

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 14. júlí 2006 í máli nr. E-5186/2005:

Impregilo S.p.A.

(Garðar Valdimarsson hrl.)

gegn

íslenska ríkinu

(Guðrún M. Árnadóttir hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var 19. júní sl., var höfðað 30. ágúst 2005 af hluta féluginu Impregilo S.p.A., Via le Italia, 1, 20099 Sesto San Giovanni, Mílanó, Ítalíu, vegna útibús Impregilo S.p.A. á Íslandi, á hendur íslenska ríkinu.

Stefnandi krefst þess í fyrsta lagi að ógiltur verði með dómi úrskurður skatt stjórnans Reykjavík frá 30. júní 2004 í máli stefnanda. Í öðru lagi krefst stefnandi þess að ógiltur verði með dómi úrskurður yfirskattanefndar nr. 95/2005 frá 20. apríl 2005 í kærumáli stefnanda. Til vara krefst stefnandi þess að fellt verði niður álag samkvæmt úrskurði skattstjórnans í Reykjavík 30. júní 2004 að fjárhæð 37.246.316 krónur og að stefnda verði gert að endurgreiða stefnanda þá fjárhæð ásamt vöxtum samkvæmt 1. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá 17. ágúst 2004 til 27. september sama ár, en með vöxtum samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995, sbr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá þeim degi til greiðsludags. Í báðum tilvikum er þess krafist að stefndi verði dæmdur til að greiða stefnanda málskostnað samkvæmt málskostnaðaryfirliti.

Af hálfu stefnda er aðallega krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnda verið tildæmdur málskostnaður úr hendi stefnanda að mati réttarins. Til vara er þess krafist að stefnukröfurnar verði lækkaðar og málskostnaður verði látinn falla niður.

Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna

Í málatilbúnaði stefnanda er því lýst að stefnandi sé ítalskt hlutafélag sem hafi með höndum alþjóðlega verktaka- og byggingarstarfsemi á Ítalíu og víða um heim. Starfssvið stefnanda sé að byggja á eigin vegum eða fyrir aðra vegi, hafnir, vökvaafis- og vatnsorkuver, byggingar og járnbrautir og almennt alls kyns verkfræðilegar byggingar á Ítalíu og erlendis. Með tilkynningu til hlutafélagaskrár 13. febrúar 2003 tilkynnti stefnandi að hann hefði stofnað útibú á Íslandi undir nafninu Impregilo S.p.A. Ísland útibú. Útibúið hefur skráð heimilisfang að Lynghálsi 4 í Reykjavík. Stefnandi varð aðalverktaki Landsvirkjunar við byggingu Kárahnjúkavirkjunar með verksamningi 18. mars sama ár, en framkvæmdir stefnanda hófust þar þá um sumarið.

Með bréfi 15. september s.á. sendi skattstjórinn í Reykjavík fyrirspurn til útibús stefnanda á Íslandi og óskaði eftir upplýsingum um með hvaða hætti staðið hefði verið að greiðslum launa til íslenskra og erlendra starfsmanna útibúsins á því ári. Einnig var í sama bréfi óskað eftir gögnum ef um væri að ræða samninga við erlenda aðila vegna svokallaðra starfsmannaleigu. Í stefnu kemur fram að endurskoðanda útibús stefnanda, Deloitte&Touche, hafi þótt fyrirspurn skattstjóra óskýr og upplýsingar hafi vantað frá skattyfirvöldum um fjölmörg skattaleg atriði. Þess vegna hafi endurskoðandi óskað eftir upplýsingafundi með starfsmönnum ríkisskattstjóra. Í því sambandi vísar stefnandi til minnisblaðs, þar sem fram komi að endurskoðandi útibús stefnanda teldi að skýra þyrfti nánar tiltekin atriði og hafi lögfræðingur Deloitte&Touche verið af þeim sökum í sambandi við yfirlögfræðing og forstöðumann ríkisskattstjóra vegna fyrirhugaðs fundar varðandi skyldur útibús stefnanda, sem gjaldanda vegna erlendra starfsmanna og undirverktaka er stefnandi hefði gert samninga við. Af hálfu stefnanda er einnig vísað til þess að síðar hafi, að ósk vararíkisskattstjóra, verið fallið frá fundi lögmannna útibúsins og ríkisskattstjóra. Enginn fundur var haldinn en málsaðilar deila um ástæður þess.

Með bréfi skattstjórans í Reykjavík 6. október s.á. var útibúi stefnanda tilkynnt að skattstjórinn hefði í hyggju að endurákværða fjárhæðir skilaskyldrar staðgreiðslu og tryggingargjaldsstofn vegna tímabilanna júlí og ágúst 2003. Í bréfinu er tekið fram að ekkert svar hafi borist við fyrirspurnum skattstjóra 15. september s.á. Þar er einnig vísað til þess að samkvæmt 1. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt skuli allir þeir sem dvelji hér á landi, og njóti launa fyrir störf sín hér, greiða tekjuskatt af þeim launum þótt dvöl þeirra eða starf vari 183 daga samtals eða skemur á hverju 12 mánaða tímabili. Samkvæmt upplýsingum sem skattstjóri hefði aflað frá heimasíðu Kárahnjúka virtist vanta að minnsta kosti 200 einstaklinga á staðgreiðsluskrá vegna júlímánaðar og að minnsta kosti 450 einstaklinga vegna ágústmánaðar. Í bréfinu koma fram útreikningar skattstjóra varðandi breytingar sem hann hefði í hyggju að gera á stofnfjárhæðum félagsins til staðgreiðslu opinberra gjalda fyrir framangreinda mánuði vegna vantalinna staðgreiðslu. Við þær fjárhæðir bættist álag samkvæmt 28. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda. Einnig hefði skattstjóri ákveðið í samræmi við 13. gr. laga nr. 113/1990 að endurákværða fjárhæðir tryggingagjaldsstofns stefnanda vegna sömu mánaða.

Með bréfi Deloitte&Touche 25. október s.á. var boðuðum breytingum skattstjóra á hækkun á staðgreiðslu opinberra gjalda andmælt og þess krafist að fallið yrði frá þeim. Einnig var framangreindum áætlunum og áformum skattstjórans frá 6. október mótmælt með bréfi lögmannna útibús stefnanda til skattstjóra 21. nóvember s.á. og þess krafist að fallið yrði frá þeim. Í bréfinu er

útskýrt hvernig og hvar starfsmenn fái greidd laun. Mótmælt er að stefnandi teljist launagreiðandi starfsmanna, sem komið hafi til starfa samkvæmt samningum við erlendar starfsmannaleigur í skemmri tíma en 183 daga á hverju 12 mánaða tímabili, samkvæmt lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda. Þá er og vísað til þess að ákvarðanir skattstjóra um endurákvarðanir staðgreiðslu væru byggðar á ótraustum upplýsingum.

Með úrskurði eftirlitsskrifstofu skattstjórans í Reykjavík 26. janúar 2004 var talið að allir starfsmenn stefnanda hér á landi, hvort sem þeir væru ráðnir á vegum stefnanda á Ítalíu eða á vegum útibúsins, væru skattskyldir hér á landi vegna tekna, sem þeir öfluðu hér samkvæmt 1. tl. 3. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, og því bæri útibúinu að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda af öllum launagreiðslum samkvæmt 1. tl. 20. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda. Fjárhæðir vegna staðgreiðsluskyldu af launum portúgalskra starfsmanna, sem komu til starfa hjá stefnanda á vegum starfsmannaleigufyrirtækjanna Select S.A. og Nett S.A í Portúgal, var áætluð. Í samræmi við það voru með úrskurðinum gerðar breytingar á stofni útibúsins til staðgreiðslu opinberra gjalda umrædda mánuði.

Stefnandi kærði úrskurðinn til yfirsattanefndar sem kvað upp úrskurð nr. 94/2005 miðvikudaginn 20. apríl 2005 þar sem ákvörðun skattstjóra var felld úr gildi hvað varðaði launagreiðslur til portúgalskra starfsmanna við Kárahnjúka. Sama dag kvað yfirsattanefnd upp úrskurð nr. 95/2005, en þar hafði stefnandi kært úrskurð skattstjórans í Reykjavík frá 30. júní 2004 til nefndarinnar með kæru 27. september sama ár.

Með úrskurði skattstjórans í Reykjavík 30. júní 2004 var tekin ákvörðun um að endurákvarða skilaskylda staðgreiðslu opinberra gjalda og tryggingagjalds stefnanda vegna launagreiðslna til erlendra starfsmanna á tímabilinu september til og með desember 2003 og í janúar 2004 til viðbótar því sem stefnandi hafði áður staðið skil á. Í úrskurðinum kemur fram að áætluð fjárhæð vegna tímabilsins september til desember 2003 var 145.000.000 krónur og vegna janúar 2004 var hún 43.500.000 krónur. Við þær fjárhæðir bætti skattstjóri álagi samkvæmt 28. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, en álag vegna tímabilsins september til desember 2003 nam 29.835.608 krónum, en vegna janúar 2004 var álagið 7.410.708 krónur, eða samtals 37.246.316 krónur.

Með úrskurði yfirsattanefndar í málinu nr. 95/2005 var kröfum stefnanda, um að úrskurður skattstjóra yrði felldur úr gildi, hafnað og úrskurður skattstjóra staðfestur að öðru leyti en því að fjárhæð skilaskyldrar staðgreiðslu vegna janúar 2004 var lækkuð að álitum um 8.500.000 krónur að teknu tilliti til framlagðra upplýsinga stefnanda og skyldi álag lækka til samræmis við það. Við munnlegan málflutning kom fram að málsaðilar væru sammála um að til frádráttar varakröfu stefnanda, um endurgreiðslu á álagi að fjárhæð 37.246.361 krónur, komi lökkun, sem ákveðin hafi verið með úrskurði yfirsattanefndar, að því leyti sem hún hefði komið til framkvæmda.

Af stefnanda hálfu er þess krafist í málinu að úrskurður skattstjórans í Reykjavík frá 30. júní 2004 og úrskurður yfirsattanefndar frá 20. apríl 2005 í máli nr. 95/2005 verði felldir úr gildi. Af stefnanda hálfu er því haldið fram að útibú stefnanda hafi ekki verið vinnuveitandi hinna portúgölsku starfsmanna sem ráðnir voru til starfa hér á landi við Kárahnjúkavirkjun samkvæmt verksamningi stefnanda

við Select og Nett um útleigu á umræddum starfsmönnum á þeim tíma sem úrskurðir skattstjóra og yfirskattanefndar ná til. Stefnandi hafi heldur ekki verið launagreiðandi þessara starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga nr. 45/1987 og hvorki í skilningi b liðar 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins milli Portúgals og Íslands, sem tók gildi 11. maí 2002 og kom til framkvæmda 1. janúar 2003, né í skilningi íslensks vinnuréttar. Þá hafi einnig verið ýmsir formlegir annmarkar á úrskurðunum, eins og hér á eftir verður rakið. Úrskurðirnir, sem krafist er að felldir verði úr gildi, hafi því verið ólögmatir.

Þessum sjónarmiðum og staðhæfingum stefnanda er öllum andmælt af hálfu stefnda. Af hans hálfu er vísað til þess að stefnandi uni við niðurstöðu yfirskatta nefndar um mál ítalskra starfsmanna útibús stefnanda svo og efnislega niðurstöðu vegna tryggingagjalds og sé krafa um ógildingu úrskurðarins í heild eingöngu gerð vegna réttarfarsreglna. Agreiningur í máli þessu lúti því að staðgreiðsluskyldum stefnanda vegna opinberra gjalda erlendra starfsmanna við Kárahnjúka sem ráðstafað sé til starfa þar í þágu stefnanda af portúgölskum starfsmannaleigu fyrirtækjum. Sé einkum um það deilt hvort stefnandi teljist launagreiðandi þeirra starfsmanna í skilningi laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og um skattlagningarrétt vegna launa viðkomandi starfsmanna samkvæmt framangreindum tvísköttunarsamningi Íslands og Portúgal, sbr. auglýsingu nr. 2 frá 31. maí 2002 þar sem samningurinn sé birtur sem fylgiskjal. Útgáfudagur C deildar Stjórnartíðinda, sem auglýsingin birtist í, hafi verið 18. desember 2003.

Þá er og deilt um það hvort fella beri niður álag sem stefnanda var gert að greiða samkvæmt 28. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda. Í því sambandi er af hálfu stefnanda haldið fram að útibú stefnanda hafi haft afsakanlegar ástæður fyrir því að skila ekki staðgreiðslu vegna portúgölsku starfsmannanna, bæði vegna þess að það hafi ekki talið sig launagreiðanda þeirra og einnig vegna þess að útibú stefnanda hafi engar upplýsingar og leiðbeiningar fengið frá skattyfirvöldum. Þessu er mótmælt af hálfu stefnda sem telur að öll lagaskilyrði skorti fyrir því að fella álagið niður.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Af hálfu stefnanda er vísað til þess að fljótlega hafi orðið ljóst við undirbúning framkvæmdanna við Kárahnjúka að ráða þyrfti hundruðir starfsmanna á mjög stuttum tíma. Þar sem ekki hafi reynst nægjanlegt framboð á íslensku vinnuafli við virkjunarframkvæmdirnar hafi stefnandi þurft að leita til viðurkenndra, sjálfstæðra, alþjóðlegra starfsmannaleiga. Í kjölfarið hafi útibú stefnanda gert samninga 20. júlí 2003 við tvær portúgalskar starfsmannaleigur, Select (Select 1 Servicos, SA.) og Nett (Nova Empresa de Trabalho Temporario, Lda.), um útvegum hæfra starfsmanna til ýmissa ólíkra starfa sem framkvæmdirnar krefðust.

Samkvæmt samningunum taki starfsmannaleigurnar að sér að útvega og leigja útibúi stefnanda starfsmenn til vinnu við Kárahnjúkavirkjun. Starfsmennirnir þurfi að fullnægja sérstökum hæfisskilyrðum í hinum ýmsu atvinnugreinum eftir þörfum útibús stefnanda. Í samningum stefnanda við Select og Nett komi fram að þær geri ráðningarsamninga, í samræmi við portúgölsk lög, við hvern einstakan starfsmann sem þær útvegi til útibús stefnanda. Starfsmannaleigunum beri að sjá til þess að

starfsmenn þeirra séu skráðir í portúgalska almannatryggingakerfið og þær beri alfarið ábyrgð á því að reikna og greiða tryggingargjöld og tekjuskatta í Portúgal vegna launa starfsmannanna í samræmi við portúgölsk lög. Í samræmi við skyldur stefnanda, samkvæmt verksamningum við Landsvirkjun frá 18. mars 2003, kveði gr. 3.6. í samningum stefnanda við Select og Nett á um að samanburður sé gerður milli umsaminna nettólauna annars vegar (portúgalskra launa) og nettólauna samkvæmt virkjunarsamningi íslensku verkalýðsfélaganna, (íslenskra launa) hins vegar. Fyrir kaup útibús stefnanda á þjónustu Select og Nett greiði það þóknun sem miðuð sé við fjölda vinnutíma samkvæmt mánaðarlegum reikningum starfsmannaleiganna. Samkvæmt gr. 5.7. í samningunum skuli starfsmannaleigurnar greiða staðgreiðsluskatta á Íslandi fyrir hönd portúgölsku starfsmannanna vegna launa þeirra mánaðarlega í samræmi við gildandi tvísköttunarsamning milli Íslands og Portúgals. Í þeim tilgangi beri starfsmannaleigunum að afla sér íslenskrar kennitölu og aðgang á launagreiðendaskrá skattýfirvalda til þess að geta annast þessar skattgreiðslur.

Starfsmannaleigurnar hafi gert ráðningarsamninga við alla starfsmennina sem þeir leigi til útibús stefnanda. Þá hafi þær óskað eftir skráningu á launagreiðendaskrá ríkisskattstjóra til þess að þeim yrði unnt að sinna staðgreiðsluskyldum sínum hér á landi fyrir þá starfsmenn sem dvelji hér lengur en 183 daga. Ríkisskattstjóri hafi hins vegar hafnað því að skrá þær á launagreiðendaskrá. Þrátt fyrir það hafi starfsmannaleigunum tekist fyrir milligöngu PriceWaterhouseCoopers (PWC) að greiða staðgreiðslu til Tollstjórans í Reykjavík af launum þeirra starfsmanna sem hafi starfað hér á landi lengur en 183 daga og sent ríkisskattstjóra lista yfir umrædda starfsmenn með upplýsingum sem krafist sé að fylgi staðgreiðsluuppgjöri. Vegna synjunar ríkisskattstjóra um skráningu starfsmannaleiganna á launagreiðendaskrá hafi PWC ekki tekist að gera rafræn skil á framangreindum upplýsingum, svo sem venja sé hér á landi, en synjun ríkisskattstjóra hafi verið kærð til yfirkattaneftdar. Starfsmannaleigurnar hafi þannig alltaf, eðli málsins samkvæmt, litið á sig sem vinnuveitendur umræddra starfsmanna þótt því hafi verið hafnað af hálfu ríkisskattstjóra. Þær hafi leitað eftir staðfestingu portúgalskra skattýfirvalda á greiðsluskyldu sinni. Útibúi stefnanda berist, í samræmi við samninga sína við Select og Nett, mánaðarlega reikningar frá þeim vegna útleigðra starfsmanna þar sem skuldfært sé fyrir greiðslum fyrir þá í samræmi við unna tíma við hin ýmsu verkefni. Þá berist útibúinu jafnframt mánaðarlega afrit af launaseðlum allra hinna portúgölsku starfsmanna til þess að unnt sé að framkvæma samanburð á launum þeirra í Portúgal við virkjunarsamninginn.

Þegar portúgölsku starfsmennirnir hafi hafið störf við Kárahnjúka í júlí 2003 hafi ekki legið fyrir neinar upplýsingar um skattskyldu útleigðra, erlendra starfsmanna á Íslandi. Ríkisskattstjóri hafi ekki fyrr en 27. ágúst 2003 gefið út ákvarðandi bréf um skattalega stöðu varðandi leigu á erlendu vinnuafli, sbr. ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 8/2003. Í þessum reglum sé ekki að finna neina umfjöllun um skattalega stöðu erlendra, útleigðra starfsmanna þegar um sé að ræða tvísköttunarsamning við það land sem starfsmennirnir komi frá. Tvísköttunarsamningur milli Íslands og Portúgals, sem undirritaður hafi verið 2. ágúst 1999 og öðlaðist gildi 11. maí 2002 samkvæmt auglýsingu utanríkisráðuneytisins 31. maí 2002, hafi þá verið í gildi. Samkvæmt skýrum ákvæðum hans hafi ekki getað komið til neinnar skattskyldu þessara útleigðu starfsmanna fyrr en að liðnum 183 dögum. Fyrstu staðgreiðsluskattskilin vegna þessara starfsmanna hafi því ekki

getað átt sér stað á þessum fyrstu mánuðum dvalar þeirra á Íslandi.

Með bréfi eftirlitsskrifstofu skattstjórans í Reykjavík 15. september 2003 hafi útibú stefnanda verið beðið um upplýsingar um það hvernig staðið hefði verið að greiðslum launa til íslenskra og erlendra aðila á árinu 2003. Eftirlitsskrifstofan fari með skatteftirlit og hafi yfirumsjón með eftirlitsaðgerðum, sem skattstjóra sé falið að framkvæma á álagningu opinberra gjalda, boði skattaðilum breytingar í framhaldi af því og úrskurði sjálf í þeim málum þar sem boðaðar hafi verið skattbreytingar af hálfu skrifstofunnar. Eftirlitsskrifstofan skiptist í tvær deildir, eftirlitsdeild og úrskurðar- og lögfræðideild, en samkvæmt verklagsreglum skattstjórans úrskurði síðarnefnda deildin í þeim málum þar sem boðaðar hafi verið skattbreytingar af hálfu eftirlitsdeildar. Atvinnurekstrar- og stjórnunarskrifstofa skattstjórans í Reykjavík fari hins vegar með álagningu þeirra opinberu gjalda á aðila sem hafi með höndum atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi. Þar undir falli mánaðarleg skil staðgreiðslu og tryggingagjalds innan staðgreiðsluárs.

