi í raun eða hún einungis möguleg. Af því sama leiðir að starfsemi ríkis og sveitarfélaga sem tengist hefðbundinni starfsemi og verkefnum hins opinbera og sem framkvæmd er í skjóli opinbers valds fellur almennt ekki undir hugtakið „fyrirtæki í efnahagslegri starfsemi“ í skilningi skilyrðisins.

Hugtakanotkun:

Framkvæmd opinbers valds (e. *exercise of official authority*): Vísar til verkefna sem framkvæmd eru af opinberum aðilum samkvæmt lagaboði, sem teljast fela í sér handhöfn framkvæmdavalds og verða almennt ekki framseld einkaaðilum. Rétt er að benda hér á að það er fyrst og fremst eiginleg ákvarðanatataka um slík mál sem er ekki framseljanleg. Heimilt er að fela einkaaðilum framkvæmd einstakra verkþátta án þess að um slíkt framsal sé að ræða, sbr. t.d. söfnun heimilisúrgangs frá heimilum.

Opinber aðili: Aðili sem er allsherjarréttarlegs eðlis, og heyrir undir framkvæmdavald í skilningi laga. Almennt telst SORPA til opinbers aðila og um SORPU gilda því þær almennu reglur sem gilda um handhafa framkvæmdavalds, þ.m.t. stjórnisýslu- og upplýsingalög.

Fyrirtæki (e. *undertaking*): Í skilningi EES-samningsins vísar til aðila sem stunda rekstur sem felur ekki í sér framkvæmd opinbers valds (e. *exercise of official authority*) heldur þátttöku í efnahagslegri starfsemi (e. *economic activity*) með því að bjóða vörur og/eða þjónustu á markaði.

Efnahagsleg starfsemi (e. *economic activity*): Vísar til þess þegar fyrirtæki býður vörur og þjónustu til sölu á samkeppnismarkaði.

Ef hægt er að aðskilja þann hluta starfseminnar sem felur í sér framkvæmd opinbers valds frá þeim hluta starfseminnar sem er „efnahagslegur“, flokkast aðeins síðarnefnda starfsemin undir hugtakið „fyrirtæki“. Ef ekki er hægt að aðskilja þessa tvo þætti þá telst starfsemin í heild sinni vera „efnahagsleg“ og flokkast sem „fyrirtæki“ nema hægt sé að sýna fram á að hver og einn þáttur í starfseminni tengist órjúfanlega framkvæmd opinbers valds svo að hún falli í heild sinni utan gildissviðs reglna um ríkisaðstoð.

Þótt starfsemi sé talin vera efnahagsleg kann hún engu að síður að vera undanskilin reglum um ríkisaðstoð ef um er að ræða þjónustu sem hefur almenna efnahagslega þýðingu (e. *Service of general economic interest* eða SGEI). Evrópudómstólinn hefur slegið því föstu að til þess að veita megi slíkri starfsemi ríkisaðstoð þurfi tiltekin skilyrði að vera uppfyllt:³

- a) Fyrirtækið, sem nýtur aðstoðarinnar, verður að hafa hlotið formlega heimild til að inna tiltekna SGEI-þjónustu af hendi, og skýrar kvaðir verða að gilda um þjónustuna;
- b) Ákveða verður fyrir fram og á hlutlægan og gagnsæjan hátt hvaða forsendur skuli ráða útreikningi á fjárhæð aðstoðarinnar, til að forðast að hún leiði til efnahagslegs hagræðis fyrir styrkta fyrirtækið á kostnað keppinauta;
- c) Fjárhæð aðstoðarinnar má ekki vera umfram það sem þarf til að mæta, að fullu eða að hluta, útgjöldum sem fylgja því að sinna þjónustunni, að teknu tilliti til tekna og eðlilegrar hagnaðarkröfu;
- d) Ef styrkta fyrirtækið er ekki valið á grundvelli opinbers innkaupaferlis verður ákvörðun um það hversu há fjárhæð aðstoðarinnar á að vera að byggjast á greiningu sem sýnir hvaða kostnaður hefði fallið til hjá dæmigerðu vel reknu fyrirtæki vegna sambærilegrar vinnu að teknu tilliti til tekna og eðlilegrar hagnaðarkröfu.

Í fyrri greiningu LMG var komist að þeirri niðurstöðu að núverandi aðstoðarkerfi gæti ekki uppfyllt framangreind skilyrði þegar af þeirri ástæðu að almenn tekjuskattsundanþága tæki ekki tillit til raunverulegs kostnaðar við að veita þá þjónustu sem SORPA sinnir.⁴

Bráðabirgðaniðurstaða ESA var því sú að ríkisaðstoð sem SORPU er veitt með almennri tekjuskattsundanþágu sé ekki samrýmanleg EES-samningnum og að SORPU beri að greiða tekjuskatt vegna efnahagslegrar starfsemi. Bygðist niðurstaðan á nokkrum þáttum en þeir helstu voru þeir að því hefði verið slegið föstu með ráðgefandi álit EFTA dómstólsins sem aflað var í tengslum við dóm Hæstaréttar í Hrd. 73/2015, að að minnsta kosti hluti starfsemi SORPU væri efnahagslegur og rekin í samkeppni við aðra.

Þá taldi ESA að undanþága SORPU frá greiðslu tekjuskatts væri almenn undanþága um starfsemi sveitarfélaga og stofnana þeirra og fyrirtækja sem sveitarfélög bæru ótakmarkaðaábyrgð á. Sú ívilnun sem af þessu leiddi væri því ekki sértæk heldur almenn.⁵ Undanþágan var því ekki sérstaklega sniðin til að mæta raunkostnaði SORPU og því ekki markviss og fyrirjáanleg leið til að styðja starfsemi SORPU með gagnsæjum hætti. Engin greining hefði farið fram á raunverulegum kostnaði SORPU af því að veita umrædda þjónustu.

³ Sjá dóm Evrópudómstólsins frá 24. júlí 2003 nr. C-280/00, Altmark Trans, efnisgreinar nr. 87 til 93.

