

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 15. janúar 2009 í máli nr. E-936/2007:

Stjórnublikk ehf.

(Garðar Valdimarsson hrl.)

gegn

Íslenska ríkinu

(Óskar Thorarensen hrl.)

Mál þetta, sem dómtekið var í dag að loknum munnlegum málflutningi, var höfðað 7. febrúar 2007 af Stjórnublikki ehf., Smiðjuvegi 2, Kópavogi, á hendur íslenska ríkinu.

Stefnandi krefst þess að ógiltur verði með dómi úrskurður skattstjórans í Reykja nesumdæmi 13. desember 2005 í máli stefnanda. Til vara er þess krafist að felld verði úr gildi sú niðurstaða skattstjórans í sama úrskurði að stefnanda beri að greiða staðgreiðslu og tryggingargjald vegna launa portúgalskra starfsmanna starfsmanna leigunnar Momnor-Montagem e Manutencao do Norre, Lda, vegna árána 2002 til 2004 og janúar til júlí 2005, og staðgreiðslu á þóknarir til starfsmannaleigunnar vegna árána 2003 til 2004 og janúar til júlí 2005. Til þrautavara krefst stefnandi þess að fellt verði niður álag samkvæmt sama úrskurði, samtals að fjárhæð 3.999.344 krónur, vegna árána 2002 til 2005. Í öllum tilvikum er krafist máls kostnaðar úr hendi stefnda samkvæmt málskostnaðaryfirliti stefnanda og álags á málskostnað, telji dómurinn heimilt að beita því. Varakrafa stefnanda kom fram í þinghaldi 13. febrúar sl. en því var mótmælt af hálfu stefnda að hún kæmist að í málinu. Með úrskurði dómsins 13. mars sl. var kröfu stefnda, um að varakrafa stefnanda kæmist ekki að í málinu, hafnað.

Af hálfu stefnda er krafist sýknu af öllum kröfum stefnanda og að stefnandi verði dæmdur til að greiða stefnda málskostnað að mati réttarins.

Dómur í málinu var kveðinn upp 6. maí sl. en hann var ómerktur í Hæstarétti 19. desember sl. og málinu vísað heim í hérað til munnlegs málflutnings og uppsögu dóms að nýju.

Yfirlit málsatvika og ágreiningsefna

Stefnandi gerði undirverktakasamning við portúgalska fyrirtækið Momnor 16. ágúst 2000, en fram hefur komið að stefnandi sé leiðandi fyrirtæki á sviði vinnslu,

smíða og viðgerða á blikki. Með samningnum fól stefnandi Momnor framkvæmd í tengslum við uppsetningu loftræstikerfis í Flugstöð Leifs Eiríkssonar. Byggjandi flugstöðvarinnar var stefndi en stefnandi hafði sem verktaki tekið að sér að sjá um uppsetningu á loftræstikerfinu. Stefnandi vísar til þess að verk undirverktakans skyldi hefjast 23. ágúst 2000 og ljúka 31. desember s.á. Umsamið samningsverk hafi numið samtals 54.000 evrum, sem skyldi greiða eftir því sem verkinu miðaði eftir mánaðarlega útgefnum reikningum af Momnor.

Stefnandi gerði annan undirverktakasamning við Momnor 3. janúar 2002 en vísað er til þess af hálfu stefnanda að reynslan af samstarfinu við Momnor hafi verið góð og áframhaldandi þörf fyrir erlenda aðstoð við starfsemina. Sá samningur hafi verið nokkru víðtækari og ítarlegri en fyrri samningur milli sömu aðila. Hann hafi náð almennt til uppsetningar, viðhalds og viðgerða á tækjum til loftræstingar og til verkefna á Íslandi án nánari tilgreiningar. Starfsmenn sem að undirverktökunni komu hafi, auk blikksmíða, verið verkstjórar og trésmiðir. Eins og í fyrri samningi hafi samningsupphæðin verið ákveðin fyrir fram í einni fjárhæð, eða í 375.000 evrum, sem skyldu greiddar innan 30 daga frá útgáfu reikninga. Ákvæði hafi einnig verið um slysatryggingu starfsmanna hjá portúgölsku tryggingarfélagi sem Momnor hafi séð um. Þá hafi verið tekið fram, eins og í hinum fyrri samningi, að hann væri tímabundinn frá 6. janúar 2002 til 31. desember s.á. Samstarfið við Momnor á árunum 2003 til 2005 hafi byggst á svipuðum grunni og framangreindir samningar, enda líti skattstjóri svo á í úrskurði sínum 13. desember 2005 að síðari samningurinn sé enn í gildi.