Í framhaldi af þessu bréfi eftirlitsskrifstofu skattstjórans hafi skrifstofan boðað endurákvörðun á staðgreiðsluskilum útibús stefnanda fyrir tímabilið júlí og ágúst 2003 þrátt fyrir að gjalddagi skila vegna þessa tímabils hafi verið 15. september, eða sama dag og bréf eftirlitsskrifstofu sé dagsett. Á þeim degi hafi meðferð staðgreiðsluskila heyrt beint undir atvinnurekstrar- og stjórnunarskrifstofu skattstjóra sem hafi samkvæmt 21. gr. staðgreiðslulaga borið að yfirfara skilagreinar útibús stefnanda og gera á þeim þær leiðréttingar er þörf krafði og áætla greiðsluskyldu ef skilagreinar reyndust ófullnægjandi. Enn fremur hafi verið óskað eftir samningum stefnanda við erlenda aðila vegna starfsmannaleigu eða lista yfir nöfn starfsmanna, ásamt upplýsingum um frá hvaða landi þeir væru, hversu lengi þeir hefðu verið að störfum hér á landi og um fjárhæð launa á mánuði. Í bréfi eftirlitsskrifstofunnar hafi verið vísað í ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra um leigu á erlendu vinnuafli, sem hafi birst á vef ríkisskattstjóra sem ákvarðandi bréf 27. ágúst s.á. Í bréfi eftirlitsskrifstofunnar sé sérstaklega rakið að til þess að meta skyldur launagreiðanda samkvæmt lögum um staðgreiðslu þurfi að meta hvert vinnusamband fyrir sig til þess að tryggja að rétt skattaleg meðferð tekna náist. Við þetta mat þurfi að skoða hvern einstakan samning, sem gerður hafi verið milli atvinnurekanda og starfsmanna hans, og verði m.a. að líta til þess hver beri ábyrgð á störfum starfsmanna, hver hafi verkstjórn, hvar vinnan sé innt af hendi og hver leggi til verkfæri og efni. Öllu máli skipti að rétt skattaleg meðferð tekna náist.

Þar sem endurskoðanda útibús stefnanda, Deloitte&Touche, hafi þótt fyrirspurn skattstjóra óskýr, og upplýsingar hafi vantað frá skattyfirvöldum um fjölmörg skatta leg atriði, hafi endurskoðandi óskað eftir fundi með starfsmönnum ríkisskattstjóra. Hann hafi sent minnisblað þar sem fram komi að endurskoðandi útibús stefnanda teldi að skýra þyrfti nánar 9 atriði. Af þeirri ástæðu hafi lögfræðingur Deloitte&Touche verið í sambandi við Steinþór Haraldsson, yfirlögfræðing ríkisskattstjóra, og síðan Braga Gunnarsson, forstöðumann hjá ríkisskattstjóra, vegna fyrirhugaðs fundar varðandi skyldur útibús stefnanda sem gjaldanda vegna erlendra starfsmanna og undirverktaka er stefnandi hafði gert samninga við. Að ósk Ingvars J. Rögnvaldssonar vararíkisskattstjóra hafi síðar verið fallið frá fundi lögmannna útibúsins og ríkisskattstjóra um þau fjölmörgu atriði sem Deloitte&Touche hafi talið óljós.

Með bréfi 6. október 2003 hafi eftirlitsskrifstofa skattstjóra síðan boðað að hún hefði í hyggju að endurákvæða fjárhæðir skilaskyldrar staðgreiðslu og tryggingar gjaldsstofn vegna júlí og ágúst 2003. Í kjölfarið hafi Deloitte&Touche sent bréf til skattstjórans í Reykjavík þar sem bent hafi verið á að boðunarbréf embættisins byggði á ótraustum grunni og þess krafist að boðaðar breytingar á skattskilum útibús stefnanda yrðu felldar niður. Þess hafi jafnframt verið farið á leit við skattstjórnann að útibúi stefnanda yrði veittur frestur til 15. nóvember 2003 til þess að fara yfir samninga þá sem það hefði gert við undirverktaka. Með bréfi lögmanna útibús stefnanda 21. nóvember 2003 hafi boðunarbréfi skattstjóra frá 6. október 2003 verið mótmælt.

Eftirlitsskrifstofa skattstjórans í Reykjavík hafi kveðið upp úrskurð 26. janúar 2004 um hækkun opinberra gjalda útibús stefnanda, samtals að fjárhæð rúmar 48 milljónir króna að meðtöldu álagi. Í kjölfarið hafi útibúi stefnanda kært úrskurðinn til yfirskattanefndar. Yfirskattanefnd hafi komist að þeirri niðurstöðu að þar sem verulegir annmarkar hefðu verið á rökstuðningi skattstjóra í hinum kærða úrskurði, að því er varðaði skilaskyldu staðgreiðslu af launagreiðslum til portúgalskra starfsmanna frá starfsmannaleigunum Nett og Select, bæri að ómerkja hinar kærðu breytingar skattstjóra að því er þá varðaði. Hins vegar hafi yfirskattanefnd ekki tekið efnislega afstöðu til þessa þáttar málsins í úrskurði sínum heldur hafi endurákvæðanir skattstjóra varðandi portúgölsku starfsmanna verið ómerktar þar sem nefndinni hafi ekki þótt rétt að þeim staðið.

Í framhaldi af úrskurði skattstjóra 26. janúar 2004 hafi eftirlitsskrifstofa skattstjórans í Reykjavík tekið aftur til skoðunar staðgreiðsluskil útibús stefnanda fyrir tímabilin september, október, nóvember og desember 2003, ásamt janúar 2004. Eftirlitsskrifstofan hafi sent útibúi stefnanda fyrirspurn 17. febrúar 2004 þar sem krafist hafi verið upplýsinga um skil á staðgreiðslu útibúsins á opinberum gjöldum á framangreindu tímabili. Auk þess hafi verið krafist ljósrita af samningum við erlenda aðila vegna svokallaðrar starfsmannaleigu og lista yfir starfsmenn sem þar um ræddi. Af hálfu útibús stefnanda hafi verið svarað með bréfum 2. og 3. mars s.á, þar sem fram komi að af hálfu útibús stefnanda væri litið svo á að þegar viðkomandi starfsmenn dveldu hér á landi við störf skemur en 183 daga væri ekki um að ræða skattskyldu hér á landi vegna þeirra. Í því sambandi hafi meðal annars verið skírskotað til tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals. Engin heimild væri í lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda til þess að gera útibúi stefnanda ábyrgt fyrir staðgreiðsluskilum starfsmanna annarra aðila.

Með bréfi 7. apríl 2004 hafi eftirlitsskrifstofa skattstjóra tilkynnt útibúi stefnanda að fyrirhugað væri að endurákvæða skilaskyldu staðgreiðslu þess vegna launagreiðslna á tímabilinu september til og með desember 2003 og í janúar 2004. Í bréfinu hafi verið vísað til þess að samkvæmt upplýsingum, sem birst hefðu í Fréttablaðinu 26. janúar 2004, og hafðar væru eftir aðaltrúnaðarmanni á virkjunar svæðinu við Kárahnjúka, hefðu um 900 manns starfað á svæðinu í janúar 2004. Eftirlitsskrifstofa skattstjóra hygðist því áætla gjaldskylda fjárhæð staðgreiðslu sem útibúi stefnanda hefði borið að halda eftir af launum til umræddra starfsmanna, sbr. lög nr. 45/1987. Þá hafi eftirlitsskrifstofan tekið fram að miðað við fjölmiðlaumræðu um launamál starfsmanna við Kárahnjúkavíkjun, og fyrirbyggjandi upplýsingar í skilagreinum um laun annarra starfsmanna útibús stefnanda, þætti við áætlun á meðallaunum starfsmanna ekki óvarlegt að miða við 300.000 króna

mánaðarlaun á hvern starfsmann.

Með bréfi lögmans útibús stefnanda 7. maí 2004 hafi boðuðum breytingum eftirlitsskrifstofu skattstjóra verið mótmælt. Bent hafi verið á valdþurrð skattstjórans í Reykjavík vegna staðarlegra marka stjórnvalda innan skattakerfisins og að aðgerðir hans brytu í bága við lagafyrirmæli um framkvæmd skattefirlits og væru byggðar á ótraustum grunni fjölmiðlaumfjöllunar. Auk þess væri málinu beint að röngum aðila þar sem útibú stefnanda væri ekki launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna heldur starfsmannaleigurnar Select og Nett. Í bréfi lögmans útibús stefnanda hafi verið fjallað um staðgreiðsluskyldur vegna portúgalskra starfsmanna starfsmannaleigufyrirtækjanna. Við ákvörðun á skattalegri stöðu hinna portúgölsku starfsmanna yrði að líta til tvísköttunarsamnings Íslands og Portúgals. Skattlagning launa hinna portúgölsku starfsmanna réðist af ákvæðum 15. gr. samningsins, sem viki til hliðar ákvæði 1. tölul. 3. gr. laga nr. 90/2003. Ákvæði 15. gr. giltu einnig um útleigu á vinnuafli, nema um annað væri samið og um misnotkun (abuse/skattasniðgöngu) væri að ræða, sem væri fráleitt í þessu máli. Íslensk skattyfirvöld hefðu frá upphafi hafnað aðild hinna portúgölsku starfsmannaleiga að málinu og ekki óskað eftir neinum gögnum til staðfestingar skattskyldu starfsmanna í Portúgal. Þá hefðu íslensk stjórnvöld ekki leitað eftir neinum samningum við portúgölsk yfirvöld um frávík frá almennum ákvæðum tvísköttunar samnings ríkjanna, svo sem dæmi væri um í tilviki annarra ríkja, sbr. t.d. tvísköttunarsamning Norðurlandanna, þar sem sérstök ákvæði væri að finna um útleigu vinnuafls, sbr. d lið 2. mgr. 15. gr. þess samnings. Einnig mætti benda á tvísköttunarsamninga Íslands við Eistland, Lettland og Litháen, sem allir væru nýir af nálinni, sbr. t.d. bókun 7 við 2. tl. 15. gr. samningsins við Lettland þar sem tekið sé fram að 2. tl. taki ekki til launþega sem sé leigður út. Íslensk stjórnvöld hefðu ekki farið fram á að sambærilegt ákvæði yrði tekið upp í tvísköttunarsamning við Portúgal sem gerður hefði verið á árinu 2002. Loks hafi verið vísað til dóms Hæstaréttar Íslands frá 2. apríl 2004 í máli nr. 77/2004 þar sem útleiga vinnuafls hefði verið til umfjöllunar. Öll framangreind rök hafi leitt til þess að starfsmönnum hinna portúgölsku starfsmannaleigufyrirtækja bæri að standa skil á sköttum í heimalandi sínu fyrstu 183 dagana hér á landi, en eftir það á Íslandi, sbr. fyrrgreindan tvísköttunarsamning. Loks yrði að benda á að af hálfu skattstjóra hefði engin könnun farið fram á sambandi aðila, svo sem gert væri ráð fyrir í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2003. Væri ákvörðun skattstjóra ógild af þeirri ástæðu einni saman. Í niðurlagi bréfsins hafi verið vikið að tölulegum forsendum hinna boðuðu breytinga og að bréfinu fylgdu ítarleg gögn um launagreiðslur útibús stefnanda, höfuðstöðva útibús stefnanda á Ítalíu og þeirra portúgölsku starfsmanna leigufyrirtækja sem málið varðaði. Mótmælt hafi verið beitingu hvers kyns viðurlaga í máli útibús stefnanda, svo sem nánar hafi verið rökstutt.

Úrskurður skattstjóra um endurákvörðun hafi verið kveðinn upp 30. júní 2004 þar sem hinum boðuðu breytingum eftirlitsskrifstofu skattstjóra hafi verið hrundið í framkvæmd. Fjárhæðir skilaskyldrar staðgreiðslu útibús stefnanda vegna staðgreiðsluáranna 2003 og 2004 hafi verið endurákværðar, þ.e. vegna launagreiðslna til erlendra starfsmanna í september, október, nóvember og desember 2003 og í janúar 2004, samtals 188.500.000 krónur vegna alls tímabilsins. Á þessar fjárhæðir hafi verið bætt álagi samkvæmt 1. og 2. tölul. 2. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Álagsfjárhæð samkvæmt 1. tl. hafi numið 18.850.000 krónum og álagsfjárhæð samkvæmt 2. tl. 18.396.316 krónum, eða samtals 37.246.316 krónum. Við þessar áætlanir hafi ekki

verið greint á milli áætlunar vegna ítalskra starfsmanna stefnanda annars vegar og portúgalskra starfsmanna Select og Nett hins vegar. Í úrskurðinum hafi gangur málsins verið rakinn og andmæli lögmanns útibús stefnanda. Kröfum og rök semdum lögmannsins hafi verið hafnað og talið að útibúið væri raunverulegur vinnuveitandi portúgölsku starfsmannanna í skilningi 2. mgr. 15. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Sami starfsmaður skattstjóra hafi undirritað fyrir spurnarbréf eftirlitsskrifstofu skattstjórans í Reykjavík 17. febrúar 2004, boðunarbréf sama aðila 7. apríl s.á. og úrskurð 30. júní s.á.

Úrskurðinum hafi verið skotið til yfirskattanefndar með kæru 27. september 2004. Þar hafi þess aðallega verið krafist að úrskurðurinn um endurákvörðunina yrði felldur úr gildi en til vara að stofn staðgreiðslu af launum starfsmanna yrði endurávarðaður, þannig að einungis reiknaðist staðgreiðsla af launum þeirra sem skattskyldir voru hér á landi mánuðina september 2003 til janúar 2004 og voru starfsmenn útibús stefnanda á því tímabili. Þá hafi þess verið krafist að álag yrði fellt niður og útibúi kæranda tildæmdur málskostnaður. Ríkisskattstjóri hafi síðan sent kröfugerð sína til yfirskattanefndar 25. janúar 2005.

Í kæru útibúsins hafi verið byggt bæði á formlegum og efnislegum atriðum. Varðandi formlegu hliðina hafi verið byggt á eftirfarandi málsástæðum:

1. Skattstjórann í Reykjavík hafi brostið vald til að úrskurða um málefni útibús stefnanda vegna þess að skattlagningar- og framtalsstaður þess og portúgölsku starfsmannanna hafi verið í umdæmi skattstjórans í Austurlandsumdæmi. Álagning stefnanda og eftirlit með henni hafi því fallið undir það umdæmi eða eftir atvikum undir eftirlit ríkisskattstjóra.
2. Skattstjórann í Reykjavík og ríkisskattstjóra hafi brostið vald til þess að túlka ákvæði tvísköttunarsamninga, en slík túlkun heyri að lögum undir fjármálaráðuneytið.
3. Með því að hafna málaleitan útibús stefnanda um fund til þess að fá upplýsingar um skattalega stöðu þess og hefja í þess stað eftirlitsmál á hendur útibúinu hafi skattyfirvöld brotið leiðbeiningarskyldu sína og meðalhófsreglu stjórnarsýsluréttar.
4. Skattstjórinn í Reykjavík hafi ekki farið að réttum reglum við meðferð málsins sem eftirlitsmáls, og hafi hann þannig brotið gegn stjórnarsýsluákvæðum laga.
5. Sýnt hafi verið fram á að innlendar starfsmannaleigur væru í skattframkvæmd taldar launagreiðendur samkvæmt staðgreiðslulögum, en ekki þeir sem taki starfsmenn á leigu, en slíkt feli í sér mismunun samkvæmt lögum og tvísköttunarsamningum og reglum um evrópskt efnahagssvæði.
6. Skattstjórinn í Reykjavík hafi beint málinu að röngum aðila þar sem útbú kæranda væri ekki launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna.

Varðandi efnislega hlið málsins hafi útibú stefnanda byggt á eftirfarandi málsástæðum:

7. Til þess að komast að rétttri niðurstöðu varðandi skattlagningu launa portúgölsku starfsmannanna yrði að líta til tvísköttunarsamningsins milli Íslands og Portúgals, en samkvæmt honum yrðu starfsmennirnir ekki skattskyldir hér á landi fyrr en að lokinni 183 daga dvöl (183-daga reglan). Þessi regla tvísköttunarsamningsins gengi frammar skattskylduákvæðum tekjuskattslaga, sem heimili skattlagningu erlendra útleigðra starfsmanna, og víki þeim til hliðar.

8. Skattalega stöðu erlendra starfsmanna með takmarkaða skattskyldu hér á landi ætti að ákveða strax á staðgreiðsluári og þar sem skattlagningarréttur til launa þeirra væri ekki fyrir hendi samkvæmt ákvæðum tvísköttunarsamningsins við Portúgal væri engin skylda til þess að standa skil á staðgreiðslu af launatekjum þeirra hér á landi.

9. Lög um staðgreiðslu opinberra gjalda hefði ekki að geyma samsvarandi skattskylduákvæði og tekjuskattslögin varðandi útleigu á vinnuafli og ættu því ekki við þegar um væri að ræða útleigu erlends vinnuafls á Íslandi. Auk þess væru starfsmannaleigurnar Select og Nett launagreiðendur portúgölsku starfsmannanna og sæju um að greiða af þeim skatta og skyldur í Portúgal þar sem þeir væru skattskyldir.

10. Tvísköttunarsamningurinn við Portúgal gildi fullum fetum þegar um væri að ræða útleigu á vinnuafli, enda væri ekki um annað samið milli Íslands og Portúgal og ekki væri um skattasniðgöngu að ræða (abuse of taxes). Í mörgum tvísköttunarsamningum, sem Ísland hefði gert við önnur ríki, væri sértaklega tekið fram að 2. mgr. 15. gr. gildi ekki um útleigu á vinnuafli.

11. Þá hafi verið mótmælt þeirri skoðun skattyfirvalda að launagreiðandi ætti að halda eftir staðgreiðslu af launum starfsmanna sinna óháð almennum ákvæðum tekjuskattslaga eða ívilnandi ákvæðum tvísköttunarsamninga enda nái þeir einnig til staðgreiðslu.

12. Erlendu starfsmannaleigurnar sæju um að velja og ráða starfsmennina á eigin kostnað, skrá þá í portúgalskt tryggingarkerfi, reikna út og greiða almannatryggingargjöld vegna þeirra og tekjuskatta og staðgreiðslu þeirra samkvæmt lögum, skráningu á launagreiðendaskrá ríkisskattstjóra, útvegun á E-101 vottorðum o.s. frv.

Kæru stefnanda hafi lyktað með úrskurði yfirskattanefndar nr. 95/2005 hinn 20. apríl 2005. Í úrskurði nefndarinnar hafi einnig verið fjallað um skattalega meðferð ítalskara starfsmanna útibús stefnanda og um tryggingagjaldsskyldu erlendra starfsmanna sem hafi verið vísað frá yfirskattanefnd.

Af hálfu stefnanda sé unað við niðurstöðu yfirskattanefndar um mál ítalskra starfsmanna útibús stefnanda svo og efnislega niðurstöðu vegna tryggingargjalds. Hins vegar komist stefnandi ekki hjá því að krefjast ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar í heild sinni vegna réttarfarsreglna. Með ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra 2. ágúst 2005 sé staðfest að ekki skuli leggja fullt tryggingagjald á launagreiðendur vegna launa erlendra starfsmanna sem falli undir 14. gr. reglugerð nr. 1408/71/EBE. Þar sé um að ræða borgara í einhverju EES ríkjanna, sem ráðnir eru til árs eða skemmri tíma til starfa hér á landi og framvísa vottorði E-101 til

sönnunar því að þeir eigi aðild að almannatryggingum í heimalandi sínu þrátt fyrir starf sitt hér, enda hefði launagreiðandi staðfest með framvísun E-101, útgefnu af bærum yfirvöldum í heimalandi starfsmannsins og aðildarríki EES samningsins, að launþeginn falli undir tryggingalöggjöf þess lands, þrátt fyrir tímabundið starf á Íslandi. Slíkt eigi við í tilviki Select og Nett vegna starfsmanna þeirra sem útibú stefnanda hafi á grundvelli samnings við starfsmannaleigurnar.

Varðandi formhlið málsins hafi yfirskattanefnd ekki fallist á málsástæður útibús stefnanda, hvorki varðandi valdþurrð né meðferð málsins. Nefndin hafi talið það vera í samræmi við rétta stjórnslu að hafna beiðni útibúsins um fundi með skattfyrirvöldum vegna þess að það hefði notið aðstoðar sérfróðra kunnáttumanna við meðferð málsins á öllum stigum þess. Enn fremur hafi nefndin ekki talið það til annmarka málsins þótt engin rannsókn hafi verið gerð á starfsstað stefnanda á Kárahjúkum eða bókhaldi hans í tengslum við málið og að skattstofan hafi byggt úrskurð sinn á umfjöllun fjölmiðla um málið. Í umfjöllun sinni um efnishlið málsins hafi nefndin fyrst komið inn á atriði sem frekar mætti fella undir formhlið þess. Þar hafi nefndin ekki komist hjá því að gera athugasemd um það að skattstjóri hafi við endurákvörðun sína byggt á 21. gr. staðgreiðslulaga, sem fjalli um áætlunarheimild skattstjóra þegar ekki sé staðið fullnægjandi að mánaðarlegum skilum staðgreiðslu. Nefndin hafi réttilega bent á að skattstjóri hafi í raun grundvallað breytingu sína á heimild í 7. mgr. 28. gr. sömu laga. Hins vegar geri nefndin ekkert með þetta, enda þótt þessar athugasemdir hennar staðfesti að lagagrunnur málsins hafi verið rangur frá upphafi, þar sem málið sé rekið af eftirlitsskrifstofu skattstjóra en á grundvelli lagareglna sem gildi um álagningu, sbr. 21. gr. laganna, og eftirlitsskrifstofan vanræki gjörsamlega rannsóknar- og athugunarhlutverk sitt, en þessir annmarkar varði augsjáanlega ógildingum málsins frá upphafi.