⁴ Sjá minnisblað LMG lögmannna, dags. 26. september 2023, sem er að finna í viðauka 2 við minnisblað þetta.

⁵ Í því sambandi má nefna að samsvarandi undanþága hefur verið í lögum a.m.k. frá lögum nr. 6/1935 um tekjuskatt og eignaskatt og gildi jafnt um tekjur sveitarfélaga sem aflað var sem liðar í framkvæmd opinbers valds og vegna þeirrar „efnahagslegu“ starfsemi sem sveitarfélög stunda.

Hér verða röksemdir fyrir niðurstöðu ESA ekki raktar frekar. Vísað er annars vegar til viðauka 1 þar sem er að finna bráðabirgðaniðurstöðu ESA og hins vegar minnisblaðs LMG í viðauka 2 sem fjallað er ítarlega um sjónarmið og röksemdir fyrrnefndrar niðurstöðu.

Telja verður að niðurstaða ESA í þessu máli hafi almenna þýðingu fyrir opinbera aðila í sambærilegum rekstri að því marki sem þeir hafa notið skattvildunar skv. 2. tl. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt.

3 Hvaða starfsemi SORPU telst vera efnahagsleg?

3.1 Inngangur

Líkt og rakið hefur verið í 2. kafla grundvallaðist niðurstaða ESA á því að starfsemi SORPU væri að minnsta kosti að hluta „efnahagsleg“ og rekin í samkeppni við aðra. Sami hluti starfseminnar félli því undir ríkisaðstoðarreglur EES-samningsins.

Að sama skapi er ljóst að „efnahagsleg“ starfsemi SORPU fellur almennt undir samkeppnislög nr. 44/2005 og lýtur meginreglum samkeppnisréttar, sbr. niðurstöðu í áður nefndum *Hrd. 73/2015*, en með dóminum var því jafnframt slegið föstu að SORPA væri í markaðsráðandi stöðu varðandi mótöku úrgangs á höfuðborgarsvæðinu, en í einokunarstöðu þegar kæmi að urðun úrgangs.⁶

Það skiptir því máli við mat á því hvaða leiðir eru færar fyrir SORPU til þess að bregðast við niðurstöðu ESA að greint sé á milli þess hvaða starfsemi SORPU telst vera „efnahagsleg“ og þá hvaða starfsemi telst vera framkvæmd opinbers valds.

3.2 Staða SORPU sem byggðasamlags

SORPA, sem byggðasamlag, starfar á grundvelli 94.-95. gr. sveitarstjórnarlaga nr. 138/2011. Sem byggðasamlag lýtur SORPA því ákvæðum laganna og þeim almennu reglum sem að öðru leyti gilda um störf sveitarfélaga og annarra stjórnvalda.

⁶ Í málinu var deilt um afsláttakerfi SORPU. Byggðasamlagið bauð eigendum sínum og Sorpstöð Suðurlands upp á hærri afslætti en öðrum viðskiptavinum, þrátt fyrir að aðrir viðskiptavinir kæmu jafnvel með meira magn af úrgangi. Í ákvörðun Samkeppniseftirlitsins var komist að því að SORPA hefði verið í ráðandi stöðu á nánar tilteknum mörkuðum og að samlagið hefði misnotað þá stöðu og brotið samkeppnislög og var því sektað. SORPA kærði þessa ákvörðun til áfrýjunarnefndar samkeppnismála, sem staðfesti hana.

SORPA höfðaði í kjölfarið mál til að freista þess að fá ákvörðuninni hrundið. Hæstiréttur komst að því að byggðasamlagið teldist fyrirtæki í atvinnurekstri í skilningi samkeppnislaga og var ekki talið hafa þýðingu að SORPA væri sem byggðasamlagi falið að sinna lögbundnum skyldum eigenda sinna skv. lögum 50/2003 um meðhöndlun úrgangs (MÚL). Ákvæði MÚL og skyldur sveitarfélaga sem framseldar hefðu verið til SORPU fælu ekki í sér beitingu opinbers valds. Var SORPA þar með talin hafa misbeitt markaðsráðandi stöðu sinni á markaði fyrir flokkun og meðhöndlun úrgangs með umræddum afsláttum til eigenda sinna og Sorpstöðvar Suðurlands.

Dómur Hæstaréttar byggði m.a. á ráðgefandi áliti EFTA-dómstólsins sem aflað var við meðferð málsins. Þar var því slegið föstu að þrátt fyrir að starfsemin tengist lögbundnum skyldum sveitarfélaga væri um að ræða efnahagslega starfsemi, sem ríki og sveitarfélög hefðu ekki einkarétt til að sinna heldur væri einkaaðilum heimilt að sækja um starfsleyfi til að sinna meðhöndlun úrgangs.

Samkvæmt stofnsamningi SORPU frá árinu 2007 og eigendastefnu frá árinu 2013 hefur SORPU verið falið af hálfu aðildarsveitarfélaga að sinna sem leiða af MÚL sem teljast ýmist til lögboðinna skyldna eða efnahagslegrar starfsemi eins og nánar verður rakið.

Stjórnsýsluleg staða SORPA er því sú að hún telst opinber aðili og hluti framkvæmdavaldsins með sama hætti og þau sveitarfélög sem að henni standa. Því gilda almennt um störf SORPU þær reglur sem annars gilda um aðrar stofnanir sem teljast opinberar, þ.m.t. stjórnsýslu- og upplýsingalög. Skiptir hér engu þótt að hluti, eða jafnvel meginhluti starfsemi SORPU, teljist efnahagslegur og rekinn í samkeppni við einkaréttarlega aðila hvort heldur sem er við framkvæmd opinbers valds eða við rekstur efnahagslegrar starfsemi á samkeppnismarkaði.