Ríkisskattstjóri gaf út ákvarðandi bréf, 01-005, um launagreiðslur erlendra aðila 15. október 2001. Stefnandi vísar til þess að þar komi fram að erlendir launagreiðendur beri ekki staðgreiðsluskyldur samkvæmt staðgreiðslulögum. Beri launþegum þeirra sjálfum að skrá sig á launagreiðendaskrá vegna móttækinnna launa frá þessum erlendu aðilum og sjá sjálfir um skil á staðgreiðslu í ríkissjóð. Í sama bréfi komi fram það álit ríkisskattstjóra að ekki beri að leggja tryggingargjald á laun þessara launþega frá erlendum aðilum. Með bréfi skattstjórans í Reykjanesumdæmi 20. mars 2002 hafi verið óskað eftir því að stefnandi afhenti skattstjóra allar upplýsingar um greiðslur til Momnor frá því að viðskipti við það fyrirtæki hófust til febrúar 2002, auk sundurliðunar þessara greiðslna á nöfn einstakra starfsmanna. Stefnandi hafi afhent skattstjóra umbeðnar upplýsingar 9. apríl 2002 um greiðslur til félagsins í Portúgal. Varðandi sundurliðun á einstaka starfsmenn var af hálfu stefnanda vísað til þess að stefnandi hefði ekki gögn um greiðslur til þeirra þar sem þeir væru ekki launþegar hans. Var skattstjóra í þessu sambandi vísað á hið portúgalska fyrirtæki.

Skattstjóri boðaði endurákvörðun staðgreiðslu stefnanda 20. janúar 2003 vegna rekstraráranna 2000 og 2001 þar sem byggt var á því að samkvæmt 3. tl. 3. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt skyldu allir aðilar, sem fengju greitt fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi, greiða tekjuskatt af þeim tekjum. Hinu portúgalska félagi væri því skylt að inna af hendi greiðslu tekjuskatts af umræddum tekjum og samkvæmt tilvitnuðum ákvæðum laga um staðgreiðslu opin berra gjalda hafi stefnanda borið að halda eftir staðgreiðslu opinberra gjalda af þessum tekjum og greiða til innheimtuaðila.

Með bréfi skattstjóra 25. nóvember 2003 var framangreind boðun felld úr gildi og boðað að skattstjóri hefði í hyggju að endurákværða staðgreiðslu og tryggingargjald

vegna áráanna 2000 og 2001. Af hálfu stefnanda var þeirri boðun mótmælt með bréfi 14. janúar 2004. Skattstjóri endurákvörðaði síðan staðgreiðslu stefnanda fyrir árin 2000 og 2001 og tryggingargjald vegna sömu ára með úrskurði 24. febrúar 2004. Stefnandi vísar til þess að gert hafi verið fjárnám fyrir tryggingargjaldinu 28. nóvember 2005 og kveðinn upp úrskurður í því máli 13. október 2006 í Héraðs dómi Reykjaness, sbr. mál nr. Y-2/2006 Stjórnublikk ehf. gegn Sýslumanninum í Kópavogi.

Með bréfi skattstjóra 6. júlí 2005 var stefnandi beðinn að afhenda skattstjóra upplýsingar um allar greiðslur sem hann hefði innt af hendi til aðila erlendis sem leigi út vinnuafl frá og með 1. janúar 2002, auk þess sem óskað var að greiðslur hvers mánaðar yrðu sundurliðaðar á nöfn einstakra starfsmanna. Stefnandi sendi skattstjóra hreyfingarlista 30. ágúst og ljósrit af reikningum frá aðilum erlendis, Momnor fyrir árin 2002 til 2004 og Epalmo fyrir mánuðina janúar til júlí 2005. Bent var á að stefnandi væri ekki launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna heldur væru þeir í vinnu hjá hinu erlenda félagi. Í bréfi skattstjóra til stefnanda 2. september 2005 var vísað í upplýsingar sem framkvæmdastjóri stefnanda hafði veitt skattstjóra í tengslum við rannsókn hans í máli sem skattstjóri kvað upp úrskurð í 24. febrúar 2004. Af hálfu stefnanda var þessu svarað með bréfi 9. september 2005, þar sem m.a. kemur fram að þóknun til hinnar erlendu starfsmannaleigu hafi ekki verið sundurliðuð sérstaklega á reikningum til stefnanda, þ.e. hver launabáttur, álagning eða ágóði til starfsmannaleigunnar hafi verið. Í bréfinu hafi skattstjóra ítrekað verið bent á að stefnandi væri ekki launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna og því ekki rétti aðilinn til að gefa upplýsingar um laun þeirra. Með bréfi skattstjóra 9. nóvember s.á. var stefnanda síðan boðuð endurákvörðun skilaskyldrar staðgreiðslu og tryggingargjalds árin 2002, 2003 og 2004 og mánuðina janúar til júlí 2005. Skattstjóri kvað upp úrskurð í málinu 13. desember 2005. Úrskurðurinn varðar annars vegar skyldu stefnanda til að halda eftir staðgreiðslu og standa skil á tryggingargjaldi vegna launa portúgölskra starfsmanna, sem störfuðu fyrir stefnanda frá 2002 til 2005, og hins vegar skyldu stefnanda til að halda eftir staðgreiðslu af greiddri þóknun til starfsmannaleigunnar Momnor vegna áráanna 2003, 2004 og 2005.

Í málinu er deilt um lögsmæti úrskurðarins en stefnandi telur hann ólögsmætan vegna formlegra og efnislegra ágalla og því beri að fella hann úr gildi. Stefnandi vísar til þess að starfsmannaleigan hafi verið vinnuveitandi og launagreiðandi hinna portúgölsku starfsmanna en ekki stefnandi. Rangar ályktanir hafi verið dregnar af upplýsingum, sem komið hafi fram í málinu, og ekki hafi verið tekin afstaða til tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals frá 31. maí 2002, sem komið hafi til framkvæmda 1. janúar 2003, sbr. auglýsingu 2 í C-deild Stjórnartíðinda 2002. Rökstuðningur sé ófullnægjandi og endurákvörðun skattstjóra ekki reist á traustum grunni. Málið hafi ekki verið nægilega upplýst af hálfu skattstjóra og því hafi verið brotið gegn 10. gr. stjórnsýslulaga við meðferð málsins.