Nefndin hafi komist að þeirri niðurstöðu að útibúið teldist launagreiðandi hinna portúgölsku starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga. Við rökstuðning þessarar niðurstöðu byggji nefndin að miklu leyti á bókun milli stefnanda og Alþýðusambands Íslands 1. október, en um þá bókun hefðu hvorki skattstjóri né ríkisskattstjóri fjallað í málsmeðferðinni. Útibúi stefnda hefði því ekki verið gefinn kostur á því að fjalla um þessa málsástæðu áður en yfirskattanefndin kvað upp úrskurð sinn. Þá sé það sérkennilegt að niðurstaða nefndarinnar sé byggð á viðmiðum úr athugasemdum samningsfyrirmyndar OECD um tvísköttun, sem notuð séu til þess að ákvarða hvor sé vinnuveitandi, sá sem greiði launin eða sá sem noti starfsmennina, til þess að ákveða hver launagreiðandi sé samkvæmt íslenskum staðgreiðslulögum. Þetta hafi verið gert þrátt fyrir að nefndin hafi hafnað því að líta til portúgalska tvísköttunarsamningsins, eins og síðar hafi komið fram. Þá hafi nefndin hafnað án röksemda að brotið hafi verið gegn jafnræðisreglum í málinu með því að útibú stefnanda hafi verið meðhöndlað á annan hátt en íslenskar starfsmannaleigur.

Varðandi þær málsástæður útibús stefnanda sem varði tvísköttunarsamninginn við Portúgal hafi nefndin komist að þeirri niðurstöðu að sá samningur fjallaði ekkert um staðgreiðslu skatta, þrátt fyrir skýr ákvæði samningsins um hið gagnstæða. Í samræmi við þessa niðurstöðu hafi nefndin ályktað að útibúi stefnanda hafi borið að sinna staðgreiðsluskyldum sínum gagnvart portúgölsku starfsmönnum án tillits til þeirra ákvæða portúgalska samningsins sem einmitt lúti að ágreiningsefnum málsins. Nefndin hafi þar með komið sér undan að fjalla

um kjarnann í rökum útibúsins sem varðað hafi bæði efni samningsins og gildistöku. Þetta hafi nefndin gert þrátt fyrir sérstaka umfjöllun sína um ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra frá 15. janúar 2003 þar sem gert sé ráð fyrir sérstökum frískattkortum í staðgreiðslunni þegar um sé að ræða erlenda aðila sem hafi rétt til ívilnunar samkvæmt tvísköttunarsamningum. Þá hafi yfirskattanefnd hafnað kröfu útibús stefnanda um niðurfellingu álags.

Eftir úrskurð yfirskattanefndar 25. apríl 2005 hafi stefnandi séð sig knúinn til þess að gera samkomulag við ríkisskattstjóra þess efnis að útibú stefnanda myndi skila inn staðgreiðslu vegna umræddra starfsmanna Select og Nett fyrir tímabilið júlí til ágúst 2003. Samkomulagið hafi verið gert með þeim fyrirvara að stefnandi hygðist höfða dómsmál á hendur stefnda til þess að fá skorið úr lögmati þess með dómi að stefnandi beri ábyrgð á staðgreiðslu vegna starfa umræddra starfsmanna Select og Nett á grundvelli verksamnings stefnanda við þau fyrirtæki. Stefnandi hafi því höfðað málið á hendur stefnda til þess að fá úrskurði skattstjórans í Reykjavík og yfirskattanefndar ómerкта með dómi og fá þar viðurkennd sjónarmið sín varðandi skattalega stöðu stefnanda í tengslum við portúgalska starfsmenn Select og Nett.

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu úrskurða skattstjóra og yfirskatta nefndar á því að þeir hafi í fyrsta lagi verið haldnir formlegum annmörkum sem valdi því að þeir séu ógildanlegir. Í öðru lagi hafi báðir úrskurðirnir verið haldnir efnislegum annmörkum sem einnig eigi að leiða til ógildingar þeirra.

Stefnandi telji að skattstjóranum í Reykjavík hafi ekki verið meðferð málsins heimil sökum valdþurrðar. Samkvæmt 1. mgr. 26. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda annist skattstjórar skatteftirlit, hver í sínu umdæmi. Réttur skattlagningarstaður stefnanda og þeirra erlendu starfsmanna sem málið varði sé í umdæmi skattstjórans í Austurlandsumdæmi en ekki í Reykjavík, sbr. 3. mgr. 89. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt og 84. gr. sömu laga um lögbundna umdæmisskiptingu. Óumdeilt sé að stefnandi og þeir erlendu starfsmenn sem mál þetta fjalli um beri takmarkaða skattskyldu hér á landi samkvæmt 3. gr. tekjuskattslaga. Þegar svo hátti til skuli skattleggja aðila í því umdæmi þar sem þeir eigi eignir eða hafi tekjur. Stefnandi eigi allar eignir sínar hér á landi og hafi tekjur í fastri starfsstöð sinni við Kárahnjúka í umdæmi skattstjórans í Austurlandsumdæmi. Auk þess séu þeir erlendu starfsmenn sem mál þetta varði óumdeilt með skattskyldu í því umdæmi. Skattstjóri og yfirskattanefnd hafi hins vegar talið að skýra ætti 3. mgr. 89. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, sem fjalli um skattlagningarstað útibúa, með hliðsjón af ákvæðum hlutafélagalaga um heimilisfang. Af því leiddi að skattlagningarstaður útibús stefnanda ætti að ráðast af 2. mgr. 89. gr. sem fjalli um skattlagningarstað skráðra hlutafélaga, þar sem kveðið sé á um að skráð félög skuli telja fram og vera skattlögð þar sem þau eigi heimili, en heimili þeirra telst þar sem þau séu skráð, þar sem þau telji heimili sitt samkvæmt samþykktum sínum eða þar sem raunveruleg stjórn þeirra sé. Stefnandi hafi því verið talinn skattskyldur í Reykjavík þar sem lögheimili útibús stefnanda sé skráð. Ákvæði tekjuskattslaga um skattlagningarstað útibúa séu sérákvæði sem gildi framfar ákvæðum hlutafélagalaga um heimili hlutafélaga, auk þess sem ákvæði 2. mgr. 89. gr. tekjuskattslaga gildi eingöngu um félög, skráð hér á landi. Samkvæmt samþykktum stefnanda sé heimili útibús stefnanda á Ítalíu og þar sé öll stjórn útibúsins. Auk þess leiði almenn efnisrök stjórnsýsluréttar um staðarþekkingu til þess að skattlagning fyrirtækja og eftirlit með henni sé í því

umdæmi þar sem starfsemin fari fram, enda beri ákvæði 3. mgr. 89. gr. tekjuskattslaga því vitni. Stefnandi hljóti því að teljast með skattskyldu í Austurlandsumdæmi í samræmi við ákvæði 3. mgr. 89. gr. tekjuskattslaga um skatt lagningarstað aðila með takmarkaða skattskyldu hér á landi. Skattstjórinn í Reykjavík hafi því ekki verið bær til þess að fjalla um mál stefnanda, enda hafi það samkvæmt tekjuskattlögum ekki fallið undir verksvið hans. Með afskiptum af málum stefnanda og þeirra erlendu starfsmanna sem um ræði hafi skattstjórinn í Reykjavík gengið inn á verksvið skattstjórans í Austurlandsumdæmi sem hann hafi brostið vald til samkvæmt 3. mgr. 89. gr. tekjuskattslaga og lögbundinni umdæmisskiptingu í 84. gr. sömu laga. Því hafi verið um valdþurrð að ræða sem eigi að leiða til ógildingar úrskurðar skattstjórans í Reykjavík 30. júní 2004. Þá hafi skattstjóran í Reykjavík brostið vald til þess að túlka ákvæði tvísköttunar samninga, sbr. 3. mgr. 119. gr. tekjuskattslaga, sem kveði á um að það sé í höndum fjármálaráðherra. Í samræmi við það hafi ríkisskattstjóri greinilega ekki séð sér fært að fjalla um áhrif tvísköttunarsamninga á útleigu erlends vinnuafis í ákvarðandi bréfi hans nr. 8/2003. Af þessu leiði að úrskurður skattstjórans í Reykjavík sé ólögmatgur þar sem hann hafi verið byggður á valdþurrð, en skattstjóri hafi lögum samkvæmt ekki heimild til þess að túlka tvísköttunarsamninginn sem reynt hafi á í máli stefnanda. Skattstjóri hafi byggt úrskurð sinn á ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 8/2003 í stað þess að kalla eftir túlkun fjármálaráðherra eða verklagsreglum, sbr. 3. mgr. 119. gr. tekjuskattslaga.

Stefnandi telji stjórnsýslulega ágalla á málsmeðferð skattstjórans í Reykjavík. Samkvæmt 1. mgr. 26. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda skuli skattstjórar annast skatteftirlit hver í sínu umdæmi, en mál þetta hafi af hálfu skatt stjórans í Reykjavík verið rekið af eftirlitsskrifstofu hans sem skatteftirlitsmál og hafi skattstjórinn við endurákvörðunina vísað til heimilda sinna samkvæmt 21. og 26. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Hins vegar komi fram í úrskurði yfirkattanefndar nr. 95/2005 að endurákvörðun skattstjóra á staðgreiðsluskilum stefnanda hafi verið byggð á 7. mgr. 28. gr. staðgreiðslulaga, sem byggi á því að bókhald skattaðila sé skoðað, en ekki 21. gr. þeirra eins og skattstjórinn hafi byggt á.

Skattstjóri hafi brotið gegn reglum stjórnsýslulaga nr. 37/1993 um leiðbeiningarskyldu og meðalhóf við meðferð máls stefnanda, sbr. 7. og 12. gr. stjórnsýslulaga, sbr. einnig 3. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 373/2001. Útibú stefnanda hafi óskað eftir fundi með skattstjóra í kjölfar fyrirspurnar hans, með tölvupósti 24. september 2003, þar sem stefnandi hafi talið fyrirspurnina mjög óljósa og óskýra. Með beiðni stefnanda hafi fylgt listi yfir þau atriði sem stefnandi hafi óskað nánari skýringar á hjá skattyfirvöldum. Skattstjóri hafi síðan vísað fyrirspurn stefnanda áfram til ríkisskattstjóra sem aftur á móti hafi hafnað beiðni stefnanda um fund án skýringa. Með slíkri afgreiðslu skattstjórans og ríkisskattstjóra á erindi stefnanda hafi umræddir aðilar brotið gegn ákvæðum 7. gr. stjórnsýslulaga um leiðbeiningarskyldu sína með því að veita stefnanda ekki frekari leiðbeiningar og skýringar þegar eftir því var leitaði. Þar að auki hefði átt að vísa erindi hans til fjármálaráðherra sem fari með túlkun tvísköttunarsamninga og verklagsreglur í tengslum við þá. Slík meðferð hefði verið árangursríkari og vægari en sú ákvörðun að fara með málið sem eftirlitsmál og hafi því verið brotið gegn meðalhófsreglu 12. gr. stjórnsýslulaga.

Við endurákvörðun skattstjóra á staðgreiðsluskilum stefnanda hafi eingöngu verið byggt á vinnu sem framkvæmd hafi verið innanhúss hjá embættinu án þess að framkvæmd hafi verið nokkur sjálfstæð skoðun með heimsókn á vinnustað stefnanda, skýrslutökum af starfsmönnum stefnanda og/eða skoðun á bókhaldi útibús stefnanda. Með þessu hafi eftirlitsskrifstofan brotið gegn ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra og reglugerð um samtímaeftirlit, sbr. reglugerð nr. 373/2001. Yfirskattanefnd hafi tekið fram að skattstjóri hefði átt að fara með málið samkvæmt 7. mgr. 28. gr. staðgreiðslulaga, en það hafi hann ekki gert eins og fram komi í úrskurðinum. Með þessari vanrækslu sinni hafi eftirlitsskrifstofan brotið gegn því ákvæði sem mæli fyrir um könnun á bókhaldi og rannsóknum og reglu stjórnsýslulaga um rannsóknarskyldu stjórnvalds. Þannig hafi mál skattstjórans verið rekið á hendur stefnanda sem venjulegt álagningarmál, eins og niðurstaða úrskurðar yfirskattanefndar beri með sér, en málið hafi átt að reka sem eftirlitsmál með viðeigandi rannsóknum.

Útibú stefnanda hefði staðið skil á skýrslum og skilagreinum vegna staðgreiðslu og tryggingagjalds, en skattstjóri hefði lagt á gjöld vegna þessara skila þegar endurákvörðun opinberra gjalda útibús stefnanda átti sér stað. Skila útibús stefnanda sé hins vegar ekki getið í úrskurði skattstjóra, þrátt fyrir að málið hafi talist vera mál til endurákvörðunar skatta, eins og fram komi í úrskurðinum.

Stefnandi telji varða við vanhæfisreglur stjórnsýslulaga, sbr. 3. gr. laga nr. 37/1993, að sami starfsmaður skattstjóra hafi annast fyrirspurnir, athuganir, boðanir og úrskurð í málinu. Slíkt fyrirkomulag fari og í bága við verklagsreglur skattstjóra.

Úrskurður yfirskattanefndar nr. 95/2005 hafi verið haldinn þeim formlegu ann mörkum að þar hafi verið byggt á málsástæðu sem hvorki hafi verið fjallað um né haldið fram af skattstjóra eða ríkisskattstjóra í málinu og útibú stefnanda hafi ekki fengið tækifæri til að tjá sig um, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskatta nefnd og 13. gr. stjórnsýslulaga. Þannig hafi yfirskattanefnd byggt úrskurð sinn á málsástæðu, sem hvorki hafi verið haldið fram í málatilbúnaði af hálfu skattstjóra né ríkisskattstjóra sem fari með kröfugerð fyrir nefndinni, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd. Þessi málsástæða varði samkomulag, sem stefnandi hafi gert við ASÍ í október 2003, sem virtist að stórum hluta hafa valdið því að stefnandi hafi verið talinn vinnuveitandi og launagreiðandi hinna erlendu starfsmanna. Stefnandi hafi aldrei fengið tækifæri til að tjá sig um þessa þýðingarmikla málsástæðu fyrir yfirskattanefnd áður en hún kvað upp úrskurð sinn, sem sé andstætt almennum málflutningsreglum um forræði málsaðila á sakarefni. Málsmeðferð yfirskattanefndar hafi þannig gengið gegn ákvæðum laga nr. 32/1992 um yfirskattanefnd um málsmeðferð, sbr. 3. mgr. 3. gr. og 6. og 7. gr. Jafnframt hafi yfirskattanefnd með þessu brotið gegn andmælarétti stefnanda samkvæmt 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Efnislegir annmarkar hafi einnig verið á úrskurðunum. Til þess að ákveða skattalega stöðu Select og Nett og portúgalskra starfsmanna þeirra verði að líta til ákvæða tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals. Það hafi hins vegar hvorki skattstjórinn í Reykjavík né yfirskattanefnd gert heldur ákveðið að samningurinn ætti ekki við, sbr. einnig ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra nr. 8/2003. Útibúi stefnanda hafi í allri málsmeðferð skattyfirvalda verið neitað um áheyrn varðandi grundvallarþátt þess sem stefnandi telji vera ákvæði tvísköttunarsamningsins.

Ákvæði hans gangi framur íslenskum lagaákvæðum um sama efni og víki þeim til hliðar. Samkvæmt 1. mgr. 119. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003, sbr. 1. mgr. 34. gr. 1. um tekjustofna sveitarfélaga nr. 4/1995, sé ríkisstjórninni heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á tekjuskatti og útsvari, en tvísköttunarsamningar séu gerðir samkvæmt þessari heimild við önnur ríki, þ.á m. samningurinn við Portúgal. Tvísköttunarsamningurinn við Portúgal teljist því hluti af íslenskum rétti, hafi lagagildi hér á landi og sé hluti af íslenskum álagningar reglum sem skattfyrirvöld verði að fara eftir.

Aðalreglan um skattlagningu launaðs starfs samkvæmt samningnum sé sú að skattlagningarrétturinn sé hjá því ríki þar sem vinnan sé innt af hendi. Samkvæmt 2. mgr. 15. gr. samningsins gildi þó sú undantekning að skattlagningarrétturinn sé hjá því ríki þar sem launagreiðandinn sé heimilisfastur ef uppfyllt eru þrjú skilyrði;

1. launþeginn dvelji í hinu ríkinu ekki lengur en 183 daga
2. endurgjaldið sé greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem sé ekki heimilisfastur í hinu ríkinu
3. endurgjaldið sé ekki gjaldfært hjá fastri atvinnustöð sem vinnuveitandinn hafi í hinu ríkinu.

Öll þrjú skilyrðin verði að vera uppfyllt. Þetta ákvæði sé ákvarðandi um það hvort hinir portúgölsku starfsmenn portúgölsku starfsmannaleiganna verði taldir skattskyldir á Íslandi eða ekki ef þeir dvelji þar ekki lengur en 183 daga. Þessi regla gangi undir nafninu „183-daga reglan“ í alþjóðlegum skattarétti og sé tilgangur hennar aðallega sá að létta frjálsa för sérhæfðs vinnuafls milli landa.

Sama tilgangi þjóni tiltekna reglur Evrópuréttarins, sem lögfestar hafi verið hér á landi, m.a. lög nr. 54/2001 um réttarstöðu starfsmanna sem starfi tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja. Við framkvæmd þeirra reglna í Evrópubandalaginu sé gengið út frá því að tvísköttunarsamningar milli aðildarríkja bandalagsins taki á skattskyldu hinna útsendu starfsmanna, en þeir samningar miði við að sendiríkið haldi skattlagningarrétti sínum í 180 daga. Byggi þeir samningar á sömu fyrirmynd og þeir tvísköttunarsamningar er komi til álita í þessu máli, enda byggðir á sömu fyrirmynd, þ.e. OECD.

Ákvæði 1. tl. 3. gr. tekjuskattslaga kveði á um að í þessu tilfalli séu viðkomandi starfsmenn skattskyldir á Íslandi. Þetta íslenska ákvæði víki fyrir ákvæðum 2. mgr. 15. gr. samningsins, þannig að séu öll skilyrði þeirra uppfyllt teljist portúgölsku starfsmennirnir einungis skattskyldir í Portúgal af launum sem þeir þiggi fyrir starf sitt á Íslandi. Skilyrði þess að unnt sé að koma fram skattlagningu á Íslandi séu því í fyrsta lagi að íslensk lög veiti heimild til skattlagningar og í öðru lagi að tvísköttunarsamningurinn við Portúgal heimili það einnig. Samkvæmt samningnum hafi Ísland engan skattlagningarrétt í þessu tilfalli, enda sé tilgangur tvísköttunarsamninga að koma í veg fyrir tvísköttun.

Samkvæmt framangreindu telji stefnandi að þeir portúgölsku starfsmenn Select og Nett, sem dvelji eða hafi dvalið hér á landi við störf við Kárahnjúkavirkjun í 183 daga eða skemmri tíma, séu ekki skattskyldir á Íslandi, heldur eigi Portúgal skattlagningarréttinn vegna launagreiðslna til þeirra samkvæmt portúgölska tvísköttun

samningnum og þar eigi þeir að greiða skatta sína og skyldur, sbr. 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins. Íslandi sé því óheimilt að skattleggja þessar launagreiðslur með einum eða öðrum hætti þar sem öll skilyrði 2. mgr. 15. gr. samningsins séu uppfyllt, þ.e. starfsmennirnir hafi dvalið hér á landi innan við 183 daga, vinnuveitendur þeirra sem hafi greitt þeim launin, starfsmannaleigurnar Select og Nett, séu heimilisfastar í Portúgal og þessar starfsmannaleigur hafi ekki fasta atvinnustöð eða fasta stöð á Íslandi. Þar sem þessir starfsmenn séu ekki skattskyldir hér á landi sé ekki heimilt að innheimta staðgreiðslu af launum þeirra hér á landi samkvæmt staðgreiðslulögum, sbr. 2. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Ákvæði 2. mgr. 15. gr. samningsins eigi einnig við þegar um sé að ræða útleigu á vinnuafli, en þessi ákvæði séu byggð á samsvarandi ákvæðum í samningsfyrirmynd OECD. Í athugasemdunum með samningsfyrirmynd OECD sé vikið að þeim möguleika að unnt sé að horfa fram hjá tilgreiningu vinnuveitenda í samningum um útleigu á alþjóðlegu vinnuafli, enda hafi samningsríkin áskilið sér slíkt með samkomulagi og um sé að ræða misnotkunartilfelli (cases of abuse). Um hvorugt sé að ræða í þessu máli og gildi því ákvæði 2. mgr. 15. gr. samningsins fullum fetum enda þótt um sé að ræða útleigu á vinnuafli.