3.3 Gerðir EES-réttar um úrgangsstjórnun og meðhöndlun úrgangs.

Meðhöndlun úrgangs fellur undir EES-samninginn og telst þáttur í frjálsri för þjónustu og vara milli landa, sbr. XX viðauka EES-samningsins. Af því leiðir að á EES-svæðinu eru gerðir Evrópusambandsins sem varða meðhöndlun úrgangs og úrgangsstjórnun teknar upp í EES-samninginn og innleiddar í rétt aðildarríkjanna. Almennt eiga gerðir á sviði úrgangsmála það sameiginlegt að þær eru rammalöggjöf í formi tilskipana þar sem aðildarríkjum er veitt svigrúm um hvernig meginreglur löggjafarinnar eru innleiddar í landsrétt.

Megingerð EES-réttar á þessu sviði er hin svokallaða úrgangstilskipun.⁷ Ákvæði úrgangstilskipunarinnar kveða á um sameiginlega rammalöggjöf fyrir úrgangsstjórnun í EES-ríkjunum, þar sem áhersla er lögð á vernd umhverfisins og heilsu manna, forvarnir, endurnýtingu og greiðslureglu (e. *Polluter Pays Principle*). Þá er kveðið á um skyldu til gerðar sameiginlegra lands- og svæðisáætlana um úrgangsstjórnun þ.m.t. varðandi það hvernig markmiðum tilskipunarinnar verði náð.

Með tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins nr. 2018/851/EB frá 30. maí 2018 um breytingu á tilskipun 2008/98/EB um úrgang,⁸ var kveðið á um skilyrði fyrir myndun hringrásarhagkerfis, m.a. með því að kveða á um aukna ábyrgð framleiðanda úrgangs, styrkja úrgangsfornir, setja ný markmið varðandi úrgang sveitarfélaga og sameiginlegar reglur hvað hann varðar.

Í 7. tölul. markmiðsorða fyrrnefndrar tilskipunar segir varðandi úrgangsstjórnunarkerfi og almenna ábyrgð sveitarfélaga:

„Reynslan hefur sýnt að þrátt fyrir að ábyrgð á úrgangsstjórnun sé skipt á milli opinberra aðila og einka aðila geta úrgangsstjórnunarkerfi hjálpað til við að koma á hringrásarhagkerfi og að ákvörðun um skiptingu ábyrgðar fer oft eftir landfræðilegum og skipulagslegum aðstæðum. Þær reglur, sem mælt er fyrir um í þessari tilskipun, miðast við

⁷ Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2008/98/EB frá 19. nóvember 2008 um úrgang og um niðurfellingu tiltekinna tilskipana, með síðari breytingum (e. *Directive 2008/98/EC of the European Parliament and of the Council of 19 November 2008 on waste and repealing certain Directives*).

⁸ e. *Directive (EU) 2018/851 of the European Parliament and of the Council of 30 May 2018 amending Directive 2008/98/EC on waste*.

úrgangsstjórnunarkerfi þar sem sveitarfélögin bera almenna ábyrgð á að safna heimilis- og rekstrarúrgangi og kerfi þar sem slíkeri þjónustu er útvistað til rekstraraðila í einkageiranum eða annars konar skiptingu ábyrgðar milli opinberra aðila og einkaaðila. Val á slíkum kerfum og hvort það á að breyta þeim eða ekki er áfram á ábyrgð aðildarríkjanna.“

Úrgangstilskipunin, sbr. áðurnefnda breytingatilskipun, mælir því fyrir um meginreglu um ábyrgð sveitarfélaga á söfnun úrgangs en hvernig úrgangsstjórnunarkerfi er útfært er á ábyrgð aðildarríkjanna. Á Íslandi er hugtakið „heimilisúrgangur“ notað um allan úrgang frá heimilum og sambærilegan úrgang frá rekstraraðilum. Sveitarfélög á Íslandi bera einungis skyldu og einkarétt til að safna heimilisúrgagni frá heimilum en eiga að öðru leyti einungis að sjá til þess að fyrir hendi sé farvegur fyrir allan úrgang sem fellur til í sveitarfélaginu.⁹

Þar sem tilskipanir EES á sviði úrgangsstjórnunar mæla ekki fyrir um almennan einkarétt opinberra aðila, þ.m.t. sveitarfélaga varðandi söfnun heimilis- og rekstrarúrgangs gilda samkeppnisreglur EES-réttar þegar kemur að meðhöndlun úrgangs hafi einkaréttur sveitarfélaga ekki verið tryggður með landslögum. Hefur þeirri niðurstöðu verið slegið fastri með áðurnefndum dómi Hæstaréttar í *Hrd. 73/2015* hvað SORPU varðar, þ.e. að stór hluti starfsemi samlagsins telst ekki til framkvæmdar opinbers valds sem er undanskilin gildissviði samkeppnislaga heldur „efnahagsleg starfsemi“. Á hinn bóginn má lesa úr ákvörðun Samkeppniseftirlitsins í svokölluðu „Blátunnumáli“ að söfnun á úrgangi frá heimilum sé utan seilingar samkeppnisréttarins þar sem þau verkefni teldust til lögboðinna verkefna viðkomandi sveitarfélags m.ö.o. fela í sér framkvæmd opinbers valds.¹⁰

3.4 Skyldur sveitarfélaga samkvæmt lögum um meðhöndlun úrgangs

Lög um meðhöndlun úrgangs eru grunnlöggjöf á þessu sviði. Með lögnum er kveðið á um skyldur og ábyrgð aðila þegar kemur að úrgangsstjórnun og meðhöndlun úrgangs. Með þeim hafa verið innleiddar sameiginlegar reglur EES-réttar um meðhöndlun úrgangs og úrgangsstjórnun, þ.m.t. ákvæði úrgangstilskipunarinnar, með síðari breytingum.