Öllum málsástæðum stefnanda er mótmælt af hálfu stefnda sem telur úrskurðinn í samræmi við lög og enga ágalla á honum, hvorki formlega né efnislega. Stefndi mótmælir því sérstaklega að skilyrði séu til að beita álagi á málskostnað.

Málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu úrskurðar skattstjóra á því að hann hafi bæði verið háður formlegum og efnislegum annmörkum sem leiða eigi til ógildingar hans.

Atvikalýsing sú sem úrskurður skattstjóra byggir á sé miðuð við upplýsingar, sem framkvæmdastjóri stefnanda hafi gefið í skýrslutökum í öðru máli vegna staðgreiðslu árána 2000 og 2001, sbr. úrskurð skattstjóra 24. febrúar 2004. Skýrslurnar séu frá 10. október og 7. nóvember 2003, eða meira en tveimur árum áður en úrskurðurinn, sem hér sé krafist ógildingar á, var kveðinn upp. Sá úrskurður varði hins vegar staðgreiðsluárin 2002 til 2005. Þar sé hvorki farið rétt með svör, sem framkvæmdastjóriinn hafi gefið, né réttar ályktanir dregnar af þeim. Ekki sé minnst á tvísköttunarsamninginn við Portúgal. Úrskurður skattstjóra um endurákvörðun sé því langt í frá reistur á traustum grunni. Atvik væru sett fram með þeim hætti að þau styðji þá niðurstöðu að stefnandi sé vinnuveitandi portúgólsku starfsmannanna en lýsingu atvika, er sýni hið gagnstæða, sé sleppt. Röksemdafærslu sé því verulega áfátt og atvikalýsing skattstjóra komi ekki heim og saman við önnur gögn málsins. Af þessu megi ráða að málið hafi ekki verið nægilega upplýst áður en tekin var ákvörðun í því, en það feli í sér brot á 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.

Í úrskurðinum stilli skattstjóri upp ýmsum dæmum sem hann telji að sýni að vinnusamband sé á milli stefnanda og starfsmanna Momnor. Þetta sé mjög villandi framsetning vegna þess að sú verkaskipting sem þarna sé lýst gæti allt eins verið lýsing á sambandi milli verktaka og undirverktaka, en slíkt samband hafi verið á milli stefnanda og Momnor. Þessi dæmi sýni því ekkert um vinnusamband milli stefnanda og starfsmanna Momnor. Skattstjóri fullyrði að stefnandi hafi verkstýrt störfum Portúgalanna og borið ábyrgð á störfum þeirra. Þessu hafði framkvæmdastjóri stefnanda svarað þannig að Portúgalarnir hafi alveg séð um sína verkstjórn og verkstýringu en stefnandi hafi borið ábyrgð á verkinu gagnvart byggjandanum. Stefnandi væri með gæðastýringarkerfi sem unnið væri eftir gagnvart verkkaupanum. Portúgalarnir beri ábyrgð gagnvart stefnanda á gæðum þess sem þeir framkvæmdu.

Skattstjóri fullyrði að portúgólsku verkstjórnarnir hafi alfarið unnið í samræmi við fyrirmæli stefnanda og vísi til svara framkvæmdastjóra stefnanda. Framkvæmdastjóriinn hefði svarað því að Portúgalarnir væru með verkstjórn yfir sínum mönnum og sem svar við þeirri spurningu hver hafi tekið ákvörðun um framkvæmd verkanna hafi hann svarað að hann hefði gert það á grundvelli verksamninga við verkkaupa.

Þá sé fullyrt af hálfu skattstjóra að fjárhæðir mánaðarlegra greiðslna til portúgólsku starfsmannaleigunnar hafi verið ákvarðaðar út frá fjölda vinnustunda hvers starfsmanns, sem stefnandi hafi haldið utan um og sent Momnor, sem hafi gert stefnanda mánaðarlega reikninga, byggða á þessum upplýsingum. Greiðslur til vinnuleigunnar hafi því tekið mið af vinnutíma og tímakaupi portúgólsku starfsmannanna. Þetta fari ekki saman við það sem standi í undirverktakasamningi Momnor við stefnanda 18. ágúst 2000, þar sem samið sé um fasta greiðslu fyrir undirverktökuna, að fjárhæð 54.000 evrur, og í undirverktakasamningi 3. janúar 2002, þar sem samið sé um fasta greiðslu, 375.000 evrur. Í svari framkvæmdastjóra stefnanda komi fram að engir einstakir ráðningasamningar eða aðrir samningar hafi verið milli stefnanda og portúgólsku starfsmannanna. Þessa svars framkvæmda

stjórans sé að engu getið í atvikalýsingu í úrskurði skattstjóra.