Í forsendum úrskurðar yfirskattanefndar sé vísað til þess að innheimta skatta falli almennt utan gildissviðs tvísköttunarsamninga og sé í því sambandi vísað til 20. gr. Norðurlandasamningsins um aðstoð í skattamálum, sbr. samkomulag Norðurlandanna um innheimtu og yfirfærslu skatta, sbr. auglýsingu nr. 635/1997, sem hafi verið nefndur afdráttarsamningurinn (d. trækafalen). Í samræmi við þetta hafi nefndin komist að þeirri niðurstöðu að í margnefndum tvísköttunarsamningi við Portúgal sé ekkert fjallað um staðgreiðslu skatta í samningsríkjunum, en þar sem ákvæði samningsins vísi til afdráttar- og staðgreiðsluskatta, sbr. a-lið 2. mgr. 28. gr., verði að skýra það þannig að það taki eingöngu til þeirrar aðstöðu þegar staðgreiðsla eða afdráttur skatts af tekjum feli í sér fullnaðargreiðslu að lögum þannig að ekki komi til eftirfarandi álagningar. Þarna hafi nefndin ruglað saman almennri innheimtu skatta milli landa, sem fari eftir sérstökum samningum og lagaákvæðum, og innheimtu staðgreiðslu sem fari fram með tilstuðlan launagreiðenda innan staðgreiðsluárs. Ástæða þess að Ísland hafi gert sérstakan afdráttarsamning við hin Norðurlöndin sé hin mikla samvinna milli þessara landa og mikil samskipti, auk þess sem fram hafi komið að 15. gr. tvísköttunarsamnings Norðurlanda útiloki að 183 daga reglunni sé beitt þegar um sé að ræða útleigu vinnuafis, sem hafi ótal framkvæmdaflækjur í för með sér sem afdráttarsamningnum sé ætlað að leysa.

Þá reki yfirskattanefnd enn fremur í úrskurðinum að í lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda séu engin ákvæði sem taki sérstaklega til tvísköttunar samninga eða fjalli um þýðingu þeirra með tilliti til staðgreiðslu. Sama gildi um reglugerð nr. 591/1987 um laun, greiðslur og hlunnindi utan staðgreiðslu. Niðurstaða yfirskattanefndar hafi verið sú að fallast á það með skattstjóra að útibúi stefnanda hafi borið að sinna staðgreiðsluskyldum vegna hinna umdeildu launa greiðslna til starfsmanna við Kárahnjúka á árunum 2003 og 2004 hvað sem líði álitafnum um skattlagningarrétt vegna umræddra tekna samkvæmt ákvæðum tvísköttunarsamninga. Í tvísköttunarsamningnum sé hins vegar á fleiri stöðum fjallað beint um staðgreiðsluskatta, sbr. t.d. í 2. mgr. 10. gr. þar sem staðgreiðslu hlutfallið á greiddan arð sé ýmist 10% eða 15%, sbr. einnig 2. mgr. 11. gr. þar sem

staðgreiðsluhlutfallið á greidda vexti sé 10%, sbr. einnig 2. mgr. 12. gr. þar sem það sé 10% af þóknunum, sbr. einnig gildistökuákvæði a-liðs 2. mgr. 28. gr. sem nái til staðgreiðslu- eða afdráttarskatta. Þá sé með óbeinum hætti gert ráð fyrir staðgreiðslu- og afdráttarsköttum, t.d. í 15. gr. varðandi laun, 16. gr. varðandi stjórnarlausn og 17. gr. varðandi listamenn og íþróttamenn. Loks sé skýrt tekið fram í 1. mgr. 2. gr. samningsins, sem fjalli um þá skatta sem samningurinn nái til, að hann nái til þeirra *án tillits til hvernig þeir væru álagðir*. Það að tvísköttunarsamningar nái tvímælaust jafnt til álagðra skatta og staðgreiðslu- og afdráttarskatta sé enn fremur kyrfilega staðfest í athugasemdum samningsfyrirmyndar OECD. Stefnandi telji því fráleitt að byggt verði á öðru en að tvísköttunarsamningar almennt, og þá einnig samningurinn við Portúgal, nái jafnt til álagðra skatta samkvæmt tekjuskattslögum sem staðgreiðslu- og afdráttarskatta samkvæmt staðgreiðslulögum.

Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra 15. janúar 2003 sé tekið fram að unnt sé fyrir launþega að fá svokallað „frískattkort“ með skírskotun til ákvæða tvísköttunar samninga. Handhöfn frískattkorts veiti algera undanþágu frá staðgreiðslu opinberra gjalda á Íslandi, en þau séu t.d. veitt flugliðum búsettum í Þýskalandi eða á Norður löndunum. Þetta sýni einnig að tvísköttunarsamningum sé beitt í staðgreiðslu af ríkisskattstjóra sem fari með yfirstjórn staðgreiðslu, sbr. 23. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Ef frá væru talin ákvæði 119. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og 34. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, sem heimili ríkisstjórninni að gera tvísköttunarsamninga við önnur ríki, þá séu engin frekari ákvæði í nefndum lögum um beitingu tvísköttunarsamninga eða aðferðir við það að komast hjá tvísköttun. Þá sé hvergi að finna tilvísun til tvísköttunarsamninga í lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu. Þrátt fyrir það telji stefnandi að samningarnir gildi eftir atvikum, bæði um staðgreiðslu skatta og álagningu þeirra, þar sem staðgreiðsluskattar séu eingöngu bráðabirgðagreiðsla sem gangi upp í endanlega álagningu tekjuskatts og útsvars.

Sannað sé að starfsmannaleigurnar Select og Nett hafi verið og séu vinnuveit endur portúgölsku starfsmannanna í skilningi 2. mgr. 15. gr. portúgölska samningsins og þar með sé fullnægt b-lið ákvæðisins um að laun til þeirra séu greidd af vinnuveitanda heimilisföstum í Portúgal. Þá sé grundvallaratriði málsins hvort hinir portúgölsku starfsmenn, sem verið hafi við vinnu við Kárahnjúkavirkjun og dvalið hér á landi í 183 daga eða skemur, teljist skattskyldir á Íslandi eða í Portúgal. Sé niðurstaðan sú að þeir séu einungis skattskyldir í Portúgal sé enginn lagagrundvöllur til þess að skylda útibú stefnanda til afdráttar staðgreiðslu af launum þeirra, enda verði staðgreiðslu ekki beitt á aðrar greiðslur en þær sem eru skattskyldar hér á landi. Sannað sé að portúgölsku starfsmennirnir, sem mál þetta varði, uppfylli öll skilyrði 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins við Portúgal og af þeim sökum séu þeir eingöngu skattskyldir í Portúgal. Nauðsynlegt sé að skilgreina hugtakið vinnuveitandi í b-lið þessarar málsgreinar. Samkvæmt 2. mgr. 3. gr. samningsins skulu við framkvæmd samningsins öll hugtök, sem ekki eru skilgreind í samningnum, nema annað leiði af samhenginu, hafa sömu merkingu og þau hafi á þeim tíma samkvæmt lögum viðkomandi ríkis og skuli sú merking sem hugtakið hafi samkvæmt skattalögum þess ríkis ganga frammar þeirri merkingu sem hugtakið hafi samkvæmt öðrum lögum sama ríkis. Þar sem íslensk skattalög hafi ekki að geyma neina skilgreiningu á hugtakinu vinnuveitandi þá gildi sú skilgreining sem

hugtakið hafi almennt í íslenskum lögum, en samkvæmt því séu hinar portúgölsku starfsmannaleigur vinnuveitendur starfsmannanna.

Skattfyrvöld hafi hafnað beiðni útibús stefnanda um fund til þess að fá upplýsingar um það hvernig staðið skyldi að skattlagningu erlendra starfsmanna stefnanda, þar með talið starfsmanna starfsmannaleiga við Kárahnjúkavirkjun. Í ljósi synjunar skattfyrvalda á að veita stefnanda leiðbeiningar um skattalega meðferð starfsmanna stefnanda eða undirverktaka útibús stefnanda, þ.e. Nett og Select, hafi ekki komið til þess að sótt væri um útgáfu á svokölluðu „frískattkorti“ frá ríkisskattstjóra af hálfu stefnanda eða Select og Nett vegna þeirra starfsmanna sem ekki væru skattskyldir hér á landi sökum skammrar dvalar þeirra. Ákveða eigi skattalega stöðu aðila með takmarkaða skattskyldu hér á landi strax á staðgreiðsluári, sbr. 1. mgr. og 2. mgr. 11. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Sú ákvörðun sé aftur á móti á ábyrgð ríkisskattstjóra samkvæmt 23. gr. laganna. Slíkar ákvarðanir ríkisskattstjóra séu bráðabirgðaákvarðanir, eins og allar ákvarðanir um staðgreiðslu á staðgreiðsluári. Í framkvæmd staðgreiðslukerfisins sé síðan almennt gert ráð fyrir því að skattafráttur sé í samræmi við ákvæði tvísköttunarsamninga að fullnægðum tilteknum formskilyrðum. Skyldur launagreiðanda um staðgreiðslu vegna einstakra launamanna hljóti þar af leiðandi að ráðast af því hvaða skattalega stöðu launamennirnir hafi á staðgreiðsluári. Í samræmi við það telji stefnandi sannað að sú niðurstaða yfirséðar nefndar, að útibúi stefnanda hafi borið að sinna staðgreiðsluskyldum vegna hinna umdeildu launagreiðslna til portúgölsku starfsmannanna á árunum 2003 og 2004, hvað sem líði öllum álitaeftum um skattlagningarrétt vegna umræddra tekna samkvæmt ákvæðum tvísköttunar samningsins, eigi sér ekki lagastoð.

Með úrskurði yfirséðar nefndar hafi því verið slegið föstu að útibú stefnanda væri samkvæmt lögum nr. 45/1987 launagreiðandi hinna erlendu starfsmanna. Til grundvallar þeirri niðurstöðu vísi yfirséðar nefnd í athugasemdir með 2. gr. laga nr. 145/1995 um breytingu á lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt þar sem fram komi að hinn innlendi rekstraraðili útleigðs starfsmanns beri, sem launagreiðandi, ábyrgð á staðgreiðslu á launum starfsmannsins og sé þetta í samræmi við ákvæði tvísköttunarsamninga. Eins og athugasemdirnar beri með sér þá eigi þær eingöngu við misnotkunartilfelli, sem hér sé ekki um að ræða. Ef höfundar frumvarpsins hefðu talið að hinn innlendi rekstraraðili bæri ábyrgð á staðgreiðslu útleigðs starfsmanns vinnuleigu þá hefði löggjafanum borið að flytja samhliða breytingu á lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, enda verði slík ábyrgð ekki lögð á innlenda rekstraraðila í athugasemdum með frumvarpi, heldur þurfi þar skýrt lagaákvæði til. Fullyrðingar í athugasemdum frumvarpsins um að það sé í samræmi við ákvæði tvísköttunarsamninga að innlendi rekstraraðilinn beri ábyrgð á staðgreiðslu útleigðs starfsmanns sé röng. Þessi misskilningur í athugasemdunum kunni að vera byggður á því að í tvísköttunarsamningum Norðurlanda og við Eystrasaltlöndin sé skýrt tekið fram að 2. mgr. 15. gr. samninganna taki ekki til útleigu vinnuafis. Þeir samningar nefni þó ekki, frekar en aðrir tvísköttunarsamningar, neitt um ábyrgð á staðgreiðslu launa útleigðra starfsmanna. Staðgreiðslulögin taki heldur ekki til staðgreiðslu launa þegar um sé að ræða útleigu á vinnuafli, þar sem augljóslega hafi láðst að breyta þeim til samræmis við þær breytingar sem gerðar hafi verið á tekjuskattslögum með 2. gr. laga nr. 145/1995 þegar sett voru inn í lög ákvæði um útleigu á vinnuafli.

Við skilgreiningu á hugtakinu launagreiðandi samkvæmt staðgreiðslulögum verði ekki litið til athugasemda við 15. gr. í sammingsfyrirmynd OECD um tvísköttunarsamninga. Þær athugasemdir séu eingöngu til skýringar á ákvæðum tvísköttunarsamninga, t.d. 15. gr. margnefnds tvísköttunarsammings við Portúgal, en yfirskattanefnd hafi hafnað því að sú grein kæmi til skoðunar í máli þessu, auk þess sem þær athugasemdir lúti að skilgreiningu á hugtakinu vinnuveitandi, sem geti verið nokkuð önnur en skilgreining á hugtakinu launagreiðandi. Þannig geti hugtakið launagreiðandi samkvæmt staðgreiðslulögum náð til innlendra og erlendra aðila, sbr. skýr ákvæði 1. mgr. 7. gr. staðgreiðslulaga, sbr. enn fremur 3. gr. sömu laga. Til þess að útleiga á vinnuafli geti útilokað beitingu 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsammings, þá hefði þurft að taka það skýrt fram í 15. gr., svo sem gert sé í nokkrum samningum Íslands við önnur ríki, meðal annars í samningi Íslands við Norðurlönd og Eyrstrasaltslönd.

Í löndum þar sem erlendir, útleigðir starfsmenn kunni að vera taldir skattskyldir í landi þar sem þeir vinni séu hinar erlendu starfsmannaleigur taldar vera launagreiðendur þeirra og beri staðgreiðsluskyldur samkvæmt því, sbr. t.d. framkvæmdina í Hollandi og á Ítalíu. Dómur Hæstaréttar Íslands 2. apríl 2004 í máli nr. 77/2004 staðfesti að þegar um sé að ræða venjulega útleigu vinnuafls, eins og um ræðir í máli þessu, sé það ráðningarsamningur við starfsmannaleigu sem ráði því hver teljist launagreiðandi starfsmanns, enda þótt viðkomandi starfsmaður kunni að starfa undir stjórn og á ábyrgð leigutaka, þ.e. kaupanda þjónustu starfsmannaleigunnar.

Samkomulag stefnanda við ASÍ, sem gert hafi verið í október 2003, hafi einungis verið til þess að staðfesta skilning stefnanda á því að farið yrði eftir 1. tl. 1. mgr. 3. gr. laga nr. 54/2001 um réttarstöðu starfsmanna, sem starfi tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja, varðandi starfsmenn verktaka hans. Fráleitt sé að telja að umrætt samkomulag hafi falið í sér viðurkenningu á skyldum stefnanda og eða útibús stefnanda á því að hann teljist launagreiðandi allra starfsmanna. Slíkt sé með öllu ósannað enda beri samningar útibús stefnanda við Select og Nett það berlega með sér að þau fyrirtæki beri alla ábyrgð sem vinnuveitendur og þar með launagreiðendur umræddra starfsmanna. Samkvæmt gr. 3.6. í þeim samningum komi fram að verði andvirði þeirra launakjara sem kveðið sé á um milli starfsmannaleiganna og útleigðs starfsmanns (portúgölsku launin) í einhverjum mánuði lægri en lágmarkskjör samkvæmt íslenska virkjunarsamningnum (íslensku launin), skuli stefnandi bera kostnað af muninum á íslensku launinum og portúgölsku launinum. Þar sé komin skýringin á ábyrgð stefnanda í bókun milli hans og ASÍ 1. október 2003. Í samningunum komi fram að seljendur þjónustunnar, Select og Nett, séu bæði vinnuveitendur viðkomandi starfsmanna og launagreiðendur þeirra. Í gr. 2.6. í samningum stefnanda við Select og Nett komi fram að þau skuldbindi sig til þess að gera ráðningarsamninga við útleigða starfsmenn samkvæmt gildandi lögum í Portúgal og sjá til þess að allir starfsmenn, sem komi á þeirra vegum til Íslands, séu skráðir í almannatryggingakerfi Portúgals. Samkvæmt gr. 2.7. í báðum samningum beri seljandi þjónustunnar alla ábyrgð á því að reikna út og greiða almannatryggingagjöld, tekjuskatta og aðra skatta sem gildi í Portúgal, af launum þeirra starfsmanna sem útvegaðir eru til stefnanda. Þá komi fram í gr. 5.7. að seljandi beri ábyrgð á því að greiða á Íslandi staðgreiðsluskatta af launum viðkomandi starfsmanna og í þeim tilgangi hafi bæði fyrirtækin reynt að fá sig skráða á staðgreiðsluskrá hér á landi. Efni samninga útibús stefnanda við Select

og Nett sanni að stefnandi sé einungis að kaupa tiltekna afmarkaða þjónustu af um ræddum aðilum en undirgangist ekki frekari skyldur samkvæmt samningnum. Stefnandi hafi samkvæmt skuldbindingum sínum í verksamningum við Landsvirkjun vegna Kárahnjúkavirkjunar þurft að undirgangast margvíslegar einkaréttarlegar skuldbindingar gagnvart Landsvirkjun samkvæmt útboðs skilmálum. Í kafla I.5.6. komi fram að verktaki sé bundinn af samningi SA, ASÍ o.fl. vegna virkjunarframkvæmda (virkjunarsamnings) sem skuli gilda um innlenda sem og erlenda starfsmenn verktaka. Stefnandi hafi sem aðalverktaki samkvæmt samningum við Kárahnjúkavirkjun enn fremur verið skuldbundinn til þess að allir undirverktakar bæru sömu ábyrgð og aðalverktaki að íslenskum lögum og samkvæmt umræddum virkjunarsamningi, sbr. gr. 20.3. í samningi stefnanda við Landsvirkjun. Á grundvelli þessarar ábyrgðar, sbr. skuldbindingu stefnanda samkvæmt gr. 3.6. í samningi hans við starfsmannaleigurnar, og til þess að skapa vinnufrið við Kárahnjúkavirkjun hafi stefnandi undirritað sérstaka bókun um að hann ábyrgðist að launagreiðslur starfsmanna undirverktaka sinna yrðu með þeim hætti sem lög kveði á um. Slíkt hafi hins vegar ekki falið í sér að stefnandi eða útibú hans tækju á sig aðrar og meiri skyldur gagnvart umræddum starfsmönnum undirverktaka en á honum hvíldu samkvæmt verksamningum hans við Landsvirkjun, þ.e. að ábyrgjast það að undirverktakar hans væru bundnir af kjara samningi um virkjunarframkvæmdir.

Yfirskattanefnd hafi í raun beitt skattasniðgöngusjónarmiðum í röksemdum sínum fyrir því að útibú stefnanda sé talið launagreiðandi hinna portúgölsku starfsmanna. Engin slík sjónarmið geti átt við í máli þessu enda sé hér um að ræða samninga milli ótengdra og óskyldra aðila. Auk þess sé sú ákvörðun skattyfirvalda í málinu að telja starfsmannaleigurnar ekki launagreiðendur portúgölsku starfsmannanna í ósamræmi við almenna skattaframkvæmd á Íslandi varðandi starfsmannaleigur, þar sem þær séu í framkvæmd taldar vera launagreiðendur hinna útleigðu starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga, sbr. m.a. 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993, sbr. enn fremur 24. gr. portúgalska samningsins um bann við mismunun. Þá stangist slík framkvæmd enn fremur á við reglur Evrópuréttarins um þjónustufrelsi, bæði að því er varði stöðu þjónustusala og ekki síst þjónustukaupa. Þannig leiði umrædd niðurstaða til þess að stefnanda beri þyngri byrðar en hann myndi bera ef hann keypti sambærilega þjónustu af starfsmannaleigu, staðsettri á Íslandi.

Í þeim þætti úrskurðar yfirskattanefndar, sem lúti að tryggingargjaldi hinna erlendu starfsmanna, hafi á hinn bóginn verið fallist á kröfur stefnanda sem byggt hafi m.a. á því að hinir portúgölsku starfsmenn væru starfsmenn hinna erlendu starfsmannaleiga. Yfirskattanefnd hafi þannig talið að stefnandi yrði ekki að lögum krafinn um tryggingagjald af launagreiðslum til þeirra erlendu starfsmanna á vegum stefnanda sem féllu undir sérákvæði 1. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 1408/71/EBE um beitingu almannatryggingarreglna gagnvart launþegum, sjálfstætt starfandi einstaklingum og aðstandendum þeirra sem flytjist á milli aðildarríkja, sbr. auglýsingu nr. 550/1993 um gildistöku EES reglugerða um almannatryggingar og nánar tilgreind stjórnvaldsfyrirmæli sama efnis. Þrátt fyrir þetta hafi yfirskattanefnd vísað kröfum vegna tryggingagjalds frá. Ekki sé hins vegar efnislegur ágreiningur um það atriði, þar sem ríkisskattstjóri hafi staðfest réttarstöðu útibús stefnanda að því er varði tryggingargjald. Samkvæmt þessu sé efnislegt innbyrðis ósamræmi um stöðu útibús stefnanda gagnvart hinum portúgölsku starfsmönnum annars vegar og svo stöðu Select og Nett í niðurstöðu yfirskattanefndar varðandi

tryggingargjaldið og staðgreiðsluna.