⁹ 1. mgr. 8. gr. MÚL segir: „Sveitarstjórn ber ábyrgð á flutningi heimilisúrgangs og skal sjá um að starfræktar séu móttöku- og söfnunarstöðvar fyrir úrgang sem fellur til í sveitarfélaginu, eftir atvikum í samstarfi við aðrar sveitarstjórnir“. Í framkvæmd hafa flest sveitarfélög einungis annast söfnun og flutning heimilisúrgangs frá heimilum en eftirlátið rekstraraðilum að koma sínum heimilisúrgangi til meðhöndlunar sálfum. Ákvæðið er óheppilega óskýrt hvað þetta atriði varðar en á því er byggt í þessu minnisblaði að sveitarfélög beri einungis skyldu til söfnunar heimilisúrgangs frá heimilum. Kemur sú niðurstaða heim við t.d. norska réttarframkvæmd, en þar í landi er hugtakið heimilisúrgangur einungis látið ná til úrgangs frá heimilum sbr. *Lov om vern mot forurensinger og om avfall* gr. 27-30.

¹⁰ Ákvörðun Samkeppniseftirlitsins í máli nr. 69/2007 (Blátunnumálið): Í málinu hafði Reykjavíkurborg hafist handa við að bjóða íbúum sveitarfélagsins að endurvinna tiltekna úrgangsflokka í bláum endurvinnslutunnum, en annað fyrirtæki á einkamarkaði hafði fyrir boðið upp á þá þjónustu. Samkeppniseftirlitið komst að því að sú sorphirða og endurvinnsla sem fælist í hinum bláu tunnum teldist til lögbundinna verkefna sveitarfélaga. Stofnunin hefði þar með ekki grundvöll til íhlutunar í málinu. Þrátt fyrir það benti Samkeppniseftirlitið á það að vísbendingar væru í málinu um að rekstur borgarinnar á bláu tunnum raskaði samkeppni á markaði fyrir sorphirðu.

Sveitarfélög gegna lykilllutverki þegar kemur að ábyrgð á úrgangsstjórnun og meðhöndlun úrgangs. Bera þau hvert um sig, eða í samstarfi, ábyrgð á því að viðeigandi farvegir séu til staðar vegna heimilis- og rekstrarúrgangs, auk annarra skyldna svo sem til að safna heimilisúrgangi. Hefur svo verið um langa hríð hér á landi.

Samandregið eru verkefni sveitarfélaga vegna meðhöndlunar úrgangs samkvæmt ákvæðum MÚL eftirfarandi:

- a) **Svæðisáætlun um meðhöndlun úrgangs:** Sveitarstjórn ein eða fleiri í sameiningu semja og staðfesta svæðisáætlun um meðhöndlun úrgangs sem gildir fyrir viðkomandi svæði í tólf ár í senn. Áætlunin skal taka mið af ákvæðum MÚL og gildandi reglugerðum og skal m.a. hafa að markmiði að draga markvisst úr úrgangi og auka endurnotkun og endurnýtingu og fjalla um úrgangsforvarnir (6. gr. MÚL).
- b) **Samþykkt um söfnun og meðhöndlun úrgangs:** Sveitarstjórn skal setja sérstaka samþykkt um meðhöndlun úrgangs þar sem tilgreind eru atriði varðandi meðhöndlun úrgangs í viðkomandi sveitarfélagi umfram það sem sérstaklega er kveðið á um í lögnum (2. mgr. 8. gr. MÚL).
- c) **Ákvörðun fyrirkomulags söfnunar á heimilis- og rekstrarúrgangi:** Sveitarstjórn ber að ákveða fyrirkomulag söfnunar heimilis- og rekstrarúrgangs í sveitarfélaginu (1. mgr. 8. gr. MÚL).
- d) **Söfnun heimilisúrgangs:** Sveitarstjórn ber ábyrgð á söfnun og flutningi heimilisúrgangs til móttöku- og söfnunarstöðva (1. mgr. 8. gr. MÚL), sjá í þessu sambandi meðanmálgrein nr. 9.
- e) **Ábyrgð á því að starfræktar séu móttöku- og söfnunarstöðvar:** Sveitarfélag ber ábyrgð á því að starfræktar séu móttöku- og söfnunarstöðvar fyrir úrgang sem fellur til í sveitarfélaginu, eftir atvikum í samstarfi við aðrar sveitarstjórnir (8. gr. MÚL).
- f) **Skylda til innheimtu gjalds vegna meðhöndlunar úrgangs:** Sveitarfélög skulu innheimta gjald fyrir alla meðhöndlun úrgangs. Jafnframt er sveitarfélögum heimilt að innheimta gjald fyrir tengda starfsemi sem samræmist markmiðum laganna svo sem vegna þróunar nýrrar tækni við meðhöndlun úrgangs, rannsókna, fræðslu og kynningarmála. Gjald sem sveitarfélag eða byggðasamlag innheimtir skal þó aldrei vera hærra en sem nemur þeim kostnaði sem fellur til í sveitarfélaginu við meðhöndlun úrgangs og tengda starfsemi sem samræmist markmiðum laganna. Sveitarfélögum er heimilt að að fela stjórn byggðasamlags að ákvarða framangreint gjald en skal þá láta birta það í gjaldskrá B-deild Stjórnartíðinda og má innheimta gjaldið með aðför (2.-4. mgr. 23. gr. MÚL).

- g) **Innheimta gjalds fyrir förgun:** Rekstraraðila förgunarstaðar (þ.m.t. ef um er að ræða sveitarfélag eða byggðasamlag) ber að innheimta gjald fyrir förgun úrgangs sem skal nægja fyrir öllum kostnaði við förgun eftir því sem nánar greinir í ákvæðinu (1. mgr. 23. gr. MÚL).¹¹
- h) **Fræðsla til almennings og leiðbeiningar um sérstakan úrgang:** Sveitarstjórnir annast gerð upplýsingaefnis um úrgangsforvarnir og meðferð úrgangs í sveitarfélaginu og fræða almenning, rekstraraðila og handhafa úrgangs um úrgangsmál í samvinnu við hlutaðeigandi heilbrigðisnefndir (24.gr. MÚL). Sveitarfélögum ber að veita leiðbeiningar um flokkun rafgeyma og rafhlaðna, raf- og rafeindaúrgang og hvernig skila eigi honum til söfnunarstöðva (44. gr. MÚL).