Skattaleg staða erlendra fyrirtækja og starfsmanna hér á landi ráðist aðallega af túlkun ákvæða tvísköttunarsamninga sem Ísland hafi gert við önnur ríki. Hvorki í grunngögnum málsins né í málinu sjálfu sé minnst á þessa samninga. Málið skortir því lagalegan grunn sem hljóti að leiða til ógildingar úrskurðarins. Þá sé málið byggt á því að vanrækt hafi verið að taka staðgreiðslu af launum portúgalskra starfsmanna. Engin tilraun hafi þó verið gerð til þess að upplýsa um fjölda þessara starfsmanna eða hver mánaðarlaun þeirra hafi verið eða hvort þeir hafi dvalið hér á landi í lengri eða skemmri tíma. Skattstjóri viðurkenni að þessir starfsmenn hafi ekki einu sinni verið á skattgrunnskrá, sem vekur upp spurningar um það í hverra þágu staðgreiðslan sé áætluð, en staðgreiðslunni sé lögum samkvæmt ætlað að vera bráðabirgðagreiðsla upp í væntanlegan, álagðan tekjuskatt. Auk þess láti skattstjóri, við útreikning meintra staðgreiðsluskyldra skatta vegna launa, undir höfuð leggja að reikna lögbundinn persónuafslátt. Hér sé því greinilega um að ræða alvarleg brot á rannsóknar- og lögmatísreglu stjórnsluréttar.

Stefnandi hafi ekki verið vinnuveitandi eða launagreiðandi portúgalskra starfsmanna Momnor. Hann sé því ekki réttur aðili að máli sem varði ábyrgð á staðgreiðslu eða tryggingargjaldi vegna launa þessara starfsmanna.

Stefnandi hafi gert undirverktakasamninga við portúgalska fyrirtækið þar sem það hafi tekið að sér, sem undirverktaki, sérgreind eða almenn verkefni. Þessir samningar hafi verið fyrir fram bundnir til ákveðins tíma og samið um fast endurgjald fyrir undirverktökuna. Samkvæmt því hafi áhættan af því hver framvinda verksins yrði legið hjá undirverkatakanum. Verkstýring og verkstjórn hafi verið hjá honum, sem lagt hafi til vinnuföt til starfsmannanna, gert við þá ráðningarsamninga og greitt þeim laun, enda hafi þeir verið starfsmenn hans. Engar launagreiðslur hafi farið fram milli stefnanda og portúgölsku starfsmannanna. Portúgölsku starfmennirnir hafi getað sett aðra í sinn stað til þess að uppfylla vinnuskyldur sínar, sem sýni að um verktakasamning var að ræða. Undirverktakinn hafi séð starfsmönnunum fyrir húsnæði og fæði og séð um veikinda og slysatryggingar fyrir þá. Hvorki verði ráðið af formlegu ráðningarsambandi Portúgalanna né lýsingu á verkefnum þeirra og hlutverki undirverktakanna, sem þeir voru ráðnir hjá, að þeir hafi verið starfsmenn eða launþegar stefnanda.

Skattfyrirvöld hafi verið sömu skoðunar og stefnandi, þ.e. að Momnor hafi verið undirverktaki stefnanda hér á landi, þegar skattstjóri hafi í bréfi 20. janúar 2003 boðað endurákvörðun staðgreiðslu stefnanda vegna rekstraráranna 2000 og 2001. Það hafi hann byggt á 3. tl. 3. gr. tekjuskattslaga sem fjalli um greiðslur til erlendra fyrirtækja fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi. Samkvæmt 2. tl. 70. gr. tekjuskattslaga ætti tekjuskattur vegna slíkra greiðslna að skattleggjast í 15% skatti. Skattstjóri hafi fallið frá þessari boðun sinni með bréfi 25. nóvember 2003. Stefnandi hafi hvorki borið ábyrgð á launagreiðslum Momnor til starfsmanna sinna né á staðgreiðslu af þessum launum, enda ekki um slíka ábyrgð að ræða samkvæmt skattalögum. Ábyrgðin verði ekki lögð á gjaldendur með ummælum í greinargerð með lagafrumvarpi eða með leiðbeiningum ríkisskattstjóra.

Viðurkennt sé í úrskurði skattstjóra frá 13. desember 2005 að Momnor hafi verið undirverktaki stefnanda þar sem 10% af greiðslum stefnanda til hins portúgalska fyrirtækis hafi verið gerðar skattskyldar til staðgreiðslu með vísan til 6. tl. 3. gr.

tekjuskattslaga. Töluliðurinn fjalli um leigu á lausafé og óefnislegum eignum og hagnaði af sölu slíkra eigna og geti því ekki átt við greiðslur stefnanda til undirverktaka síns. Ef um skattskyldu væri að ræða ætti að reikna 18% tekjuskatt af tekjuskattstofni Momnor, sbr. 3. tl. 70. gr. sömu laga, en ekki af vergum tekjum án frádráttar, eins og skattstjóri hafi gert. Endurákvörðun hans sé því byggð á lagalega og tölulega röngum grunni. Sú ákvörðun skattstjóra að skipta greiðslum stefnanda til Momnor í annars vegar 10% verktakagreiðslur og hins vegar 90% launagreiðslur styðjist hvorki við heimildir í skattalögum né byggðist skiptingin á nokkrum athugunum á bókhaldi starfsmannaleigunnar eða spurningum til þess fyrirtækis um kostnaðarsamsetningu eða sundurgreiningu. Skattstofninn sé því ekki réttilega ákveðinn. Endurákvörðun staðgreiðslu vegna meintrar 10% verktakagreiðslu til Momnor sé gersamlega haldlaus, rannsóknarlega og lagalega.