Útibú stefnanda hafi ekki verið vinnuveitandi hinna portúgölsku starfsmanna sem ráðnir voru til starfa hér á landi við Kárahnjúkavirkjun samkvæmt verksamningi stefnanda við Select og Nett um útleigu á umræddum starfsmönnum á þeim tíma sem úrskurðir skattastjóra og yfirskattanefndar nái til, né heldur verið launagreiðandi fyrrnefndra starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga nr. 45/1987 og hvorki í skilningi b liðar 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins milli Portúgals og Íslands né í skilningi íslensks vinnuréttar.

Stefnandi hafi á árinu 2003 samið við tvö portúgölsk fyrirtæki um að þau sæju um að leigja til útibús stefnanda sérhæfða starfsmenn við verkefnið að Kárahnjúkum samkvæmt nánari skilmálum verksamnings aðila. Bæði fyrirtækin hafi þannig gegnt hlutverki undirvertaka stefnanda og útibús stefnanda og séu samkvæmt samningunum vinnuveitendur og launagreiðendur starfsmannanna sem leigðir hafi verið út til stefnanda. Allir starfsmenn umræddra fyrirtækja séu starfsmenn þeirra og ráðnir samkvæmt ráðningarsamningi sem taki mið af portúgölskum reglum. Laun starfsmanna séu greidd í Portúgal og þar jafnframt teknir allir skattar af starfsmönnunum og enn fremur greidd öll launatengd gjöld, s.s. lífeyris-, sjúkra-, og slysatryggingariðgjöld, svo og iðgjöld vegna atvinnuleysistrygginga og til tryggingar launagreiðslum við gjaldþrot.

Select og Nett séu sjálfstæð fyrirtæki sem starfi á alþjóðlegu sviði, óháð stefnanda eða útibúi hans. Starfsmenn þeirra hér á landi tengdust því ekki stefnanda eða útibúi stefnanda á annan hátt en sem hluti af verksamningi aðila. Þótt starfsmenn umræddra fyrirtækja hafi komið hingað til lands og unnið í þágu stefnanda og útibúsins breyti það ekki því að þeir hafi verið ráðnir til starfa hjá fyrirtækjunum sem beri áfram allar skyldur sem vinnuveitendur þeirra og launa greiðendur. Engu breyti um réttarstöðu Select og Nett hvort starfsmenn séu útsendir þar sem vinnuréttarsamband þeirra við starfsmenn þeirra sé á engan hátt rofið. Sá skilningur stefnanda sé staðfestur með lögum nr. 54/2001 um réttarstöðu starfsmanna sem starfi tímabundið Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja en þar sé kveðið á um að vinnuveitandinn sé áfram ábyrgur fyrir launagreiðslum þótt starfsmenn séu sendir á milli landa og um samband þeirra fari að þarlendum lögum með þeirri undantekningu þó að um starfskjör launþegans gildi tiltekin ákvæði íslenskra laga, sbr. 3. gr. laga nr. 54/2001. Þó svo að lögin taki ekki til skattalegrar stöðu útsendra starfsmanna, þá rjúfi útsending ekki vinnuréttarsamband hins útsenda starfsmanns við vinnuveitandann í heimaríkinu.

Lög nr. 54/2001 hafi verið sett með hliðsjón af tilskipun nr. 96/71/EB um störf útsendra starfsmanna í tengslum við veitingu þjónustu. Sú túlkun yfirskattanefndar að telja útibú stefnanda vera launagreiðanda portúgölsku starfsmannanna, sem hafi það í för með sér að þeir teljist skattskyldir af launagreiðslum sínum bæði í Portúgal og á Íslandi, fari í bága við Evrópureglur um frjálsa þjónustu. Þó svo að samningssvið EES samningsins undanskilji skattasamræmingu, þá sé samningsaðilum samt sem áður skylt að beita skattlagningarvaldi sínu þannig að ekki brjóti í bága við fjórfrelsisákvæði samningsins. Útleiga vinnuaflls falli undir þjónustustarfsemi í skilningi 36. gr. samningsins um evrópska efnahagssvæðið, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið.

Fyrirliggjandi gögn um uppgjör Select og Nett sýni að fyrirtækin fari að settum reglum í Portúgal varðandi launauppgjör portúgölsku starfsmannanna. Af því leiði að á engan hátt sé um að ræða misnotkun aðila á ákvæðum 2. mgr. 15. gr. portúgalska tvísköttunarsamningsins. Önnur starfsmannaleigan hafi komist á launa greiðendaskrá ríkisskattstjóra, en verið úrskurðuð út af henni án skýringa, en hinni hafi verið hafnað um skráningu og séu bæði þessi mál í kærumeðferð. Þetta sýni að Select og Nett hafi báðar reynt að fullnægja staðgreiðsluskyldu sinni hér á landi en vegna atvika sem séu stefnanda óviðkomandi hafi það ekki tekist.

Íslensk fyrirtæki, sem veiti samskonar þjónustu, sæti ekki samskonar skattalegri meðferð vegna þjónustu sinnar hér á landi. Þetta komi fram í bréfi Liðsauka 29. október 2004. Verði stefnandi talinn launagreiðandi viðkomandi starfsmanna beri hann mun þyngri kvaðir en hefði hann kosið að kaupa þjónustu af íslenskum afleysinga- eða starfsmannaleigufyrirtækjum. Stefnandi telji þetta vera mismunun á grundvelli þess hvar viðkomandi þjónustufyrirtæki sé staðsett og því ótvírætt brot á 36. gr. EES samningsins og 11. gr. stjórnarsýslulaga, sbr. einnig 24. gr. tvísköttunarsamningsins við Portúgal, og sé því brot á jafnræðisreglu lagagreinarinnar. Þjónustufyrirtækin Nett og Select hafi gert ítrekaðar tilraunir til að sinna skattalegum skyldum sínum sem launagreiðendur hér á landi með því að sækja um skráningu á launagreiðendaskrá ríkisskattstjóra. Beri því enga nauðsyn til þess að gera stefnanda ábyrgan með þessum hætti fyrir skilum á hugsanlegri staðgreiðslu af launum viðkomandi starfsmanna.

Þá byggi skattstjóri á ómálefnalegum ástæðum við áætlun á staðgreiðslulauna skilum starfsmanna við Kárahnjúka þegar hann hafi áætlað þeim mánaðarlaun, 300.000 krónur, miðað við upplýsingar fengnar úr dagblöðunum og engan greinarmun gert á hvort um væri að ræða hálaunamenn eða láglauamenn, t.d. hafi þar enginn greinarmunur verið gerður á portúgölskum starfsmönnum Select og Nett annars vegar og útsendum starfsmönnum frá höfuðstöðvum stefnanda í Milanó.

Varakrafa stefnanda um niðurfellingu álags sé byggð á því að verði ekki fallist á að hægt sé að ógilda úrskurði skattstjórans í Reykjavík og yfirsattanefndar í máli nr. 95/2005 þá beri að fella niður álagið sem lagt hafi verið á. Þannig hafi útibú hans haft afsakanlegar ástæður fyrir því að skila ekki staðgreiðslu vegna portúgölsku starfsmannanna, bæði vegna þess að útibú stefnanda hafi ekki talið að það væri launagreiðandi þeirra og einnig af því að útibúi stefnanda hafi engar upplýsingar eða leiðbeiningar fengið frá skattyfirvöldum. Því beri að fella niður álag sem skattyfirvöld beittu, sbr. 6. mgr. 28. gr. staðgreiðslulaga. Auk þess hafi þær upplýsingar sem birtust almennt um skattalega stöðu erlendra starfsmanna reynst ófullkomnar vegna skorts á upplýsingum um þá tvísköttunarsamninga sem við eigi. Stefnandi telji því ekki lagaskilyrði fyrir því að leggja á hann álag og vísi í því sambandi til tölvupósts frá ríkisskattstjóra 6. ágúst 2005 þar sem fram komi að réttaróvissa hafi verið til staðar.

Stefnandi vísi til laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt, laga nr. 30/1992 um yfirsattanefnd, laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga, laga nr. 54/2001 um réttarstöðu starfsmanna sem starfi tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja, laga nr. 15/2005 um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablað, tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals frá 31. maí 2002, sbr. auglýsingu 2 í C-deild Stjórnartíðinda 2002. Þá vísi stefnandi

til stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 og meginreglna skattaréttar, stjórnarsýsluréttar og vinnuréttar. Enn fremur til laga nr. 2/1993 um evrópska efnahagssamninginn, tilskipunar EB nr. 96/71EB og annarra meginreglna Evrópuréttar, til meginreglna samningaréttar um skuldbindingargildi samninga, laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu og laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðisins og tilskipunar nr. 96/71/EB um störf útsendra starfsmanna. Um varnarþing vísist til 3. mgr. 33. gr. laga nr. 91/1991. Krafa um málskostnað byggi á ákvæði XXI. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.

Málsástæður og lagarök stefnda

Af stefnda hálfu er vísað til þess að stefnandi haldi því fram að skattstjóranum í Reykjavík hafi ekki verið heimil meðferð málsins sökum valdþurrðar þar sem réttur skattlagningarstaður stefnanda sé samkvæmt 3. mgr. 89. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt í umdæmi skattstjóra Austurlands en ekki í Reykjavík þar sem félagið er skráð, sbr. 2. mgr. lagagreinarinnar. Af hálfu stefnda sé þessu eindregið vísað á bug. Allt frá gildistöku laga um tekjuskatt og eignarskatt frá árinu 1921 hafi sá skilningur verið lagður í ákvæði um framtals- og skattlagningarstað að erlend félög með takmarkaða skattskyldu hér á landi skuli skattlögð þar sem þau eru skráð eins og aðrir lögaðilar, sbr. 2. gr., en ekki þar sem þau eigi eignir eða hafi tekjur. Skráð lögheimili stefnanda sé að Lynghálasi 4, Reykjavík í fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra, í skráningu Hagstofu Íslands og í tilkynningu til Hlutfélagaskrár. Úrskurðirnir, sem stefnukröfurnar taki til og mál þetta snúist um, varði athugun og réttmæti staðgreiðsluskila stefnanda vegna launagreiðslna félagsins og heyri athugun á slíku undir skattstjóra í því umdæmi þar sem fyrirtækið sé skráð, sbr. 21. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Ákvæði 3. mgr. 89. gr. laganna beri að skýra með hliðsjón af því og 2. mgr. 89. gr. laganna, sbr. 2. gr. sömu laga, þannig að þegar um sé að ræða takmarkaða skattskyldu vegna útíbús erlends hlutfélags hér á landi, sbr. 4. tl. 3. gr. laganna, beri að skattleggja viðkomandi aðila þar sem útíbúið er skráð með heimilisfang. Samkvæmt því hafi borið undir skattstjóranum í Reykjavík að taka hinar umdeildu skattákvæðanir, sbr. 1. mgr. 26. gr. laga nr. 45/1987 og 1. tl. 1. mgr. 84. gr. laga nr. 90/2003, eins og komist hafi verið að niðurstöðu um í úrskurði skattstjóra og úrskurði yfirskattanefndar.

Stefnandi haldi því enn fremur fram að skattstjóra hafi brostið heimild til þess að fjalla um málið þar sem í því hafi reynt á túlkun tvísköttunarsamninga sem samkvæmt lögum sé alfarið í höndum fjármálaráðherra samkvæmt 3. mgr. 119. gr. laga nr. 90/2003 um tekju- og eignarskatt. Þessu sé af hálfu stefnda eindregið vísað á bug. Það leiði af lögbundnu hlutverki skattstjóra og ríkisskattstjóra samkvæmt lögum nr. 90/2003 að þeim beri við ákvarðanir sínar að beita ákvæðum tvísköttunarsamninga sem gerðir hafi verið við önnur ríki á grundvelli 1. mgr. 119. gr. þeirra laga. Breyti engu í þeim efnum þótt skattstjóri og ríkisskattstjóri séu varðandi túlkun og framkvæmd slíkra samninga bundnir af þeim verklagsreglum sem fjármálaráðherra kunni að hafa sett um það efni með stoð í 3. mgr. 119. gr. laganna. Sú málsástæða stefnanda, að skattstjóra hafi að lögum ekki verið heimilt að túlka tvísköttunarsamninga sem reynt hafi á eða byggja úrskurð sinn á ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra nr. 8/2003 í stað þess að kalla eftir túlkun fjármálaráðherra eða verklagsreglum, fái þannig ekki staðist.

Stjórnsýslulega ágalla, sem stefnandi haldi fram að hafi verið á úrskurði skatt stjóra, telur hann vera þá að brotið hafi verið gegn rannsóknar- og leiðbeiningar skyldum við meðferð málsins og meðalhófsregla verið virt að vettugi með því að neita fyrirvarsmönnum kæranda um fund með skattyfirvöldum vegna málsins og með því að vísa málinu ekki til fjármálaráðherra. Þessu vísi stefndi eindregið á bug. Stefnandi hafi notið aðstoðar sérfróðra kunnáttumanna við meðferð máls á öllum stigum og honum gefinn kostur á að tjá sig um fyrirhugaðar breytingar áður en þeim hafi verið hrint í framkvæmd, en um það vísist til fyrirspurnarbréfs og boðunarbréfs skattstjóra 17. febrúar og 7. apríl 2004. Ljóst sé því að stefnanda hafi verið veittur lögbundinn andmælaréttur samkvæmt skattalögum og stjórnsýslu lögum. Staðhæfingar um skort á leiðbeiningaskyldu séu órökstuddar og fá ekki staðist. Fyrirspurnarbréf og boðunarbréf skattstjóra hafi verið afar skýrt og nákvæmt og geti stefnandi, sem notið hafi aðstoðar stórrar lögmansskrifstofu, ekki borið fyrir sig að vegna skorts á leiðbeiningu skattyfirvalda hafi mál hans þróast á annan veg en hann hafi sjálfur sett það í. Athugasemdir stefnanda varðandi fundahöld með skattyfirvöldum fá ekki staðist, sbr. umfjöllun í bréfum ríkisskattstjóra til yfirskattanefndar 3. september 2004 og 24. janúar 2005, né gefi þær athugasemdir neitt tilefni til að líta svo á að brotið hafi verið gegn meðalhófs reglu við meðferð málsins. Til viðbótar því sem komi fram í bréfum ríkisskattstjóra sé vakin athygli á því að stefnandi hafi ekki óskað eftir neinum fundahöldum eða leiðbeiningum í kjölfar fyrirspurnarbréfs skattstjóra 17. febrúar 2004 varðandi stað greiðsluskil stefnanda, á því tímabili sem umþrættir úrskurðir taki til.

Stefnandi haldi því fram að brotið hafi verið gegn rannsóknarskyldu 7. mgr. 28. gr. staðgreiðslulaga og 12. gr. stjórnsýslulaga með því að mál skattstjórans í Reykja vík hafi verið rekið á hendur stefnanda sem venjulegt álagningarmál í stað þess að reka það sem eftirlitsmál með viðeigandi rannsóknum á vinnustað stefnanda, skýrslutökum af starfsmönnum og/eða skoðun á bókhaldi útibús stefnanda. Þessu sé eindregið vísað á bug. Með bréfi skattstjóra 17. febrúar 2004 hafi verið lagt fyrir stefnanda að leggja fram ítarlegar upplýsingar og gögn varðandi launagreiðslur og staðgreiðsluskil vegna erlendra starfsmanna við virkjunarframkvæmdir og ítarlega sundurliðun á þeim. Stefnandi hafi veitt umbeðnar upplýsingar að nokkru leyti með bréfi 7. maí 2004, en afrit af samningum stefnanda við hina portúgölsku starfsmannaleigur hafi ekki verið lögð fram fyrr en með kæru til yfirskattanefndar og komi þar fram af hálfu stefnanda að frágangi samninganna hafi ekki verið lokið fyrr en á árinu 2004. Sé ástæða talin til að áætla staðgreiðsluskyldu launagreiðanda, sem vanrækt hafi að skila af sér áskildum gögnum, sé það að jafnaði gert án heimsóknar á vinnustað eða annarra atriða sem stefnandi telji upp. Sé slíkt óframkvæmanlegt einkum þegar um sé að ræða fjölmenna vinnustaði og óþarft ef unnt er að finna grundvöll til að áætla staðgreiðsluskyldu launagreiðandans með viðeigandi hætti, eins og skattstjóri hafi gert í málinu með því að byggja á upplýsingum stefnanda sjálfs við áætlun sína.

Þá fá ekki staðist staðhæfingar í stefnu þess efnis að þeirra skila sem útibú stefnanda hefði áður sinnt með skýrslum og skilagreinum vegna staðgreiðslu hafi ekki verið getið í úrskurði skattstjóra. Þvert á móti komi fram bæði í fyrirspurnar bréfi, boðunarbréfi og úrskurði að endurákvörðun og áætlun kom til vegna ófull nægjandi skila að því leyti.

Stefnandi haldi því enn fremur fram að vanhæfisreglur stjórnarsýslulaga, sbr. 3. gr. laga nr. 37/1993, leiði til ógildingar úrskurðanna þar sem sami starfsmaður skattstjóra hafi annast fyrirspurnir, athuganir, boðanir og úrskurði í málinu. Þessu sé eindregið vísað á bug. Um sérstakt hæfi skattyfirvalda sé fjallað í 104. gr. laga nr. 90/2003 um tekju- og eignarskatt. Þar sé kveðið svo á um að maður megi ekki taka þátt í rannsókn með annarri meðferð máls, hvorki skattákvörðun né kærur ef honum hefði borið að víkja sæti sem héraðsdómari í málinu. Þessi ákvæði ganga framar ákvæðum um sérstakt hæfi í stjórnarsýslulögum. Þegar virt er lögmælt hlutverk skattstjóra, þar á meðal að um meðferð máls hjá sama stjórnvaldi er að ræða, verði ekki séð að nein ákvæði 5. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála, einkum g-liður greinarinnar, leiði til þess að telja beri að um vanhæfi hafi verið að ræða við meðferð máls stefnanda hjá skattstjóra.

Stefnandi byggir loks á því að úrskurður yfirskattanefndar hafi verið haldinn þeim formlegu annmörkum að hann hafi byggst á málsástæðu sem hann hafi ekki fengið tækifæri til að tjá sig um, sbr. 3. mgr. 3. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd og 13. gr. stjórnarsýslulaga. Sú málsástæða hafi varðað samkomulag sem stefnandi hafi gert við ASÍ í október 2003 sem hafi að stórum hluta valdið því að stefnandi hafi verið talinn vinnuveitandi og launagreiðandi hinna erlendu starfsmanna. Þessu sé eindregið vísað á bug og fái ályktun stefnanda um vægi þessa ekki staðist, sbr. umfjöllun í úrskurði yfirskattanefndar, en þar komi fram að reglur samkvæmt samningum við starfsmannaleigurnar ráði úrslitum um það að stefnandi sé talinn vinnuveitandi starfsmannanna. Samningar við ASÍ undirstriki og staðfesti það sem þar komi fram. Yfirskattanefnd hafi byggt á fyrirliggjandi gögnum málsins, sem hafi stafað frá stefnanda sjálfum og honum hafi verið fullkunnugt um. Því fái ekki á nokkurn hátt staðist að brotið hafi verið á andmælarétti stefnanda. Stefnandi hafi ekki lagt þessa samninga við starfsmannaleigurnar fram á skattstjórastigi, en það sé hlutverk yfirskattanefndar að sjá til þess að mál sé nægilega upplýst, sbr. og 6. og 7. gr. laga nr. 30/1992 um yfirskattanefnd. Málsmeðferð yfirskattanefndar hafi þannig verið í fullu samræmi við þær reglur sem um hana hafi gilt samkvæmt lögum og reglum stjórnarsýsluréttarins.

Meinta efnisannmarka telji stefnandi vera þá að regla 1. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt víki fyrir tvísköttunarsamningi. Samkvæmt tvísköttunarsamningi við Portúgal sé skattlagningarrétturinn hjá Portúgal samkvæmt 2. mgr. 15. gr. samningsins og Ísland eigi því engan skattlagningarrétt í þessu tilviki. Þar sem portúgólsku starfsmennirnir séu undanskildir skattskyldu hér á landi sé óheimilt að innheimta staðgreiðslu samkvæmt lögum nr. 45/1987 af launum þeirra vegna starfa hér á landi. Staðgreiðsluskattar séu bráðabirgðagreiðsla skattanna og taki tvísköttunarsamningurinn til staðgreiðsluskatta. Samkvæmt 1. og 2. mgr. 11. gr. staðgreiðslulaga skuli ákveða skattalega stöðu aðila með takmarkaða skattskyldu strax á staðgreiðsluári við útgáfu ríkisskattstjóra á skattkorti og skatt afdráttur vera í samræmi við tvísköttunarsamninga. Stefnandi sé heldur ekki vinnuveitandi hinna portúgólsku starfsmanna í skilningi 2. mgr. 15. gr. tvísköttunar samningsins heldur hinar portúgólsku starfsmannaleigur. Stefnandi haldi því fram að lög um staðgreiðslu opinberra gjalda geti ekki tekið til útleigu á vinnuafli þar sem þeim lögum hafi ekki verið breytt samhliða breytingu á 1. tl. 3. gr. eldri laga um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 með lögum nr. 145/1995. Stefnandi sé ekki vinnuveitandi eða launagreiðandi hinna portúgólsku starfsmanna í skilningi laga nr. 45/1987 né íslensks vinnuréttar, sbr. lög nr. 54/2001 um réttarstöðu starfsmanna

sem starfi tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja. Þessum sjónarmiðum stefnanda vísi stefndi eindregið á bug.