Skipa má verkefnum, hlutverki og ábyrgð sveitarfélaga samkvæmt MÚL í tvo hluta.

Annars vegar er um verkefni sem myndu teljast til framkvæmdar opinbers valds, sem sveitarfélög eða byggðasamlög á þeirra vegum sinna sem framkvæmdavaldshafi. **Hins vegar** er um að ræða efnahagslega starfsemi á vegum sveitarfélaga, m.ö.o. verkefni, farvegi og innviði sem sveitarfélög bera ábyrgð á að séu til staðar vegna meðhöndlunar úrgangs en teljast ekki til framkvæmdar opinbers valds heldur til starfsemi sem má jafna til einkaréttarlegrar starfsemi.

Sá grundvallarmunur er á þessum tveimur flokkum að verkefni sem telja má til framkvæmdar opinbers valds verða ekki framseld einkaaðilum eða öðrum án þess að til þess standi sérstök lagaheimild. Í því samhengi sem hér um ræðir er rétt að ítreka að samkvæmt ákvæðum MÚL og sveitarstjórnarlaga er sveitarfélögum heimilt að framselja verkefni og ákvörðunartöku til byggðasamlaga sem þau standa að. Almennt verður að ætla að þessi verkefni, þ.e. lögboðin verkefni sem fela í sér framkvæmd opinbers valds, geti ekki talist „efnahagsleg starfsemi“ eða að þau falli undir reglur um ríkisaðstoð.

Í fyrri flokkinn þ.e. framkvæmd opinbers valds, má telja að falli eftirfarandi verkefni:

- a) Að útbúa svæðisáætlun um meðhöndlun úrgang, sbr. 6. gr. MÚL.
- b) Ákvörðun fyrirkomulags á söfnun á heimilis- og rekstrarúrgangi í sveitarfélaginu.
- c) Setning samþykktar í sveitarfélagi um meðhöndlun úrgangs, sbr. 8. gr. MÚL.
- d) Að ákvarða og innheimta gjald vegna allrar meðhöndlunar úrgangs og birta í B-deild Stjórnartíðanda, sbr. 2. mgr. 23. gr. MÚL.
- e) Að annast söfnun heimilisúrgangs, sbr. 1. mgr. 8. gr. MÚL.

¹¹ Um greinarmun gjaldtöku skv. 1. mgr. 23. gr. MÚL og 2. og 3. mgr. sama ákvæðis var sérstaklega fjallað í minnisblaði LMG lögmanna, „4. mgr. 23. gr. laga nr. 55/2003 um skyldu til birtingar gjaldskrár í B-deild Stjórnartíðinda“, sem unnið var fyrir stjórn SORPU og gefið út 4. október 2021. Ákvæði 23. gr. er óheppilega óljóst hvað varðar skyldur sveitarfélaga.

Í síðari flokkinn - efnahagslega stafsemi á vegum sveitarfélaga, þ.e. verkefni og innviðir sem sveitarfélög bera ábyrgð á að sé sinnt eða séu til staðar falla aftur á móti neðangreind verkefni.

- a) Starfræksla móttöku- og söfnunarstöðva fyrir allan úrgang þ.m.t. förgunarstaða, sbr. 8. gr. MÚL.
- b) Fræðsla – og kynningarstarfsemi um fyrirkomulag úrgangs og úrgangsforvarnir, sbr. 24. gr. MÚL og 33. gr. MÚL.

Ábyrgð sveitarfélaga hér nær til þess að sjá um að farvegir og innviðir séu til staðar fyrir úrgang sem fellur til innan sveitarfélagsins. Sveitarfélagi er ekki skylt að sinna þessum verkefnum sjálf og eftir atvikum getur sveitarstjórn falið einkaaðilum starfrækslu verkefna fyrir sína hönd til að mynda með samningi. Af sömu ástæðu falla þessi verkefni almennt ekki undir framkvæmd opinbers valds sem framkvæmdavaldshafi getur einn sinnt. Þau eru því almennt til þess fallin að teljast „efnahagsleg“ í skilningi ríkisaðstoðarreglna og að sama skapi falla þau undir gildissvið samkeppnislaga.

3.5 Lögboðin verkefni og ábyrgð eigenda sem hafa verið framseld til SORPU – Eru einhver þeirra „efnahagsleg“ í skilningi ríkisaðstoðarreglna?

Samkvæmt stofnsamningi, eigendastefnu og samningum annast SORPA skyldur eigenda sinna varðandi starfrækslu og rekstur söfnunar- og móttökustöðva eins og rakið hefur verið hér að framan. Skipta má þessari starfsemi gróflega í fimm hluta.

Í fyrsta lagi rekur SORPA og annast um kerfi grenndarstöðva og endurvinnslustöðva í verktöku fyrir sveitarfélögin sem að samlaginu standa þar sem safnað er heimilisúrgangi og úrgangi frá smærri rekstraraðilum á höfuðborgarsvæðinu og hann fluttur til móttöku- og flokkunarstöðva SORPU.

Í öðru lagi rekur SORPA móttöku- og flokkunarstöð í Gufunesi, förgunarstað í Álfsnesi og jarðgerðarstöðina GAJA á sama stað. Í móttöku- og flokkunarstöðum í Gufunesi og Álfsnesi tekur SORPA á móti úrgangi frá heimilum, fyrirtækjum og rekstraraðilum, þ.m.t. heimilisúrgangi frá eigendum sínum og ráðstafar til endurnýtingar, endurvinnslu, gas- og jarðgerð eða urðun.

Í þriðja lagi, rekur SORPA nytjamarcaðina Góða Hirðinn og Efnismiðlun Góða Hirðisins. Þá á SORPA og rekur dótturfélagið Metan ehf. sem annast sölu á því metani sem unnið er í Álfsnesi.