Sama gildi í raun um þann þátt sem lúti að meintum 90% hluta greiðslna stefnanda til Momnor sem Skattstjóri flokki sem launagreiðslur. Ekki liggja fyrir nein athugun af hálfu skattstjóra sem geti stutt þá ályktun að þessi hluti hafi verið launagreiðslur. Skattstjóri virtist ekki hafa aflað þessara upplýsinga hjá hinum raunverulega launagreiðanda þeirra, portúgalska fyrirtækinu Momnor, þrátt fyrir viðtækar rannsóknarheimildir samkvæmt tekjuskattslögum og lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda svo og ítarlegar heimildir í 26. gr. tvísköttunarsamningsins við Portúgal til upplýsingaöflunar milli Íslands og Portúgals.

Í Portúgal sé 23,75% almannatryggingagjald lagt á verg mánaðarlaun hvers launþega og þurfi launagreiðandinn að skila þessu gjaldi í ríkissjóð Portúgals. Skattstjóri geri ráð fyrir því í útreikningum sínum að einungis 10% af vergum greiðslum stefnanda til Momnor sé þóknun til greiðslu kostnaðar og hagnaðar portúgalska fyrirtækisins. Almannatryggingargjaldið sýni vel hve sú áætlun sé byggð á ótraustum grunni. Launabátturinn hljóti augljóslega að vera miklu lægri en 90% af vergum greiðslum til portúgalska fyrirtækisins.

Undirverktaki stefnanda, Momnor, gæti verið skattskyldur samkvæmt 4. tl. 3. gr. tekjuskattslaga og kæmi þá ekki til neinnar staðgreiðsluskyldu af hálfu stefnanda. Ekki virtist það hafa verið rannsakað. Jafnvel þótt talið væri að greiðslur til Momnor væru staðgreiðsluskyldar þá verði að skoða þá skattskyldu með hliðsljón af ákvæðum tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals. Greiðslur stefnanda til fyrirtækisins Momnor hljóti að falla undir tekjur af atvinnurekstri samkvæmt 7. gr. samningsins. Þar sem fyrirtækið Momnor sé heimilisfast í Portúgal sé hagnaður þess einungis skattskyldur í Portúgal, sbr. 1. tl. 7. gr. samningsins. Ákvæði portúgalska samningsins leiði til að þessar greiðslur séu ekki skattskyldar á Íslandi.

Stefnandi geti ekki talist launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna. Samkvæmt 1. mgr. 7. gr. staðgreiðslulaga nr. 45/1987 sé launagreiðandi skilgreindur sem hver sá aðili sem inni af hendi eða reikni greiðslur sem teljist laun og samkvæmt 3. gr. sömu laga nái þetta einnig til erlendra launagreiðenda. Stefnandi hafi hvorki innt af hendi né reikni greiðslur sem teljist laun portúgölsku starfsmannanna sem um ræði. Launagreiðandi fari með aðalhlutverk í staðgreiðslunni en hann sjái um afdrátt skatts af launum og skili honum í ríkissjóð. Portúgölsku starfsmennirnir, sem ráðnir voru til starfa hér á landi samkvæmt verksamningi stefnanda við Momnor, hafi ekki verið launþegar stefnanda í skilningi staðgreiðslulaga eða íslensks vinnuréttar. Momnor hafi verið launagreiðandi þessara starfsmanna, sem hafi verið ráðnir samkvæmt ráðningarsamningum við Momnor, sem taki mið af portúgölskum

reglum. Launin hafi verið greidd í Portúgal af Momnor og þar hafi allir skattar verið teknir af starfsmönnum og launatengd gjöld greidd. Í lögum nr. 169/2007, þar sem breytt hafi verið ákvæðum í lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda, komi fram að starfsmannaleigur beri ábyrgð á staðgreiðslu en þær séu skattskyldir launagreiðendur.

Samkvæmt staðgreiðslulögum sé Momnor portúgalskt fyrirtæki og launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna. Skattyfirvöld geti ekki án lagaheimildar skellt launagreiðendaábyrgðinni á innlenda viðsemjendur þessara erlendu aðila eins og gert hafi verið í úrskurði skattstjóra. Jafnvel þótt portúgölsku starfsmennirnir hefðu verið útleigðir til stefnanda hafi þeir verið ráðnir til starfa hjá Momnor sem borið hafi áfram alla ábyrgð á þeim sem vinnuveitandi þeirra og launagreiðandi.

Engu breyti um réttarstöðu Momnor hvort starfsmenn eru útsendir þar sem vinnuréttarsamband Momnor við starfsmenn sína sé á engan hátt rofið. Sá skilningur sé staðfestur með lögum nr. 54/2001 um réttarstöðu starfsmanna sem starfi tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja, sbr. nú lög um starfskjör starfsmanna sem starfi tímabundið á Íslandi á vegum erlendra fyrirtækja. Þar sé kveðið á um að vinnuveitandinn sé áfram ábyrgur fyrir launagreiðslum þótt starfsmenn séu sendir á milli landa. Um samband þeirra fari að lögum í Portúgal með þeirri undantekningu þó að um starfskjör launþegans gildi tiltekin ákvæði íslenskra laga, sbr. 3. gr. laga nr. 54/2001, en þau hafi verið sett með hliðsjón af tilskipun nr. 96/71/EB um störf útsendra starfsmanna í tengslum við veitingu þjónustu. Lögin taki til starfsmannaleiga, sbr. 3. tl. 2. gr. þeirra, eins og staðfest hafi verið í Hæstaréttardómi frá 7. desember sl.