Hinum portúgölsku starfsmönnum, sem málið snúist um, hafi verið ráðstafað til starfa í þágu verkefnis stefnanda hér á landi samkvæmt samningum hans við portúgölsku starfsmannaleigurnar. Samkvæmt þeim samningum felist þjónusta starfsmannaleigufyrirtækjanna fyrst og fremst í því að velja og ráða til starfa hæfa starfskrafta til að vinna í þágu verkefnis stefnanda hér á landi í samræmi við óskir hans þar um. Stefnandi fari með stjórnunar- og verkstjórnarvald yfir hinum útleigðu starfsmönnum sem inni störf sín af hendi á framkvæmdasvæðinu við Kárahnjúka undir stjórn og á ábyrgð stefnanda, með tækjum og tólum sem stefnandi leggi til, sbr. m.a. grein 4.5 í samningum. Greiðsla til starfsmannaleigufyrirtækjanna fyrir hina veittu þjónustu taki fyrst og fremst mið af vinnumagni, þ.e. vinnustundafjölda starfsmanna, sbr. greinar 3.4, 4.5 og 5.1 í samningnum. Stefnandi skuli láta leigusala í té eigi síðar en 28. dag hvers mánaðar allar upplýsingar sem nauðsynlegar eru til þess að útbúa launareikninga fyrir mannaflann. Að jafnaði skuli uppgjörsdagur fyrir hvern starfsmánuð vera 22. dagur mánaðarins, sbr. grein 3.4, og beri leigusala að láta stefnanda í té afrit af mánaðarlegum launareikningum fyrir hvern starfsmann sem útvegaður sé ásamt sönnun um greiðslur sem starfsmannaleigan hafi innt af hendi til sérhvers útleigða starfsmanns svo og til almannatryggingakerfisins. Enn fremur að láta stefnanda í té afrit af undirrituðum ráðningarsamningi sérhvers starfsmanns sem útvegaður sé, sbr. grein 2.8. Stefnandi ráði þannig fjölda starfsmanna, sem ráðstafað sé til starfa í hans þágu hverju sinni, og hann beri allan ferðakostnað vegna starfsmannanna, bæði kostnað vegna ferða til og frá landinu og ferða innanlands og ýmsan annan kostnað sem teljist til tekna vegna dvalar starfsmanna við Kárahnjúka svo sem kostnað við fæði og húsnæði á virkjunarsvæðinu, sbr. grein 3.2. Þá beri stefnandi allan kostnað sem hljótist af því að andvirði nettó heildarlaunakjara í einhverjum mánuði reynist lægri en heildarlágmarkskjörin í sömu starfsgrein, reiknuð samkvæmt ákvæðum hins íslenska virkjanasamnings, sbr. grein 3.6 í samningum við hinar portúgölsku starfsmannaleigur.

Um skattskyldu portúgölsku starfsmannanna fari eftir ákvæðum laga um tekju skatt og eignarskatt nr. 90/2003. Samkvæmt 3. tl. 1. mgr. 1. gr. laganna beri þeir ótakmarkaða skattskyldu hér á landi dvelji þeir hér lengur en samtals 183 daga á sérhverju 12 mánaða tímabili, þar með talin eðlileg fjarvera héðan af landi vegna orlofs og þess háttar. Vari dvöl þeirra í 183 daga samtals eða skemur á sérhverju 12 mánaða tímabili beri þeir takmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. tl. 3. gr. laganna. Þar sé kveðið á um að takmarkaða skattskyldu beri allir menn, sem dvelji hér á landi og njóti launa fyrir störf sín hér, og skuli þeir greiða tekjuskatt af þeim launum. Þar með teljist þeir menn sem atvinnu stundi hér á landi á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli þótt dvöl þeirra eða starf vari samtals 183 daga eða skemur á hverju tólf mánaða tímabili. Um ákvörðun tekjuskatts þeirra fari samkvæmt 1. tl. 70. gr. Samkvæmt 89. gr. laganna skulu menn sem um ræði í 1. gr. telja fram og vera skattlagðir þar sem þeir áttu lögheimili 1. desember á tekjuári en aðilar sem hér eru skattlagðir samkvæmt 3. gr. skuli telja fram og vera skattlagðir þar sem þeir eigi eignir eða hafi tekjur. Vakin sé athygli á því að orðin „þar með teljast þeir menn sem atvinnu stunda á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli“ hafi komið inn í 1. tl. 3. gr. með lögum nr. 145/1995 um breytingu á þágildandi lögum nr. 75/1981. Í athugasemdum er fylgdu þeim lögum hafi meðal annars sagt:

„Um langt skeið hefur alþjóðleg útleiga vinnuafns leitt til ýmissa vandkvæða í skattframkvæmd. Hér er um það að ræða að rekstraraðili sem óskar eftir því að ráða erlent vinnuafn í skemmri tíma en 183 daga ræður starfskraft í gegnum erlendan millilið. Milliliðurinn gefur sig út fyrir að vera vinnuveitandi og leigir út vinnuafnið til rekstraraðilans. Með breytingunni er gert ráð fyrir að launþegi sem þannig hagar til um verði skattskyldur hér á landi á grundvelli 3. gr. Launagreiðandi hans (hinn innlendi rekstraraðili) ber ábyrgð á staðgreiðslu á launum hans eins og annarra launamanna sem hér starfa tímabundið. Þetta er í samræmi við sambærileg ákvæði tvísköttunarsamninga og er lagt til að tekin verði af tvímæli um að menn sem svo háttar um sem að framan er lýst verði ótvírætt taldir skattskyldir hér á landi. Sú regla er í samræmi við gildandi framkvæmd og því ekki breyting að því leyti.“

Stefnandi beri takmarkaða skattskyldu samkvæmt 4. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekju- og eignarskatt vegna starfsemi útibús hans hér á landi. Útibúið sé skráð á launagreiðendaskrá vegna starfsemi stefnanda hér á landi, sbr. 19. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Stefnandi teljist því launagreiðandi í skilningi laganna. Sú viðbára stefnanda að lögin hafi ekki eða geti ekki tekið til útleigu á vinnuafli fái ekki á nokkurn hátt staðist.

Samkvæmt lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, A og B lið 2. gr., nái staðgreiðsla samkvæmt lögnum til tekjuskatts manna, sem skattskyldir séu samkvæmt ákvæðum 1. gr. og 1. tl. 3. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt, svo og til útsvars samkvæmt ákvæðum IV. kafla laga um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt 3. gr. taki ákvæði laganna til allra þeirra aðila innlendra sem erlendra, sem gjaldskyldir séu samkvæmt ákvæðum þeirra laga sem um ræði í 2. gr., og til allra þeirra aðila, innlendra sem erlendra, sem greiði laun eða annist milligöngu á greiðslum sem gjaldskyldar séu samkvæmt ákvæðum þeirra laga sem um ræði í 2. gr. Samkvæmt 1. tl. 4. gr. teljist launamaður, samkvæmt lögnum, maður sem fái endurgjald fyrir starfa sem hann inni af hendi á ábyrgð launagreiðanda. Samkvæmt 7. gr. laganna teljist launagreiðandi, samkvæmt lögnum, hver sá aðili sem inni af hendi eða reikni greiðslur sem teljist laun samkvæmt 5. gr. Ef milligöngumaður, sbr. 3. gr., annist launagreiðslur skuli hann gegna skyldum launagreiðanda varðandi skil á greiðslum samkvæmt lögum þessum. Sama gildi um umboðsmann aðila sem um ræði í 2. mgr. 2. tl. 71. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Staðgreiðsla á grundvelli laganna sé samkvæmt 1. gr. bráðabirgðagreiðsla tekju skatts og útsvars af launum á tekjuári, þ.e. á því launaári sem tekna er aflað. Álagning og endanlegt uppgjör fari hins vegar fram að tekjuárinu loknu, sbr. VIII. kafla laganna. Í athugasemdum sem fylgdu 3. gr. laganna komi fram að þau taki, auk þeirra sem getið sé í 2. gr., til allra sem greiði laun eða hafi milligöngu um greiðslu launa hvort sem þeir eru innlendir eða erlendir og í 5. gr. sé skilgreint hvað teljist laun í skilningi laganna en að öðru leyti vísist til laga um tekju- og eignarskatt varðandi eðli þeirra greiðslna eða tekna sem samkvæmt greininni teljist laun. Launagreiðandi í skilningi 7. gr. teljist hver sá, þ.á m. milligöngumaður, sem greiði laun í skilningi 5. gr.

Samkvæmt 3. mgr. 8. gr. skuli launagreiðandi, sbr. 7. gr., sjá um staðgreiðslu fyrir hönd launamanns samkvæmt ákvæðum 15. gr., sbr. 20. gr. Samkvæmt 19. gr. skuli hver sá sem teljist launagreiðandi samkvæmt 7. gr., ótilkvaddur og eigi síðar en 8 dögum áður en starfsemi hans hefst, tilkynna ríkisskattstjóra um starfsemi sína

þar sem tilgreint er nafn, heimili og kennitala launagreiðandans. Samkvæmt 1. mgr. 20. gr. skuli launagreiðandi ótilkvaddur greiða mánaðarlega það fé sem hann hafi haldið eftir eða borið að halda eftir á greiðslutímabilum næstliðins mánaðar samkvæmt ákvæðum 15. til 17. gr. Með greiðslum skuli fylgja sundurliðuð skilagrein frá launagreiðanda á þar til gerðu eyðublaði, sbr. 2. mgr. 20. gr. Samkvæmt 21. gr. skuli skattstjóri yfirfara skilagreinar launagreiðanda og gera á þeim leiðréttingar ef þörf krefji. Skattstjóra beri að áætla greiðsluskylda fjárhæð þeirra launagreiðanda sem eigi hafa framvísað fullnægjandi skilagreinum innan tilskilinna tímamarka samkvæmt 20. gr. Samkvæmt 22. gr. beri launagreiðandi ábyrgð á þeim opinberu gjöldum sem hann hafi haldið eftir eða borið að halda eftir samkvæmt lögnum. Launamaður beri ekki ábyrgð á greiðslu opinberra gjalda sem hann sanni að launagreiðandi hafi haldið eftir af launum hans. Launagreiðandi og launamaður beri hins vegar óskipta ábyrgð á vanteknum opinberum gjöldum.

Samkvæmt framangreindu sé ljóst að hinir portúgölsku starfsmenn við Kára hnjúka séu skattskyldir hér á landi vegna launa fyrir störf hérlendis í þágu stefnanda og geti sú skattskylda verið ótakmörkuð, sbr. 3. tl. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 90/2003, eða takmörkuð skattskylda samkvæmt 1. tl. 3. gr. laganna í þeim tilvikum þegar störf vari í 183 daga samfelld eða skemur á sérhverju 12 mánaða tímabili. Ljóst sé að launagreiðslur til þeirra eru staðgreiðsluskyldar samkvæmt lögum nr. 45/1987, sbr. 2. og 3. gr. laganna, sbr. enn fremur 1. tl. 4. gr. og 1. tl. 5. gr. þeirra.

Samkvæmt 92. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt skulu allir sem hafa menn í þjónustu sinni og greiða þeim endurgjald fyrir starfa, ótilkvaddir afhenda skattstjóra eða umboðsmanni hans skýrslu um greiðslur þessar ókeypis og í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður. Sama gildi um greiðslur til verktaka fyrir efni og vinnu. Ef framangreindar greiðslur séu inntar af hendi fyrir milligöngu annars aðila og sá, er unnið var fyrir, geti eigi látið umkrafaðar upplýsingar í té, hvíli skýrslugjafarskyldan á milligönguáðilanum. Samkvæmt þessari lagagrein sé meginreglan sú að skyldan til að skila launaskýrslum vegna slíkra starfsmanna hvíli á þeim sem unnið var fyrir jafnvel þó hann inni ekki beint af hendi til starfsmanna þær greiðslur sem feli í sér endurgjald til þeirra fyrir starfa í þjónustu hans. Samkvæmt 115. gr. laganna séu allir þeir, er hafi menn í þjónustu sinni og greiði laun fyrir starfa, sbr. 1. mgr. 92. gr., skyldir að kröfu innheimtumanns að halda eftir af kaupum launþega til lúkningar gjöldum þeirra aðila sem launþegar beri sjálfskuldarábyrgð á og innheimta beri samkvæmt ákvæðum 112. gr. Samkvæmt 2. mgr. 115. gr. beri launagreiðandi sjálfsskuldarábyrgð á greiðslu þess fjár sem hann vanræki að halda eftir af launum. Samkvæmt 3. mgr. 116. gr. beri þeir, sem hafi í þjónustu sinni erlenda ríkisborgara eða ríkisfangslausa menn, er fengið hafa landvistar- eða dvalarleyfi hér á landi um tiltekinn tíma, ábyrgð á skattgreiðslum þeirra. Af 92. gr. laga um tekju- og eignarskatt sé ljóst að upplýsingaskylda um endurgjald fyrir starfa hvíli á þeim sem unnið var fyrir þó greiðslur hafi verið inntar af hendi fyrir milligöngu annars aðila og sama gildi um ábyrgð á skattgreiðslum samkvæmt 115. og 116. gr. og skyldu til að halda eftir af kaupum launþega til lúkningar gjöldum í kjölfar álagningar.

Af því sem að framan er rakið úr samningum stefnanda við starfsmanna leigurnar sé ljóst að hinir portúgölsku starfsmenn séu í þjónustu stefnanda og starfi undir hans stjórn og á hans ábyrgð, hann inni af hendi greiðslur sem feli í sér laun til þeirra, ýmist beint eða í formi leigugjalds til starfsmannaleiganna, og hann búi yfir öllum upplýsingum um greiðslur til þeirra sem inntar hafi verið af hendi til

þeirra af hans hálfu og af hálfu portúgölsku starfsmannaleiganna. Samkvæmt því hvíli skýrslugjafarskylda samkvæmt 92. gr. ótvírætt á stefnanda. Hinir Portúgölsku starfsmenn séu starfsmenn stefnanda, sem sé vinnuveitandi þeirra og raunverulegur launagreiðandi þeirra í skilningi 115. og 116. gr., og geti sú tilhögun á launagreiðslum, að þær fari fram fyrir milligöngu starfsmannaleigu og svo sé um samið að leigan sé vinnuveitandi, í engu haggað skyldum stefnanda og ábyrgð hans að skattarétti. Skattfyrirvöld hafi lögum samkvæmt fullt mat á því hvort á því verði byggt við skattlagningu og innheimtu opinberra gjalda. Lög um staðgreiðslu opinberra gjalda byggja á sama hátt á því og að skylda til að standa skil á staðgreiðslu launamanna hvíli í þeim tilvikum á hinum innlenda vinnuveitanda samkvæmt 3. og 7. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og hafi frá upptöku staðgreiðslu verið framkvæmt þannig. Sú framkvæmd verði ráðin af því sem fram komi í athugasemdum er fylgt hafi lögum nr. 145/1995 um breytingu á þágildandi lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt um breyting á 1. tl. 3. gr. laga, sbr. umfjöllun hér að framan.

Af lögum um tekjuskatt og eignarskatt og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda leiði að hinn innlendi rekstraradili beri ábyrgð á staðgreiðslu af launum starfsmanna sem ráðstafað sé til starfa í þágu hans á grundvelli samnings um útleigu á vinnuafli, eins og hér um ræði, á sama hátt og hann beri ábyrgð á staðgreiðslum annarra launamanna sem starfi tímabundið í þágu hans.

Í úrskurði yfirskattanefndar hafi, við úrlausn á því hver teldist launagreiðandi útleigðra starfsmanna í skilningi staðgreiðslulaga, verið m.a. litið til almennra ákvæða tvísköttunarsamninga og viðtekinna túlkunar þeirra á alþjóðlegum vettvangi með tilliti til útleigu vinnuafls. Í þeim tvísköttunarsamningum Íslands við önnur ríki, þar sem sé að finna ákvæði sem fjalli sérstaklega um útleigu vinnuafls milli samningsríkjanna, sé í öllum tilvikum gert ráð fyrir því að heimilt sé að skattleggja launatekjur af störfum útleigðra starfsmanna í vinnuríkinu.

Í 15. gr. tvísköttunarsamnings við Portúgal 2. ágúst 1999, sbr. auglýsingu nr. 2/2002, sé kveðið á um skattlagningu vegna launaðs starfs. Samkvæmt 1. mgr. 15. gr. skuli endurgjald fyrir starf einungis skattlagt í því samningsríki þar sem aðili sé heimilisfastur nema starfið sé leyst af hendi í hinu samningsríkinu. Í því tilviki megi skattleggja endurgjaldið í því ríki þar sem starfið er leyst af hendi. Í 2. mgr. sé kveðið á um undantekningar frá þeirri reglu og mælt fyrir um hvenær endurgjald vegna starfa í hinu ríkinu skuli einungis skattlagt í ríkinu þar sem launþegi á heimilisfesti og þurfi þrjú atriði, sem öll verði að vera uppfyllt að koma til, svo að sú undantekningarregla geti átt við. Þau skilyrði séu samkvæmt a-lið að viðtakandi endurgjaldsins dveljist í eitt eða fleiri skipti, þó ekki lengur en 183 daga samtals á 12 mánaða tímabili sem hefjist eða ljúki á viðkomandi skattári, í því ríki þar sem starfið hafi verið innt af hendi. Að endurgjaldið sé greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda sem ekki sé heimilisfastur í hinu ríkinu, sbr. b-lið, og samkvæmt c-lið að endurgjaldið sé ekki gjaldfært hjá fastri atvinnustöð eða fastri stöð sem vinnuveitandinn hafi í hinu ríkinu.

Ákvæði 15. gr. tvísköttunarsamningsins sé samhljóða 15. gr. samningsfyrir myndar OECD um tvísköttunarsamninga. Við túlkun á því hvort uppfyllt séu skilyrði 2. mgr. 15. gr. fyrir því að víkja frá þeirri meginreglu 1. mgr., að endurgjaldið skuli skattleggjast í því ríki þar sem starfið sé innt af hendi, reyni einkum á túlkun á hugtakinu vinnuveitandi í b- og c-lið 2. mgr. Hugtakið vinnuveitandi sé

ekki skilgreint í samningnum við Portúgal né samningsfyrirmynd OECD en hafi verið og sé skilið þannig að vinnuveitandi sé sá aðili sem eigi rétt á því verki sem unnið sé og beri í samræmi við það ábyrgð og áhættu af árangri þess. Við útleigu á alþjóðlegu vinnuafli séu þessir þættir í ríkum mæli í höndum leigutaka og beri þá að taka efni samnings fram yfir form og byggja á því að hann sé vinnuveitandi í skilningi greinarinnar ef staðfest er að notandi vinnuaflsins ræki fremur hlutverk vinnuveitanda en hinn erlendi leigusali. Við mat á því geti bær stjórnvöld auk þeirra meginsjónarmiða litið til annarra atriða sem að gagni komi til að sýna fram á að notandi vinnuaflsins sé hinn raunverulegi vinnuveitandi. Vegna ítrekaðrar misnotkunar á reglum 2. mgr. með útleigu á vinnuafli hafi við endurskoðun á samningsfyrirmyndinni 1992, með lið 8 í skýringum við 15. gr., sá skilningur verið áréttáður að vinnuveitandi sé sá sem hafi réttindi yfir því verki sem unnið sé og beri ábyrgð og áhættu af því. Af því leiði að yfirleitt sé það ríkið, þar sem vinna er látin í té, sem hafi skattlagningarréttinn þegar um sé að ræða útleigu á vinnuafli milli landa. Því sé alfarið vísað á bug að sýna þurfi fram á misnotkun til þess að vinnuleiga verði ekki talin vinnuveitandi eins og stefnandi staðhæfi. Sviss hafi eitt ríkja gert athugasemd um að skýringar í lið 8 ættu aðeins að eiga við varðandi alþjóðlega útleigu á vinnuafli ef um væri að ræða misnotkun. Þýskaland og Noregur hafi áskilið sér rétt til að taka inn í 2. mgr. í sínum samningum að sérstakt ákvæði um það að undantekningarákvæði 2. mgr. 15. gr. gæti ekki tekið til alþjóðlegrar útleigu á vinnuafli.