Í fjórða lagi, annast SORPA undirbúning og gerð svæðisáætlana fyrir eigendur sína og leggur til samþykktar þeirra.

Í fimmta lagi, annast SORPA gerð kynningar- og upplýsingaefnis um umhverfismál, starfsemi samlagsins og fyrirkomulag móttöku og söfnunar úrgangs.

Þess utan fer á vettvangi SORPU fram margs konar miðlæg þjónusta á aðalskrifstofu félagsins, yfirstjórn fyrirtækisins, ráðning starfsfólks, áætlana og ársreikningagerð, undirbúningur útboða, afgreiðsla

upplýsingabeidna á grundvelli upplýsingalaga nr. 140/2012, afgreiðsla upplýsingabeidna og spurninga kjörinna sveitarstjórnarfulltrúa á grundvelli sveitarstjórnarlaga, söfnun upplýsinga og tölfræði samkvæmt ákvæðum MÚL, afgreiðsla stjórnarsýslukæra og annarra fyrirspurna stjórnvalda, svo dæmi séu tekin.

Með hliðsjón af framangreindri umfjöllun og greiningu lögboðinna verkefna sveitarfélaga og að teknu tilliti til þess hver þeirra megi telja falla undir framkvæmd opinbers valds má sjá að eigendur SORPU hafa ekki framselt til samlagsins ákvörðunarvald um nein slík verkefni. Það athugast varðandi gerð svæðisáætlana að SORPA annast fyrir eigendur sína að undirbúa slíkar áætlanir en hefur ekki verið framselt vald samkvæmt MÚL til þess að samþykkja þær fyrir þeirra hönd.

Þvert á móti eru þau verkefni sem SORPA annast fyrir aðildarsveitarfélög þess eðlis að þau eru á ábyrgð sveitarfélaga að annast eða sjá til þess að nauðsynlegir innviðir og farvegir séu til staðar. Slík verkefni falla eins og áður segir ekki undir framkvæmd opinbers valds í þeim skilningi sem lagður hefur verið til grundvallar í því samhengi sem hér um ræðir. Þau fimm meginverkefni sem SORPA sinnir fyrir hönd eigenda sinna eru því þess eðlis að sveitarfélögum er í sjálfsvald sett hvernig þau eru leyst af hendi þ.e. hvort þau gera það sjálf, með samstarfi við önnur sveitarfélög svo sem í gegnum byggðasamlög eða með samningum við einkaréttarlega aðila.

Með hliðsjón af því verður að telja að verulegar líkur standi til þess að öll sömu verkefni teljist í raun til starfsemi sem fram fer á einkaréttarlegum grundvelli og hún teljist „efnahagsleg“ í skilningi ríkisaðstoðarreglna, sé ekki háð einkarétti sveitarfélaga og falli undir gildissvið samkeppnislaga.

Öðru máli kann að gegna um miðlæga þjónustu SORPU svo sem ráðningu starfsfólks, áætlanagerð sem fram fer á grundvelli sveitarstjórnarlaga, opinber útboð og undirbúning þeirra og að síðustu svar við upplýsingabeidnum sem beint er til samlagsins á grundvelli laga. Líkur standa til þess að sú starfsemi teljist framkvæmdar opinbers valds.

Að öllu framansögðu leiðir að verulegar líkur standa til þess að framkvæmd annarra verkefna sem SORPA sinnir fyrir hönd eigenda sinna teljist „efnahagsleg“ og falli því undir ríkisaðstoðarreglur.

4 Mögulegar leiðir til þess að bregðast við niðurstöðu ESA

4.1 Almenn

Til þess að bregðast við niðurstöðu ESA koma einkum tvær leiðir til greina:

LEIÐ A

Breyting á undanþáguákvæði 4. gr. laga nr. /2003/2003 um tekjuskatt sem felur í sér að þá takmörkun að efnahagleg starfsemi byggðasamlaga tengd meðhöndlun úrgangs nýtur eftirleiðis ekki tekjuskattsfrelsis. Gerður yrði bókhaldslegur aðskilnaður milli efnahagslegrar starfsemi SORPU og starfsemi sem felur í sér framkvæmd opinbers valds, þannig að hægt væri að láta síðarnefnda flokkinn njóta skattleysis svo sem verið hefur en þann fyrrnefnda greiða tekjuskatt eftir því sem við á.

LEIÐ B

Tilfærsla allrar efnahagslegrar starfsemi SORPU í félag eða félög með takmarkaðri ábyrgð eiganda. Það sem undanþáguákvæði 2. tl. 4. gr. laga 90/2003 um tekjuskatt nær einungis til stofnana eða fyrirtækja í eigu sveitarfélaga sem þau bera ótakmarkaða ábyrgð á þýddi þessi aðgerð að skattundanþágan og þar með meintur ríkisstyrkur væri ekki lengur fyrir hendi.

Þessar tvær leiðir eru til þess fallnar að mæta afstöðu ESA og leysa það ólögmeta ástand sem óbreytt skattundanþága til handa SOPU ella kæmi á.

Aðrar leiðir fela ýmist í sér veigamiklar stefnubreytingar af hálfu eigenda varðandi rekstur og eignarhald á SORPU eða flókna lagasetningu. Hvort tveggja myndi útheimta viðamikla pólitíska úrvinnslu og eftir atvikum flókið og tímafrekt breytingarferli. Af þeim sökum eru slíkar leiðir ekki sérstaklega leiddar út í þessu minnisblaði.

Í þessu sambandi má einnig nefna þá leið að leggja niður efnahagslega starfsemi SORPU, ýmist með sölu á eignum eða útboði verkefna en eins og rakið hefur verið eru þau verkefni sem falla undir efnahagslega starfsemi þess eðlis að sveitarfélögum er heimilt að framselja þau til einkaréttarlegra aðila ólíkt verkefnum sem lúta að framkvæmd opinbers valds. Þó ekki sé fjallað nánar um þessa leið hér í þessu minnisblaði þá má benda á að við útfærslu á leið B, verði hún fyrir valinu, er mögulegt að koma mismunandi einingum SORPU fyrir í sérstökum félögum, sem gerir það einfaldara í framhaldinu að selja afmarkaða hluta starfseminnar ef slíkt þykir áhugavert til framtíðar litið.