Í lögum nr. 139/2005 um starfsmannaleigu sé starfsmannaleiga skilgreind í 1. gr. sem þjónustufyrirtæki sem samkvæmt samningi leigi út starfsmenn sína gegn gjaldi til þess að sinna störfum á vinnustað notendafyrirtækis undir verkstjórn þess síðarnefnda. Aðstæður í þessu máli falli algerlega undir þessa lýsingu þar sem portúgalska fyrirtækið sé í hlutverki þjónustufyrirtækisins, en stefnandi í hlutverki notendafyrirtækis. Í þessum lögum sé ávallt fjallað um starfsmenn sem starfsmenn þjónustufyrirtækisins en ekki notandans. Samkvæmt íslenskum rétti leiki því enginn vafi á því að portúgalska fyrirtækið sé launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna, en ekki stefnandi. Stefnandi vísi jafnframt til dóms Hæstaréttar í máli nr. 523/2006 frá 20. september 2007.

Stefnandi vísi til bréfs frá Liðsauka 29. október 2004, sem hafi stundað afleysingar þjónustu eða starfsmannaleigu í áratugi. Liðsauki hafi samkvæmt samningi leigt út starfsmenn sína gegn gjaldi til að sinna störfum á vinnustað notendafyrirtækis undir verkstjórn þess en Liðsauki falli undir skilgreiningu á starfsmannaleigu, sbr. t.d. 2. mgr. 1. gr. laga um starfsmannaleigu. Skattyfirvöld hafi allan þennan tíma litið á Liðsauka sem launagreiðanda hinna útleigðu starfsmanna og hafi fyrirtækið reiknað staðgreiðslu vegna þeirra og skilað í ríkissjóð meðan þeir voru útleigðir. Í ákvarðandi bréfi ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2003 komi fram að ábyrgð á staðgreiðsluskilum færist yfir á notanda erlendra starfsmanna ef starfsmannaleigan er erlend. Samkvæmt því gildi mismundandi reglur í skattaframkvæmd um ábyrgð á staðgreiðslu, allt eftir því hvort seljandi starfsmannaleigubjónustunnar er innlendur eða erlendur. Það samrýmist ekki 36. og 37. gr. EES-samningsins að skatt yfirvöld á Íslandi túlki og framkvæmi skattalög þannig að eingöngu í þeim tilfellum þegar innlend notendafyrirtæki (þjónustukaupendur) með staðfestu á Íslandi kaupir

Þjónustu af starfsmannaleigum heimilisföstum í öðru EES ríki, í þessu tilfalli Portúgal, þá sé skyldan til þess að halda eftir staðgreiðsluskatti af launum útleigðra starfsmanna lögð á innlenda fyrirtækið. Á hinn bóginn hvíli engin slík staðgreiðsluskylda á innlendum notendafyrirtækjum þegar þjónustan er keypt af starfsmannaleigum heimilisföstum á Íslandi. Þessi túlkun skattyfirvalda feli í sér mismunun eða hindrun á þjónustuviðskiptum í skilningi 36. og 37. gr. EES-samningsins. Túlkunin sé til þess fallin að fæla innlend fyrirtæki frá því að leita til samningsaðila, sem ekki eru með útibú eða aðra staðfestu á Íslandi, og feli því í sér raunverulega hindrun fyrir veitendur þjónustu, sem ekki hafi staðfestu á Íslandi, að veita þjónustu sína hér á landi. Innlendir notendur hinna útleigðu starfsmanna forðist af þessum sökum að kaupa þjónustu erlendra starfsmannaleiga vegna þeirrar skattalegu ábyrgðar sem þeir kalli þar með yfir sig á staðgreiðsluskilum vegna starfsmannanna. Þrátt fyrir að EES samningurinn taki almennt ekki til skattakerfa aðildarríkjanna beri EFTA ríkjunum í EES samt sem áður að beita skattlagningar valdi sínu í samræmi við ákvæði samningsins, sbr. dóm EFTA dómstólsins 22. febrúar 2002 í málinu E-1/01: Hörður Einarsson gegn íslenska ríkinu, 17. mgr., og áður tilvitnaðan dóm í málinu E-1/03 Eftirlitsstofnun EFTA gegn Íslandi, 26. mgr. Dómstóll Evrópubandalaganna hafi sagt að bannið við hindrun á þjónustufrelsi taki til hvers kyns löggjafar sem feli það í sér að sala þjónustu milli ríkja bandalagsins verði erfiðari en sala þjónustu innan ríkis, sbr. dóm í málinu C-381/93: Framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna gegn Frakklandi [1994] ECR1-5145, 17. mgr. Þá fari þessi framkvæmd einnig í bága við jafnræðisreglu, sbr. 11. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, sbr. enn fremur 65. gr. stjórnarskrárinnar.