Ótvírætt sé samkvæmt 1. tl. 3. gr. laga um tekju- og eignarskatt að þeir menn sem stundi atvinnu hér á landi á grundvelli samninga um útleigu á vinnuafli og dvelji hér skemur en 183 daga séu skattskyldir hér á landi. Er gengið var frá tvísköttunarsamningnum á árinu 1999 hafi verið ótvírætt ákvæði um skattskyldu þessara manna í íslenskum landslögum og því óþarft að ítreka hana í tvísköttunarsamningnum við Portúgal.

Yfirskattanevnd hafi talið, að virtum ákvæðum samninga við starfsmanna leigurnar, að stefnandi teldist vinnuveitandi þeirra starfsmanna sem um ræði. Að því virtu, efni athugasemda með 2. gr. laga nr. 145/1995, þar sem sérstaklega sé tekið fram um ábyrgð á staðgreiðslu við alþjóðlega útleigu á vinnuafli, og túlkun tvísköttunarsamninga með tilliti til slíkrar útleigu samkvæmt því sem fram komi í athugasemdum við 15. gr. í samningsfyrirmynd OECD, hafi yfirskattanevnd talið að stefnandi teldist launagreiðandi hinna portúgölsku starfsmanna við Kárahnjúka í skilningi 1. mgr. 7. gr., sbr. 3. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda, en sú niðurstaða hafi í einu og öllu verið að lögum.

Stefnandi haldi því fram að skattlagningarréttur vegna tekna hinna portúgölsku launamanna sé ekki hér á landi samkvæmt ákvæðum tvísköttunarsamnings við Portúgal, og þar með sé engin skylda fyrir hendi til að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda af launatekjum þeirra hér á landi. Ákvarða beri skattalega stöðu á staðgreiðsluári og ljóst að tvísköttunarsamningur taki til staðgreiðslu, sbr. t.d. a-lið 28. gr. og 10.-12. gr. samningsins. Þessu sé eindregið vísað á bug.

Samkvæmt afdráttarlausum ákvæðum staðgreiðslulaga nr. 45/1987 beri launa greiðanda að standa skil á staðgreiðslu hér á landi af greiddum launum og sé sú lagaskylda óháð því hvort síðar kunni að reyna á frádráttarheimildir skattalaga eða ívilnandi ákvæði tvísköttunarsamninga við skattlagningu viðkomandi einstaklinga. Á staðgreiðsluári verði þannig almennt að gera greinarmun annars vegar á skyldum

launagreiðanda samkvæmt lögum nr. 45/1987 og hins vegar úrlausn á endanlegri skattskyldu launþega og annarra sem sætt hafi afdrætti staðgreiðslu af hálfu viðkomandi launagreiðanda.

Um heimildir fyrir ríkisstjórnina til að gera tvísköttunarsamninga séu ákvæði í 119. gr. laga um tekju- og eignarskatt og hliðstæðar heimildir hvað varði útsvar í 34. gr. laga nr. 2/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt 1. mgr. 119 gr. laga um tekju- og eignarskatt sé ríkisstjórninni heimilt að gera samninga við stjórnir annarra ríkja um gagnkvæmar ívilnanir á tekju- og eignarskatti erlendra og íslenskra skattaðila sem eftir gildandi skattalöggjöf ríkjanna eigi að greiða skatt af sömu tekjum eða eignum bæði á Íslandi og erlendis. Í 5. mgr. sé kveðið á um þá aðstöðu þegar ekki sé fyrir hendi samningur við annað ríki samkvæmt 1. mgr. og skattaðili sem skattskyldur sé samkvæmt 1. og 2. gr. greiði til opinberra aðila í öðru ríki skatt af tekjum sínum og eignum sem skattskyldar séu hér á landi. Skattstjóra sé þá heimilt samkvæmt umsókn skattaðila að lækka tekjuskatt og eignarskatt hans hér á landi með hliðsjón af þessum skattgreiðslum hans.

Tvísköttunarsamningar sem gerðir eru á grundvelli heimilda í lögum um tekju- og eignarskatt og um tekjustofna sveitarfélags og sambærilegra heimilda í eldri lögum varði samkvæmt efni sínu og lagaheimild álagningu þargreindra skatta á aðila sem séu heimilisfastir í öðru eða báðum samningsríkjunum og jafnan án tillits til þess hvernig skattarnir eru lagðir á. Innheimta skatta falli hins vegar almennt utan við gildissvið tvísköttunarsamninga enda sé að finna sérstaka heimild til að gera samninga við önnur ríki um innheimtu opinberra gjalda, sbr. 2. mgr. 119. gr. laga um tekju- og eignarskatt.

Í tvísköttunarsamningi milli Íslands og Portúgals sé ekkert fjallað um staðgreiðslu skatta sem sé í samræmi við það að hann varði álagningu skatta. Tilvísan stefnanda til a-liðar 2. mgr. 28. gr. samningsins varðandi staðgreiðslu- eða afdráttarskatta, því til stuðnings að samningurinn fjalli um staðgreiðslu, fái því ekki staðist, en skýra verði það ákvæði til samræmis við ákvæði b-liðar sömu málsgreinar og almenn ákvæði tvísköttunarsamningsins að öðru leyti, þannig að ákvæðið taki einungis til þeirrar aðstöðu þegar staðgreiðsla eða afdráttur skatts af tekjum feli í sér fullnaðargreiðslu að lögum þannig að ekki komi til eftirfarandi álagningar, sbr. 1. tl. 2. gr. samningsins þar sem komi fram, að samningurinn taki til skatta af tekjum og eignum sem eru lagðir á vegna samningsríkis án tillits til þess á hvern hátt þeir eru álagðir. Dæmi slíkra afdráttarskatta, en sem hér eigi ekki við, sé 4. mgr. 9. gr. staðgreiðslulaga sem kveði á um að staðgreiðsla tekjuskatts og útsvars þar til greindra aðila sé fullnaðargreiðsla nefndra gjalda hér á landi án þess að fram þurfi að fara frekari ákvörðun eða álagning þeirra á þessum aðilum. Enn fremur 4. mgr. 71. gr. laga um tekju- og eignarskatt þar sem fram komi að afdráttur og staðgreiðsla skatts af fjármagnstekjum lögaðila, sem séu undanþegnir skattskyldu samkvæmt tilteknum tölulíðum 4. gr., skuli vera fullnaðargreiðsla og koma í stað álagningar samkvæmt lögum um tekju- og eignarskatt. Sú staðhæfing stefnanda að beint sé fjallað um staðgreiðslu skatta í 10.–12. gr. samningsins til stuðnings því að samningurinn taki til staðgreiðslu, og staðfesta beri skattlagningarétt á staðgreiðsluári, fái á sama hátt ekki staðist og séu engin ákvæði í honum er mæli fyrir um tilhögun staðgreiðslu. Í 29. gr. tvísköttunarsamnings við Ítalíu, sem undirritaður hafi verið 10. september 2002, sé hins vegar sérstaklega fjallað um endurgreiðslu staðgreiðslu- eða afdráttarskatta og þannig gengið út frá því í samræmi við ákvæði og gildissvið annarra tvísköttunarsamninga, þ.á m. við Portúgal,

að staðgreiðslu sé skilað á staðgreiðsluári en til hugsanlegrar endurgreiðslu geti komið síðar.

Lög nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda geri heldur ekki ráð fyrir því að staðfesta beri skattlagningarrétt á staðgreiðsluári. Þvert á móti séu þau afdráttarlaus um skyldu launagreiðanda til að standa skil á launagreiðslum til manna sem beri takmarkaða skattskyldu samkvæmt 1. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt vegna starfa hér á landi, sbr. 2. gr. og ákvæði þeirra laga að öðru leyti, m.a. 1. tl. 4. gr., 1. tl. 5. gr. og 1. mgr. 20. gr. Í lögunum séu engin ákvæði sem taki sérstaklega til tvísköttunarsamninga eða fjalli um þýðingu þeirra með tilliti til staðgreiðslu.

Í 11. gr. staðgreiðslulaga sé fjallað um útgáfu skattkorta fyrir launamenn. Skattkort manna sem öðlist heimilisfesti hér á landi á staðgreiðsluárinu, svo og þeirra manna sem skattskyldir eru samkvæmt 1. tl. 3. gr. laga um tekju- og eignarskatt skuli, sbr. 1. mgr. 11. gr., gerð samkvæmt þeim upplýsingum sem fram komi á tilkynningum þeirra um aðsetursskipti eða á annan fullnægjandi hátt að dómi ríkisskattstjóra. Ákvæði 11. gr. laga nr. 45/1987, sem fjalli um útgáfu ríkisskattstjóra á skattkortum fyrir launamenn, renni þannig heldur ekki stoðum undir sjónarmið stefnanda um að ákvarða beri skattalega stöðu á staðgreiðsluári. Sú staðreynd að ákvæði 1. mgr. 11. gr. mæli fyrir um gerð skattkorta fyrir þá menn sem skattskyldir eru samkvæmt 1. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003 byggji augljóslega á því að um staðgreiðsluskyldu þeirra manna sé að ræða samkvæmt lögunum og að staðgreiðslu sé skilað á staðgreiðsluári. Í skattframkvæmd á sviði 11. gr. hafi hins vegar verið litið svo á að ríkisskattstjóra, sem hafi með höndum yfirstjórn staðgreiðslu samkvæmt 23. gr. laganna, sé í ákveðnum tilvikum heimilt að veita undanþágu frá staðgreiðslu opinberra gjalda, m.a. vegna ákvæða tvísköttunar samninga að fenginni umsókn launþega þar að lútandi, sbr. t.d. ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra frá 15. janúar 2003. Af hálfu stefnanda hafi ekkert komið fram um það hvort einstakir starfsmenn sem málið varði hefðu leitað til ríkisskattstjóra með erindi af þeim toga.

Stefnanda hafi samkvæmt því borið að sinna staðgreiðsluskyldum vegna hinna umdeildu launagreiðslna til portúgalskra starfsmanna við Kárahnjúka á árunum 2003 og 2004 hvað sem álitæfnum um skattlagningarrétt leið vegna þeirra tekna samkvæmt ákvæðum tvísköttunarsamnings við Portúgal. Reyni þannig ekki á beitingu tvísköttunarsamningsins í máli þessu sem lúti að staðgreiðslu en ekki álagningu. Hins vegar sé ljóst að á það atriði geti reynt við álagningu opinberra gjalda á umrædda starfsmenn samkvæmt X. kafla laga nr. 90/2003 og bréf fjármálaráðuneytisins um beitingu hans frá 1. janúar 2003. Hvað sem öðru líði sé ljóst að ekki sé uppfyllt skilyrði samkvæmt b- og c-lið 2. mgr. 15. gr. samningsfyrirmyndarinnar og tvísköttunarsamningsins fyrir því að skattlagningarréttur sé einungis í Portúgal þar sem stefnandi teljist vinnuveitandi samkvæmt þeim ákvæðum og greiðslur vegna endurgjalds fyrir starf séu gjald færðar hjá útibúi stefnanda hér á landi, sbr. umfjöllun í úrskurði yfirskattanefndar og kröfugerð ríkisskattstjóra.

Stefnandi haldi því fram að hann sæti ólögmati mismunun og brotið hafi verið gegn jafnræðisreglum 11. gr. stjórnarsýslulaga, 24. gr. tvísköttunarsamnings við Portúgal og 36. gr. EES samningsins um þjónustufrelsi, en ríkjum sé skylt að beita skattlagningarvaldi sínu þannig að það brjóti ekki í bága við fjórfrelsið. Yfirskatta

nefnd hafi hafnað sjónarmiðum stefnanda, byggðum á því að ákvörðun skattstjóra bryti í bága við jafnræðisreglur þar sem íslenskur aðili, Liðsauki ráðningarþjónusta, hafi haft stöðu launagreiðanda gagnvart útleigðum starfsmönnum í afleysinga þjónustu og annast um staðgreiðsluskil vegna þeirra án athugasemda skattyfirvalda. Af upplýsingum í bréfi Liðsauka 29. október 2004 verði engan veginn ráðið að aðstæður í þessum tilvikum séu sambærilegar atvikum í máli stefnanda og raunar verði að telja það ólíklegt, sbr. umfjöllun um fyrirkomulag varðandi launagreiðslur til erlendra starfsmanna á vegum stefnanda.

Staðhæfingum stefnanda um meinta mismunun samkvæmt tvísköttunarsamningi við Portúgal sé eindregið vísað á bug. Launagreiðendaskrá sé haldin af skattyfirvöldum yfir þá sem hafi með höndum starfsemi hér á landi og greiði hér laun. Þeim lögaðilum, sem starfi hér á landi, beri að skrá sig í fyrirtækjaskrá, sbr. 1. mgr. 5. gr. laga nr. 17/2003 um fyrirtækjaskrá og í hlutafélagaskrá ef um hlutafélag sé að ræða eða útibú erlends hlutafélags, sbr. 141. gr. laga nr. 2/1995 um hlutafélög, sbr. XVII. kafla laganna. Hinar portúgólsku starfsmannaleigur hafi ekki starfsemi hér á landi og séu ekki skráðar í fyrirtækjaskrá og hlutafélagaskrá. Í 24. gr. tvísköttunarsamningsins við Portúgal segi að ríkisborgarar beggja ríkjanna skuli sæta sömu meðhöndlun við sömu aðstæður, sérstaklega að því er varði heimilisfesti. Sé ljóst að þetta ákvæði geti ekki tekið til samanburðar á starfsmannaleigum með heimilisfesti í Portúgal og þeirra sem hafi heimilisfesti á Íslandi. Þá sé ekki um að ræða að brotið sé í bága við jafnræðisreglu 11. gr. stjórnarsýslulaganna.

Því sé eindregið vísað á bug að sú skattalega meðferð af hálfu íslenskra skattyfirvalda, sem um sé deilt í máli þessu, brjóti á nokkurn hátt í bága við þjónustufrelsið eða önnur ákvæði EES samningsins. Afstaða skattyfirvalda leggi engan stein í götu þess að hin portúgólsku félög haldi áfram starfsemi sinni í núverandi formi eða stofni hér dótturfélag. Í öllum tilvikum gildi hið sama um skattskyldu þeirra manna sem hér starfi og skyldur raunverulegs vinnuveitanda í skilningi skattalaga. Eins og hér hagi til sé ljóst að innlenda fyrirtækið, í þessu tilviki stefnandi, sé jafnframt staðgreiðsluskyldur launagreiðandi vegna staðgreiðslu á launum starfsmanna sem það ráði í þjónustu sína samkvæmt samningum um útleigu á vinnuafli. Með ákvörðun skattstjóra hafi tekjur hinna erlendu starfsmanna verið skattlagðar en ekki tekjur stefnanda þó stefnandi sé talinn bera ábyrgð á skilum staðgreiðslunnar.

Stefnandi haldi því fram að í niðurstöðu yfirskattanefndar sé efnislegt innbyrðis ósamræmi um stöðu útibús hans gagnvart hinum portúgólsku starfsmönnum varðandi tryggingagjald og staðgreiðsluna en þetta fái ekki staðist. Tryggingagjald sé skattur lagður á launagreiðendur og staðfesti yfirskattanefnd gjaldskyldu hans samkvæmt þeim lögum. Hins vegar hafi yfirskattanefnd talið að skýra bæri ákvæði laga nr. 113/1990 um tryggingagjald til samræmis við 28. gr. EES samningsins og reglugerðar nr. 1408/71/EBE, sbr. 3. gr. laga nr. 2/1993, þannig að ekki bæri að leggja fullt tryggingagjald á launagreiðslur vegna launa starfsmanna ef staðfest er með framvísun vottorðsins E-101 að launþegi falli undir tryggingalöggjöf heimalands og teljist þar af leiðandi ekki tryggður hér á landi samkvæmt 14. gr. reglugerðarinnar. Sú undanþága tæki til þess hluta tryggingagjalds sem varið sé til atvinnuþrygginga, almannatrygginga og félagslegs öryggis, sbr. enn fremur ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra 2. ágúst 2005 þar sem ríkisskattstjóri beini því til skattstjóra að haga framvegis álagningu og ákvörðun

staðgreiðslu tryggingagjalds í samræmi við úrskurð yfirskattanefndar.

Staðhæfingum stefnanda um ómálefnalegan grundvöll áætlunar skattstjóra sé eindregið vísað á bug. Stefnandi haldi því fram að skattstjóri hafi áætlað 300.000 króna mánaðarlaun samkvæmt upplýsingum úr dagblöðum og engan greinarmun gert á því hvort um væri að ræða hálauna- eða láglaunamenn, t.d. væri þar enginn greinarmunur gerður á portúgölskum starfsmönnum annars vegar og útsendum starfsmönnum stefnanda frá höfuðstöðvum hans í Mílanó. Þetta fái ekki staðist. Við ákvörðun áætlunarfjárhæða hafi skattstjóri haft hliðsjón af framlögðum listum stefnanda sjálfs um fjölda erlendra starfsmanna og launagreiðslur til þeirra á því tímabili sem áætlun tæki til. Gögn er stefnandi hafi látið í té hafi hins vegar einungis borið með sér heildarlaun starfsmanna á árinu 2003 án allrar sundurliðunar með tilliti til einstakra mánaða. Skattstjóri hafi miðað við meðaltalslaun fyrir hvern starfsmann að teknu tilliti til komutíma til landsins og brottfarar af landi þegar það hafi átt við og reiknað persónuafslátt miðað við komutíma til landsins. Að því er varði staðgreiðslu vegna janúarmánaðar 2004 byggði skattstjóri á framkomnum upplýsingum um fjölda starfsmanna og launagreiðslur en jafnframt hafi hann tekið mið af komutíma til landsins við ákvörðun persónuafsláttar.

Af hálfu stefnanda hafi ekki verið lagðar fram fullnægjandi skilagreinar vegna launagreiðslna til erlendra starfsmanna við Kárahnjúka, hvorki ítalskra né portúgalskra á því tímabili sem málið taki til, sbr. 2. mgr. 20. gr. laga nr. 45/1987, og af hans hálfu hafi verið látið sitja við þær ófullkomnu upplýsingar sem að framan greini og ekki úr því bætt í kæru til yfirskattanefndar. Verði stefnandi þannig að bera halla af því að í áætlun sé ekki greint milli ítalskra og portúgalskra starfsmanna hans. Hins vegar hafi yfirskattanefnd talið að áætlun fyrir janúar væri nokkuð um skör fram miðað við fyrirliggjandi upplýsingar frá stefnanda og lækkaði að þeim virtum launagreiðslur í þeim mánuði fjárhæð skilaskyldrar staðgreiðslu að álitum um 8.500.000 krónur eða í 35.000.000 króna.

Með vísan til alls þess sem að framan greini sé engum þeim forms- eða efnisannmörkum til að dreifa á úrskurði skattstjóra eða úrskurði yfirskattanefndar sem leitt gætu að lögum til þess að úrskurðirnir verði felldir úr gildi.

Varakröfu stefnanda um niðurfellingu álags sé eindregið vísað á bug. Álag samkvæmt 1. og 2. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda sé lögbundið og leiði sjálfkrafa af þeim tilteknu aðstæðum sem lýst sé í 1. mgr. greinarinnar. Sé því ekki að lögum til að dreifa mati skattstjóra á beitingu álags að undanskilinni niðurfellingu álags samkvæmt heimildarákvæði 6. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 við þær sérstöku aðstæður er þar greini. Þau sjónarmið sem stefnandi tefli fram feli ekki í sér gildar ástæður honum til afsökunar í skilningi 6. mgr. 28. gr. laganna og hafi afstaða skattyfirvalda legið fyrir þegar á árinu 2003 eins og fram komi í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra 27. ágúst. Stefnandi hafi tregðast við að sinna skyldum sínum þrátt fyrir ítrekuð fundahöld að hans ósk og tilmæli skattstjóra um gögn. Beri þannig einnig að sýkna af þeirri kröfu.

Stefnandi hafi heldur ekki lagt fram gögn til sönnunar því að hann hafi greitt þá fjárhæð sem hann krefjist endurgreiðslu á né á þeim tíma sem hann miði upphaf vaxta við. Sú kröfugerð sé þannig ósönnuð sem einnig leiði til sýknu en til vara sé krafist lækkunar hennar. Með úrskurði yfirskattanefndar hafi í samræmi við niðurstöðu um leiðréttingu á fjárhæðum skilaskyldrar staðgreiðslu í janúar verið

kveðið á um að leiðrétta bæri til lækkunar álag til samræmis við það, sbr. bls. 54 og 55 í úrskurði yfirskattanefndar. Upphafstíma vaxta sé mótmælt svo og kröfum stefnanda um dráttarvexti samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, sbr. 6. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu. Hvað sem öðru líði fái ekki staðist að stefnandi geti átt rétt til dráttarvaxta fyrr en að liðnum mánuði frá niðurfellingu álags fari svo að dómstólar taki þessa kröfu stefnanda til greina.