Þá má nefna að í ljósi stærðar og umfangs þess rekstrar sem nú er á höndum SORPU gæti þótt eðlileg ráðstöfun að stofna með lögum sérstakt sameignarfélag um reksturinn, líkt og gert hefur verið í tilviki Orkuveitu Reykjavíkur. Í slíkri löggjöf mætti hugsa sér að útkljá það álitaefni sem ESA hefur til umfjöllunar núna en jafnframt skerpa á réttindum og skyldum félagsins með skýrari hætti en leitt verður af MÚL. Eins

og áður segir má gera ráð fyrir að útfærsla hugmynda af þessum toga krefjist viðamikillar pólitískrar úrvinnslu auk tímafrekra lagabreytinga og verður hún því ekki leidd frekar út í þessu minnisblaði.

Verður nú vikið nánar að leiðum A og B.

4.2 Leið A: Breyting á undanþáguákvæði laga um tekjuskatt og bókhaldslegur aðskilnaður.

Leið A á sér fyrirmynd í lausn sambærilegra mála sem ESA rak gegn norska ríkinu eins og nánar verður rakið. Nærtækt þykir því að fjalla um þá leið fyrst.

Hér væri um það að ræða að breyta undanþáguákvæði 2. tl. 4. gr. laga nr. 90/2003 með þeim hætti að efnahagsleg starfsemi byggðasamlaga tengd meðhöndlun úrgangs nyti eftirleiðis ekki tekjuskattsfrelsis. Í framhaldinu yrði gerður bókhaldslegur aðskilnaður milli annars vegar verkefna SORPU sem fela í sér efnahagslega starfsemi og hins vegar verkefna sem fela í sér framkvæmd opinbers valds, þannig að hægt væri að láta síðarnefnda flokkinn njóta skattleysis svo sem verið hefur en þann fyrrnefnda greiða tekjuskatt.

Fordæmi eru fyrir slíkri leið frá Noregi. ESA komst árið 2013 að þeirri niðurstöðu í máli 91/13/COL, að almenn undanþága frá tekjuskatti sem svokölluð KF-félög í Noregi nutu vegna meðhöndlunar úrgangs teldist ríkisaðstoð sem ósamþýðanleg væri EES samningnum, líkt og nú er upp á teningnum á Íslandi. Norska ríkið samþykkti að gera breytingar í kjölfarið sem fólu í sér að tekjuskattundanþágan sem lá til grundvallar var takmörkuð við verkefni sem tengdust framkvæmd opinbers valds og kveðið var á um bókhaldslegan aðskilnað starfsemi sem væri annars vegar lögboðin eða háð einkarétti og hins vegar þeirrar sem færi fram á samkeppnisgrundvelli.¹²

HELSTU KOSTIR LEIÐAR A

- Frá bæjardyrum SORPU séð kallar breyting á undanþáguákvæði skattalaga ekki á miklar athafnir.
- Bókhaldslegur aðskilnaður er jafnframt tiltölulega einföld aðgerð sem kallar fyrst og fremst á breytingu verkferla og bókhalds SORPU.
- Flest ef ekki öll af þeim verkefnum og starfsemi sem SORPA sinnir myndu að öllum líkindum teljast efnahagsleg þannig að ætla má að bókhaldslegur aðskilnaður væri ekki sérlega flókinn eða viðamikill.

¹² Sjá nánari umfjöllun um þetta á bls. 10-12 í viðauka 2 við þetta minnisblað.

ÁSKORANIR VEGNA LEIÐAR A

- Kallar á tæknilega útfærslu á breytingu á lögum um tekjuskatt sem kann að hafa viðtækari ófyrirséð áhrif á aðra efnahagslega starfsemi allra byggðasamlaga og sveitarfélaga.
- Flækjustig í bókhaldi og uppgjöri – innleiðing og eftirfylgni kann að skapa erfiðleika við að greina á milli miðlægrar starfsemi og efnahagslegrar í einstaka tilfellum.
- Álitamál sem tengjast því að allsherjarréttarlegur aðili sem rekur „efnahagslega“ starfsemi á samkeppnismarkaði verði áfram til staðar.

4.3 Leið B: Stofnun félags með takmarkaðri ábyrgð eigenda – framsal eigna og starfsemi

Stofnað væri eitt eða fleiri félög með takmarkaðri ábyrgð eigenda sem væru sjálfstæðir skattaðilar (svo sem hf. eða ehf.) sem tæki við „efnahagslegri“ starfsemi SORPU sem fer fram í samkeppni við aðra. Áfram myndi slíkur lögaðili annast þau verkefni sem SORPU eru falin. SORPA gæti verið eins konar móðurfélag sem starfrækti einkaréttarleg dótturfélög sem sinntu starfseminni en einnig kæmi til greina að aðildarsveitarfélögin yrðu beinir hluthafar að slíku félagi.

Með stofnun slíks lögaðila og tilfærslu efnahagslegrar starfsemi yrði sjálfkrafa afnumin sú ríkisaðstoð sem felst í almennri undanþágu frá greiðslu tekjuskatts þar sem ákvæði 2. tölul. 4. gr. laga 90/2003 um tekjuskatt nær einungis til stofnana og fyrirtækja í eigu sveitarfélaga sem njóta ótakmarkaðrar ábyrgðar þeirra. Að sama skapi fælist í þessari leið að „efnahagsleg“ starfsemi sem rekin er á samkeppnisgrundvelli væri falin einkaréttarlegum lögaðila, þó hann væri í opinberri eigu.