Í úrskurði sínum vísi skattstjóri til þess að það leiði af „lögboðinni skyldu“ stefnanda sem launagreiðanda að hann verði að afla sér upplýsinga frá Momnor um hvernig greiðslurnar, sem stefnandi greiddi portúgalska fyrirtækinu, skiptist í laun til starfsmanna annars vegar og þóknun til fyrirtækisins hins vegar og jafnframt hvernig launin skiptist innbyrðis milli starfsmanna. Þetta standist ekki en ekkert ákvæði í staðgreiðslulögum mæli fyrir um slíkt. Ekki verði leitt af skattalögum að viðsemjendur innlendra notendafyrirtækja séu upplýsingaskyldir gagnvart þeim. Slík skylda og ábyrgð verði fráleitt lögð á gjaldendur með ummælum í greinargerð eða „heildstæðu“ mati á flóknum atvikum. Skattamálum skuli skipað með lögum, sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, sem gegni því hlutverki að vernda gjaldendur gegn ólögumætri skattaframkvæmd, svo sem þeirri sem viðhöfð hafi verið í máli þessu af hálfu skattstjóra.

Launagreiðandi verði samkvæmt staðgreiðslulögum einungis gerður ábyrgur fyrir afdrætti skatts vegna launa sem eru skattskyld hér á landi. Ef stefnandi væri talinn launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna næði ábyrgð hans einungis til staðgreiðslu manna sem taldir væru skattskyldir hér á land samkvæmt lögum og ákvæðum tvísköttunarsamningsins milli Íslands og Portúgal. Verulegu máli skipti því hvar laun portúgölsku starfsmannanna væru skattskyld. Í úrskurði skattstjóra sé ekki vikið að þessu eða sýnt fram á hve margir portúgölsku starfsmennirnir voru eða hve lengi hver og einn dvaldi á Íslandi við störf. Þar sem skattstjóri fjalli aðallega um 2. gr. laga nr. 145/1995 um breytingu á 1. tl. 3. gr. tekjuskattslaga, sem fjalli um takmarkaða skattskyldu launamanna, verði að draga þá ályktun að gengið sé út frá því í úrskurðinum að um sé að ræða starfsmenn sem dvöldu hér á landi í 183 daga eða skemur.

Ákvarðandi bréf ríkisskattstjóra frá 27. ágúst 2003 og mál skattstjóra, sem hér sé til umfjöllunar, líti að ákvörðun á skattalegri stöðu erlendra fyrirtækja og starfsmanna. Hvorki ríkisskattstjóri né skattstjóri nefni þrátt fyrir þetta þá réttarheimild sem mestu máli skiptir við þessa ákvörðun, þ.e. tvísköttunarsamninginn við Portúgal. Þessi embættisvanræksla ætti ein og sér að leiða til formlegrar og efnislegrar ógildingar úrskurðar skattstjóra. Til þess að ákveða skattalega stöðu Momnor og portúgalskra starfsmanna þeirra verði að líta til ákvæða tvísköttunarsamningsins.

Aðalreglan um skattlagningu launaðs starfs samkvæmt portúgalska samningnum sé sú að skattlagningarrétturinn sé hjá því ríki þar sem vinnan er innt af hendi, í vinnuríkinu. Samkvæmt 2. mgr. 15. gr. samningsins gildi þó sú undantekning að skattlagningarrétturinn sé hjá því ríki þar sem launagreiðandinn er heimilisfastur ef uppfyllt eru þrjú skilyrði; launþeginn dvelji í hinu ríkinu ekki lengur en 183 daga, endurgjaldið sé greitt af eða fyrir hönd vinnuveitanda, sem ekki sé heimilisfastur í hinu ríkinu, og 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 Momnor verði taldir skattskyldir á Íslandi eða ekki, dvelji þeir hér ekki lengur en 183 daga. Þessi regla gangi undir nafninu „183-daga reglan“, í alþjóðlegum skattarétti og tilgangur hennar sé aðallega að létta frjálsa för sérhæfðs vinnuafls milli landa.

Tvísköttunarsamningurinn við Portúgal hafi verið gerður með heimild í 1. mgr. 119. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. áður 1. mgr. 117. gr. laga nr. 75/1981, sbr. enn fremur 1. mgr. 34. gr. laga nr. 4/1995 um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt þessum lagagreinum nái heimild ríkisstjórnarinnar til þess að semja við erlendar ríkisstjórnir um gagnkvæmar ívilnanir varðandi tekjuskatt og útsvar. Portúgalski samningurinn sé þjóðréttarsamningur, gerður með heimild í settum lögum og teljist því hafa sama gildi og almenn lög. 2. mgr. 15. gr. samningsins sé klárlega ívilnandi fyrir stefnanda. Samningurinn sé þannig hluti af íslenskum rétti og í samræmi við norrænan skattarétt. Samkvæmt norrænu viðhorfi sé ráðandi skoðun að líta eigi á tvísköttunarsamninga sem sérlög í innanlandsrétti og formlega jafnsett lögum settum af þjóðþinginu. Því verði að líta svo á að ákvæði portúgalska samningsins um undanþágu launa frá skatti á Íslandi, dvelji portúgalskur maður við atvinnu 183 daga eða skemur á Íslandi, sem sérákvæði gagnvart 1. tl. 3. gr. tekjuskattslaga, sem mæli almennt fyrir um skattskyldu manna af launum, sem þeir njóti fyrir störf sín hér, enda þótt dvöl þeirra eða starf vari 183 daga samtals eða skemur á sérhverjum 12 mánuðum. Portúgalski samningurinn sé frá 2002 en sá hluti 1. tl. 3. gr., sem hér skipti máli, sé frá 1995, en yngri lög gangi framur eldri lögum. Samkvæmt þessu víki almenn ákvæði 1. tl. 3. gr. tekjuskattslaga fyrir sérákvæðum 2. mgr. 15. gr. portúgalska samningsins í tilviki portúgalskra starfsmanna Momnor sem uppfylli öll skilyrði ákvæðisins.