Niðurstaða

Með úrskurði skattstjórans í Reykjavík 30. júní 2004, sem krafist er í málinu að felldur verði úr gildi, var tekin ákvörðun um að endurákvarða gjaldskyldu útibús stefnanda á Íslandi vegna staðgreiðslu opinberra gjalda mánuðina september til desember 2003 og janúar 2004. Af hálfu stefnanda var úrskurðurinn kærður til yfirskattanefndar og sætti hann því endurskoðun nefndarinnar, sem kvað upp úrskurð um ágreiningsefnin 20. apríl 2005, en stefnandi krefst þess einnig í málinu að sá úrskurður verði felldur úr gildi.

Í úrskurðunum er fjallað um skyldur stefnanda til að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda vegna tekjuskatts og útsvars portúgalskra starfsmanna virkjunarframkvæmdanna við Kárahnjúka og tryggingagjalds stefnanda. Samkvæmt ótvíræðu orðalagi 2. mgr. 89. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt skulu allir þeir sem skattskyldir eru samkvæmt 2. gr. laganna, þar á meðal hlutafélög sem skráð eru hér á landi eins og fram kemur í 1. tl. 1. mgr. 2. gr., telja fram og vera skattlagðir þar sem þeir eiga heimili, en heimili þeirra telst þar sem þeir eru skráðir. Undantekningin frá þessu samkvæmt 3. mgr. 89. gr. laganna á við um þá sem skattskyldir eru samkvæmt 3. gr. laganna, enda falli þeir ekki undir ákvæði 1. eða 2. gr. þeirra, en þeim ber að telja fram og þeir eru skattlagðir þar sem þeir eiga eignir eða hafa tekjur. Almenna reglan er því sú að framtals- og skattlagningarstaður sé þar sem heimili viðkomandi er. Þá kemur fram í 2. mgr. 20. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda að launagreiðandi skuli inna staðgreiðslu af hendi til gjaldheimtu eða annars innheimtuaðila í því umdæmi þar sem launagreiðandinn á lögheimili. Skráð heimili útibús stefnanda er í Reykjavík og fram kemur í úrskurði skattstjórans að útibú stefnanda sé skráð með lögheimili að Lynghálslí 4 í Reykjavík samkvæmt upplýsingum úr fyrirtækjaskrá ríkisskattstjóra og skráningu Hagstofu. Samkvæmt því sem að framan er rakið verður að ætla að beita verði hinni almennu reglu, sem hér hefur verið lýst, og telja að framtals- og skattlagningarstaður útibús stefnanda sé í Reykjavík, en það er í samræmi við þá framkvæmd sem vísað er til af hálfu stefnda að tíðkast hafi í marga áratugi við sambærilegar aðstæður og hér um ræðir. Því verður að telja að skattstjóranum í Reykjavík hafi borið að fara með úrskurðarvald gagnvart stefnanda í því tilviki sem hér um ræðir. Verður þar með ekki fallist á þær málsástæður stefnanda að skattstjórinn í Reykjavík hafi ekki verið bær til að fjalla um mál stefnanda eða að það hafi ekki fallið undir hans valdsvið. Þá verður heldur ekki fallist á þau rök stefnanda að skattstjórinn í Reykjavík hafi ekki haft heimild til að beita túlkun á tvísköttunarsamningnum við Portúgal við úrlausn málsins. Í lagaákvæðinu sem stefnandi vísar í því sambandi til getur ekki falist takmörkun á því að ákvæðum samningsins verði beitt við úrlausn á þeim álitaeftum sem til meðferðar voru og leyst var úr með úrskurði skattstjóra. Hér verður að líta til þess að af lögbundnu hlutverki skattstjóra leiðir að honum ber við

ákvarðanir sínar og úrlausnir að beita ákvæðum tvísköttunarsamninga eftir því sem við á. Óhjákvæmilegt er því að skattstjóri túlki ákvæði slíkra samninga. Samkvæmt framansögðu verður ekki fallist á að skattstjórnin í Reykjavík hafi brotið vald til þess að fjalla um mál stefnanda og að úrskurðurinn sem hér um ræðir eigi að sæta ógildingu af þessum sökum eins og stefnandi krefst.

Stefnandi telur stjórnarsýslulega ágalla á málsmeðferð skattstjóra. Í úrskurði yfir skattanefndar komi fram að endurákvörðun skattstjóra á staðgreiðsluskilum stefnanda væri byggð á 7. mgr. 28. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda. Af hálfu skattstjórnans hafi málið hins vegar verið rekið sem skatteftirlitsmál og vísað til heimilda samkvæmt 21. og 26. gr. laganna. Í fororðum úrskurðar skattstjóra er vísað til þess að tekin hafi verið ákvörðun um, með vísan til 26. og 28. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda, að endurákvörða skilaskyldu staðgreiðslu opinberra gjalda útibús stefnanda á umræddu tímabili. Lagaákvæðin sem þannig er vísað til í hinum umdeildu úrskurðum fjalla um eftirlit skattstjóra og heimildir til ákvörðunar eða endurákvörðunar á gjald- eða skilaskyldu samkvæmt lögunum. Í lagaákvæðunum er því einnig lýst hverjar aðstæður geti leitt til þess að áætlunum greiðsluskyldra fjárhæða launagreiðanda verði beitt. Hér verður ekki fallist á að framangreind tilhögun á tilvísunum til lagaákvæða í hinum umdeildu úrskurðum teljist galli á málsmeðferðinni eða að lagafyrirmælum hafi ekki verið hlýtt við meðferð málsins að þessu leyti. Verður ekki fallist á þau rök stefnanda að málsmeðferð skattstjórnans í Reykjavík hafi, af þessum ástæðum sem stefnandi lýsir, verið haldinn málsmeðferðargöllum.

Þá telur stefnandi að skattstjórnin í Reykjavík hafi brotið gegn reglum stjórnarsýslulaga um leiðbeiningarskyldu og meðalhóf við meðferð málsins. Lagareglur um leiðbeiningarskyldu stjórnvalda verður að túlka þannig að leiðbeiningum beri að haga í samræmi við aðstæður og eftir því hver og hvernig tilefni verða til að veita þær. Ákvarðanir í þessum efnum eru því háðar mati hverju sinni, sem getur sætt endurskoðun dómsins samkvæmt almennum reglum og í samræmi við 60. gr. stjórnarskrárinnar um að dómendur skeri úr öllum ágreiningi um embættistakmörk yfirvalda. Af hálfu stefnanda er vísað til þess að ekki hafi verið haldinn fundur með lögmonnum stefnanda og skattyfirvöldum sem leitað hafi verið eftir af hálfu stefnanda í september 2003. Sú beiðni kom því fram af hálfu stefnanda löngu áður en skattstjóri óskaði eftir upplýsingum og gögnum í febrúar 2004, eins og hér er rakið, og getur því ekki skipt máli við úrlausn þessa ágreiningsefnis. Upphaf málsins í september 2003, sem stefnandi vísar til, getur heldur ekki að mati dómsins skipt máli í þessu sambandi. Þegar virt er það sem fram hefur komið í málinu verður að telja að ekki hafi verið sýnt fram á af hálfu stefnanda að við meðferð málsins hjá skattstjórnunum í Reykjavík hafi skort á að veittar væru nauðsynlegar og viðeigandi leiðbeiningar samkvæmt því sem lög mæla fyrir um. Þá verður heldur ekki fallist á að ráðið verði af því sem fram hefur komið í málinu að ekki hafi verið gætt meðalhófs samkvæmt 12. gr. stjórnarsýslulaga við meðferð málsins hjá skattyfirvöldum.

Af stefnanda hálfu er einnig vísað til þess að ekki hafi verið gætt að því að viðeigandi rannsóknir færu fram áður en endurákvörðun skilaskyldu staðgreiðslunnar var tekin. Skattstjórnin í Reykjavík óskaði eftir upplýsingum og gögnum frá útibúi stefnanda með bréfi 17. febrúar 2004, eins og rakið er í úrskurði skattstjórnans 30. júní sama ár. Í svarbréfi útibús stefnanda 3. mars s.á. er upplýst að starfsmenn við virkjunina, sem dvelji þar skemur en 183 daga, fái greidd laun í

Portúgal. Stefnandi verði því ekki gerður ábyrgur fyrir staðgreiðslu á opinberum gjöldum þeirra. Í úrskurði skattstjórans kemur fram að 7. maí s.á. hafi stefnandi sent skattstjóra lista yfir starfsmenn sem hefðu starfað hér á landi á vegum stefnanda. Við úrlausn málsins voru upplýsingar af listunum hafðar til hliðsjónar, meðal annars um launagreiðslur og dvalartíma hvers starfsmanns. Í úrskurðinum er gerð nánari grein fyrir útreikningum við áætlun staðgreiðsluskila. Verður með vísan til þessa ekki fallist á að rannsókn málsins hafi verið áfátt þannig að til ógildingar úrskurðarins leiði. Með úrskurðinum var staðgreiðsla stefnanda áætluð til viðbótar því sem stefnandi hafði þegar staðið skil á eins og þar kemur fram. Í úrskurðinum kemur enn fremur fram fjöldi einstaklinga á staðgreiðsluskrá þá mánuði sem úrskurðurinn tekur til og að á listum frá stefnanda væru nöfn sem ekki væru á staðgreiðsluskilagreinum stefnanda á árinu 2003 og janúar 2004. Samkvæmt þessu verður heldur ekki fallist á að úrskurðinum sé áfátt þar sem ekki komi fram fullnægjandi upplýsingar í honum um skil útibús stefnanda á skýrslum og skilgreinum vegna staðgreiðslunnar eins og stefnandi heldur fram. Verður þar með ekki fallist á að brotnar hafi verið málsmeðferðarreglur af hálfu skattstjóra að þessu leyti.

Þá er ógildingarkrafa stefnanda enn fremur byggð á því að sami starfsmaður skattstjóra hafi annast fyrirspurnir, athuganir, boðanir og kveðið upp úrskurð í málinu, en stefnandi telur þetta hafa leitt til þess að starfsmaðurinn hafi verið vanhæfur til meðferðar málsins og eigi að leiða til ógildingar úrskurðarins. Hér verður ekki fallist á að þessi afskipti starfsmannsins af málinu eða aðkoma hans að því leiði til þess að hann teljist vanhæfur til meðferðar málsins samkvæmt reglum sem í þessum efnunum gilda enda fór öll meðferð hans á málinu fram á sama stjórnarsýslustigi.

Af hálfu stefnanda er því haldið fram að hann hafi aldrei fengið að tjá sig um þá þýðingarmiklu málsástæðu, sem úrskurður yfirskattanefndar hafi verið byggður á, að stefnandi hafi gert samkomulag við ASÍ í október 2003, sem virtist að stórum hluta hafa valdið því að yfirskattanefnd hafi talið stefnanda vinnuveitanda og launa greiðanda hinna erlendu starfsmanna. Dómurinn getur ekki fallist á að með þessu hafi verið brotið gegn andmælarétti stefnanda við málsmeðferðina hjá yfirskattanefnd enda hefur ekkert annað komið fram en að stefnandi hafi haft aðgang að öllum gögnum málsins við meðferð þess hjá yfirskattanefnd. Stefnanda mátti vera ljóst að yfirskattanefnd kæmi til með að byggja úrlausnina á því sem fyrir lá í málinu, burtséð frá því hvort ríkisskattstjóri bæri það sérstaklega fyrir sig undir rekstri málsins fyrir yfirskattanefnd. Verður ekki litið svo á að brotnar hafi verið málsmeðferðarreglur að þessu leyti við meðferð málsins hjá yfirskattanefnd.

Þá er af hálfu stefnanda talið ólögmeitt að gera honum að standa skil á stað greiðslu opinberra gjalda vegna portúgölsku starfsmannanna, sem hér hafi starfað í 183 daga eða skemur, eins og gert hafi verið með báðum úrskurðunum. Lagaheimildir skorti til þess að krefja stefnanda um þessi skil, annars vegar af þeim sökum að starfsmennirnir eigi að vera skattlagðir í Portúgal en ekki á Íslandi og hins vegar vegna þess að stefnandi sé ekki launagreiðandi þeirra heldur portúgölsku starfsmannaleigurnar en starfsmennirnir fái greidd laun í Portúgal. Af hálfu stefnanda er í þessu sambandi vísað til þess að í tvísköttunarsamningnum við Portúgal komi fram í 2. mgr. 15. gr. að þegar ákveðin skilyrði, sem þar eru talin, séu uppfyllt verði viðkomandi starfsmenn skattlagðir í heimalandinu en ekki á

Íslandi þar sem vinnan er látin í té. Öll þessi skilyrði séu uppfyllt hvað varði þessa starfsmenn. Stefnanda verði því ekki gert að standa skil á staðgreiðslu opinberra gjalda vegna þessara starfsmanna.

Stefnandi telur hinar portúgölsku starfsmannaleigur vinnuveitendur starfsmannanna í skilningi framangreinds ákvæðis í tvísköttunarsamningnum. Af stefnda hálfu hefur í þessu sambandi verið vísað til samningsfyrirmyndar OECD um tvísköttunar samninga, en 15. gr. tvísköttunarsamningsins við Portúgal er samhljóða 15. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Við úrlausn málsins verður að leggja til grundvallar að hugtakið vinnuveitandi í 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins verði skilið þannig að það sé sá sem rétt eigi á því að verkið sé unnið og að hann beri af því samsvarandi áhættu og ábyrgð. Einnig verður að skilgreina hugtakið þannig að sá sem fer með raunverulegt hlutverk og starfsskyldur vinnuveitanda verði að teljast vinnuveitandi samkvæmt ákvæðinu. Í úrskurði skattstjórans í Reykjavík kemur fram að fyrir liggi að útibú stefnanda standi að framkvæmdunum við Kárahnjúka fyrir Landsvirkjun og útibúið hafi leiðsagnarvald gagnvart starfsmönnum starfsmannaleiganna. Vinna þeirra sé framkvæmd á vinnusvæði, sem útibú stefnanda stjórnir og beri ábyrgð á, greiðslur til vinnumiðlananna miðist við fjölda unninna tíma og vinnutæki og verkfæri séu lögð til af útibúinu. Útibúið sé því vinnuveitandi í skilningi 2. mgr. 15. gr. samningsfyrirmyndar OECD. Í úrskurði yfirskattanevndar kemur fram að hinum portúgölsku starfsmönnum, sem málið snúist um, hafi verið ráðstafað til starfa í þágu verkefnis sem útibú stefnanda hafi með höndum hér á landi. Þjónusta starfsmannaleigufyrirtækjanna felist fyrst og fremst í því að velja og ráða til starfa hæfa starfskrafta til að vinna í þágu verkefnisins. Útibú stefnanda beri ábyrgð og áhættu af verkinu en ekki hinar portúgölsku starfsmannaleigur. Útibúið fari með stjórnunar- og verkstjórnarvald yfir hinum útleigðu starfsmönnum, sem inni störf sín af hendi á framkvæmdasvæðinu við Kárahnjúka, sem sé undir stjórn og á ábyrgð útibúsins, með tækjum og tólum sem útibúið leggi til.

Að öllu þessu virtu verður að telja að stefnandi verði með réttu talinn vinnuveitandi umræddra starfsmanna þrátt fyrir að hann haldi því fram að hann hafi aðeins tekið þá á leigu hjá starfsmannaleigunum, en sú skýring verður í engu talin breyta framangreindum skilgreiningum á því hvað felst í hugtakinu vinnuveitandi í umræddu ákvæði tvísköttunarsamningsins. Ekki þykir heldur skipta máli í þessu sambandi þótt stefnandi vísi til þess að honum sé ókunnugt um hver laun portúgölsku starfsmannanna séu. Verður samkvæmt þessu ekki fallist á þá málsástæðu stefnanda að hann teljist ekki vinnuveitandi starfsmannanna í skilningi 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamningsins. Þetta ákvæði tvísköttunarsamningsins veldur því ekki að 1. tl. 3. gr. laga um tekjuskatt gildi ekki um þá portúgölsku starfsmenn sem starfa hér á landi í 183 daga eða skemur eins og haldið er fram af hálfu stefnanda.

Í málinu er deilt um það hver teljist launagreiðandi starfsmannanna í skilningi staðgreiðslulaga nr. 45/1987. Eðlilegt er að sami skilningur verði lagður í hugtakið launagreiðandi og lagður er í hugtakið vinnuveitandi í 2. mgr. 15. gr. tvísköttunar samnings Íslands og Portúgals. Skattyfirvöld geta metið hver raunverulegur launa greiðandi eða vinnuveitandi í skattalegum skilningi er í hverju tilviki enda fari þá fram mat á aðstæðum hverju sinni. Skattstjóri hafði takmörkuð gögn í höndum til þess að leggja slíkt mat á samningssamband stefnanda og þeirra starfsmanna sem fjallað er um í málinu. Viðeigandi gögn voru hins vegar lögð fyrir yfirskattanevnd og í úrskurði nefndarinnar eru leidd rök að því að stefnandi sé raunverulegur

launagreiðandi umræddra starfsmanna. Þegar virt er það sem fyrir liggur í málinu og fram kemur í gögnum þess þykir ekki ástæða til að hnekkja þessu mati. Ekki verður heldur fallist á að með þessu hafi jafnræðisreglur verið brotnar. Í því sambandi er ekki unnt að fallast á að fram hafi komið fullnægjandi rök fyrir því að telja tilvik sem vísað er til af hálfu stefnanda sambærileg því tilviki sem hér um ræðir. Samkvæmt þessu ber að telja útibú stefnanda launagreiðanda umræddra starfsmanna þessum skilningi. Ekki er heldur fallist á að skattfyrirvöld hafi með túlkun sinni á skattareglum brotið gegn ákvæðum EES samningsins um hið svonefnda fjórfrelsi enda liggur ekki annað fyrir en að eðlilegum túlkunum hafi verið beitt með úrskurði yfirskattanefndar. Þá þykja ekki fram komin fullnægjandi rök fyrir því að skattstjóri hafi byggt á ómálefnalegum ástæðum við áætlun á staðgreiðsluskilum útibús stefnanda. Ekkert annað hefur komið fram í málinu en að áætlunin sé að mestu byggð á upplýsingum frá stefnanda. Verður því ekki á þessi rök stefnanda fallist.

Þar sem stefnandi telst samkvæmt framangreindu launagreiðandi umræddra starfsmanna í skilningi laga um staðgreiðslu opinberra gjalda og vinnuveitandi í skilningi 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamnings Íslands og Portúgals, verður ekki fallist á að úrskurðirnir sem krafist er ógildingar á séu ólögmatir, eins og haldið er fram af hálfu stefnanda, vegna þess að starfsmennirnir sem um ræðir séu ekki skattskyldir hér á landi eða að óheimilt sé að innheimta staðgreiðslu af launum þeirra hér úr hendi stefnanda. Þá þykja ekki fram komin haldbær rök fyrir því að úrskurðirnir, sem krafist er ógildingar á, verði, vegna annarra efnislegra annmarka, taldir ólögmatir.

Samkvæmt öllu þessu verður ekki fallist á að hinir umdeildu úrskurðir séu haldnir þeim annmörkum sem stefnandi telur. Ber með vísan til þess að sýkna stefnda af ógildingarkröfum stefnanda.

Varakrafa stefnanda, um að fellt verði niður álag samkvæmt úrskurði skattstjórans í Reykjavík 30. júní 2004 og að stefnda verði gert að endurgreiða stefnanda álagið, er byggð á því að útibú stefnanda hafi haft afsakanlegar ástæður fyrir því að skila ekki staðgreiðslu vegna portúgólsku starfsmannanna. Samkvæmt 6. mgr. 28. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda má fella niður álag samkvæmt 2. mgr. lagagreinarinnar ef launagreiðandi færir gildar ástæður sér til afsökunar en skattstjóri metur í hverju tilviki hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Í úrskurði yfirskattanefndar segir að ekki verði talið að kærandi hafi með skýringum, sem hann hafi gefið, fært fram gildar ástæður sér til afsökunar þannig að efni séu til að taka kröfu hans um niðurfellingu álagsins til greina. Engin rök hafa komið fram sem leitt geta til þess að þessu mati yfirskattanefndar verði hnekk. Ekki eru því skilyrði til að varakrafa stefnanda komi frekar til álita og er henni þar með hafnað.

Samkvæmt öllu framangreindu ber að sýkna stefnda af kröfum stefnanda í málinu.

Með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga um meðferð einkamála nr. 91/1991 ber að dæma stefnanda til að greiða stefnda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 1.000.000 króna.

Dóminn kvað upp Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari.

DÓMSORÐ:

Stefnda, íslenska ríkið, er sýknað af kröfum stefnanda, Impregilo S.p.A., í máli þessu.

Stefnandi greiði stefnda 1.000.000 króna í málskostnað.

Sigríður Ingvarsdóttir

Rétt endurrit staðfestir,

Héraðsdómi Reykjavíkur, 14. júlí 2006.