HELSTU KOSTIR LEIÐAR B

- Myndi leysa álitamál í starfsemi SORPU um ríkisaðstoð í formi almennrar undanþágu frá tekjuskatti án þess að breyta þyrfti lögum.
- Með slíku framsali efnahagslegrar starfsemi til einkaréttarlegs lögaðila fæli breyting rekstrarforms í sér að ýmis álitamál sem tengjast því að allsherjarréttarlegur aðili stundar einkaréttarlegan samkeppnisrekstur hverfa þannig að hann keppti frekar á jafnréttisgrundvelli við aðra aðila á markaði.
- Lögbundin ábyrgð eigenda byggðasamlags, þ.e. eigenda SORPU, á öllum skuldbindingum væri ekki lengur til staðar ef lögaðili er stofnaður með takmarkaðri ábyrgð.
- Einkaréttarlegur lögaðili væri ekki lengur bundinn af meginreglum sveitarstjórnar- og stjórnarsýslulaga varðandi starfsemi sína að öðru leyti t.d. ekki varðandi starfslið, en vitaskuld má hafa mismunandi skoðanir á því hvort slíkt telst til kosta eða galla.

ÁSKORANIR VEGNA LEIÐAR A

- Fæli í sér grundvallarbreytingu á starfsemi SORPU og kallaði á viðamikinn undirbúning.
- Ákveða þyrfti hvaða hlutverki SORPA, þ.e. samlagið sem eftir stendur, myndi sinna og hvernig rekstrarhæfi samlagsins væri tryggt þegar efnahagsleg starfsemi sem það hefur tekjur af er ekki lengur til staðar.
- Á grundvelli eignarhalds félli einkaréttarlegur lögaðili áfram að hluta til undir gildissvið upplýsingalaga.
- Samningar sem gerðir yrðu án útboðs um þjónustu við SORPU og/eða aðildarsveitarfélög við nýjan lögaðila um að veita þjónustu varðandi meðhöndlun úrgangs þurfa að uppfylla þau skilyrði sem gerð eru til svokallaðra innanhússamninga samkvæmt lögum um opinber innkaup, þ.m.t. varðandi eignarhald og stjórnun lögaðila, 80% verkefna hans væri sinnt fyrir opinbera aðila og takmarkanir á fjármögnun frá öðrum.
- Nýr lögaðili myndi að öllum líkindum teljast hafa markaðsráðandi stöðu á úrgangsmarkaði; kanna þyrfti hvort að framsal eigna og starfsemi fæli í sér tilkynningarskyldan samruna til Samkeppniseftirlitsins á grundvelli samkeppnislaga.
- Áskoranir varðandi hvernig bregðast ætti við rekstrarlegum erfiðleikum slíks lögaðila – framlag eigenda eða lánveitingar þyrftu ávallt að uppfylla skilyrði um heimila ríkisaðstoð.

Rétt er að benda á að ESA beinir máli sínu til íslenskra stjórnvalda sem hafa forræði á því hvernig brugðist verður við afstöðu ESA. Nánar til tekið er það Menningar- og viðskiptaráðuneytið sem fer með fyrirsvaer fyrir hönd íslenskra stjórnvalda en hefur kosið að láta SORPU sinna lögfræðilegri úrvinnslu málsins. Þær leiðir sem nefndar eru hér eru því fyrst og fremst fyrirmynd að ráðgjöf SORPU og eftir atvikum eigenda SOPRPU til ráðuneytisins um leiðir til lausnar málsins.

5 Samandregin niðurstaða

Niðurstöðu mininsblaðs þessa má draga saman með eftirfarandi hætti:

- Á grundvelli bráðabirgðaniðurstöðu ESA er ljóst að sú almenna undanþágu frá tekjuskatti sem SORPA hefur notið sem byggðasamlag sveitarfélaga telst vera ríkisaðstoð sem samrýmist ekki EES-samningnum.
- Núverandi fyrirkomulagi þarf því að breyta þ.e. að SORPA verður að greiða tekjuskatt af svonefndri „efnahagslegri starfsemi sinni“ sem rekin er á samkeppnismarkaði.
- Þó SORPA sem byggðasamlag teljist til stjórnslu sveitarfélaga og lúti almennum reglum sem gilda um sveitarfélög er megnið af starfsemi byggðasamlagsins efnahagsleg þ.m.t. þau verkefni sem aðildarsveitarfélög hafa falið SORPU að sinna. Gildir það meðal annars um kjarnastarfsemi samlagsins þ.e. rekstur urðunarstaðar og móttöku- og söfnunarstöðva fyrir úrgang sem fellur til frá heimilum og smærri fyrirtækjum á söfnunarsvæðinu.
- Til að bregðast við þessari stöðu koma einkum tvær leiðir til greina.
- Sú fyrsta, **Leið A** felur í sér lagabreytingu þannig að efnahagsleg starfsemi byggðasamlaga vegna meðhöndlunar úrgangs væri tekjuskattskyld auk þess sem að bókhaldslegur aðskilnaður myndi eiga sér stað á milli efnahagslegrar starfsemi SORPU annars vegar og annarrar starfsemi byggðasamlagsins hins vegar.
- **Leið A** fæli ekki í sér grundvallarbreytingar á núverandi starfsemi SORPU en aftur á móti þyrfti Alþingi að breyta lögum til þess að hrinda henni í framkvæmd.
- Síðari leiðin, **Leið B**, felur í sér framsal efnahagslegrar starfsemi og eigna til einkaréttarlegs lögaðila sem væri tekjuskattskyldur. SORPA gæti verið eins konar móðurfélag sem starfrækti einkaréttarleg dótturfélög sem sinntu starfseminni en einnig kæmi til greina að aðildarsveitarfélögin yrðu beinir hluthafar að slíku félagi.
- Með því að fara **Leið B** væri sjálfkrafa afnumin sú ríkisaðstoð sem SORPA hefur notið á grundvelli almennrar tekjuskattsundanþágu byggðasamlaga.
- **Leið B** myndi fela í sér grundvallarbreytingar á starfsemi og hlutverki SORPU og kallaði á umfangsmikla undirbúningsvinnu og greiningu til að hrinda breytingunum í framkvæmd.