Staðgreiðslu verði samkvæmt lögum ekki beitt gagnvart launum aðila sem ekki væru skattskyld á Íslandi. Af 2. mgr. 15. gr. portúgalska samningsins leiði að laun hinna portúgölsku starfsmanna, sem dvöldu hér á landi í 183 daga eða skemur, væru ekki skattskyld á Íslandi og verði því hvorki stefnandi né aðrir gerðir ábyrgir fyrir staðgreiðslu af þeim. Breyti þar engu þótt hér kunni að vera um að ræða útleigu á vinnuafli, enda gildi 2. mgr. 15. gr. einnig um þau tilvik. Tekið væri fram í tvísköttunarsamningum, sem Ísland hafi gert, að reglan ætti ekki við um útleigu á vinnuafli, hafi sú verið ætlunin.

Í úrskurði skattstjórans hafi niðurstaðan verið sú að stefnandi væri „raunverulegur“ launagreiðandi portúgölsku starfsmannanna. Skattstjóri virtist ganga út frá því að hugtökin launagreiðandi og vinnuveitandi fari saman. Hugtakið vinnuveitandi sé ekki skilgreint í samningnum sjálfum, en samkvæmt 2. mgr. 3. gr. samningsins fari merking þess eftir íslenskum rétti. Það sem einkenni vinnuveitanda sé ráðningar samningur hans við starfsmann sinn. Hugtakið vinnuveitandi merki þannig almennt í íslenskum vinnurétti þann aðila ráðningasamnings sem kaupir vinnuframlag, þ.e. greiði starfsmanni laun, sé launagreiðandi. Samkvæmt þessu hafi það verið Momnor en ekki stefnandi sem var vinnuveitandi portúgölsku starfsmannanna.

Krafa stefnanda um niðurfellingu álags sé byggð á því að verði ekki fallist á að hægt sé að ógilda úrskurðinn þá beri að fella niður álag sem lagt var á stefnanda með honum. Stefnandi hafi haft afsakanlegar ástæður fyrir því að skila ekki staðgreiðslu vegna portúgölsku starfsmannanna, bæði vegna þess að stefnandi hafi ekki verið í þeirri meiningu að hann væri launagreiðandi þeirra og einnig af því að hann hafi fengið litlar og misvísandi upplýsingar eða leiðbeiningar frá skattyfirvöldum sem hafi verið mjög tvístíga í aðgerðum sínum. Því beri að fella niður álagið 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. Ekki sé hægt að ætlast til þess að stefnandi tæki upp á því við þessar aðstæður að skila einhverri staðgreiðslu af vinnulaunum sem hann hvorki vissi hver voru né hverjir fengu. Honum hafi því verið ómögulegt að standa að staðgreiðsluskilum vegna þessara launa.

Málsástæður og lagarök stefnda

Af hálfu stefnda er því mótmælt að úrskurður skattstjóra hafi verið haldinn formlegum eða efnislegum annmörkum og því sé mótmælt sem röngu að úrskurðurinn hafi ekki verið reistur á traustum grunni. Því sé jafnframt mótmælt sem röngu að röksemdafærslu skattstjóra hafi verið áfátt en hún hafi verið fyllilega í samræmi við lög, mjög ítarleg og að öllu leyti fullnægjandi. Þá sé því mótmælt sem röngu að málið hafi ekki verið nægilega upplýst áður en skattstjóri tók ákvörðun um endurákvörðun opinberra gjalda stefnanda og brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu stjórnisýsluréttarins, sbr. 10. gr. laga nr. 37/1993. Því sé mótmælt sem röngu að um villandi framsetningu skattstjóra sé að ræða þegar hann sýni fram á að vinnusamband sé á milli stefnanda og starfsmanna Momnor. Stefndi mótmæli því að málið skorti lagalegan grunn er leiði til ógildingar úrskurðarins. Þá sé því mótmælt að um brot á rannsóknar- og lögætisreglu stjórnisýsluréttarins hafi verið að ræða. Endurákvörðun hafi verið byggð á lagalega réttum grunni en sú málsástæða stefnanda að endurákvörðun sé byggð á tölulega röngum grunni sé algerlega vanreifud og sé henni mótmælt sem rangri. Þá sé því mótmælt sem röngu að atvikalýsing komi ekki heim og saman við gögn málsins. Því sé mótmælt sem röngu að stefnandi sé ekki réttur aðili að máli sem varði ábyrgð á staðgreiðslu eða tryggingargjaldi vegna launa starfsmannanna.

Stefndi vísi til þess að í úrskurði skattstjóra komi fram að hann fallist ekki á þá skoðun stefnanda að portúgölsku starfsmennirnir, sem starfað hefðu hér á landi,

væru launamenn hjá portúgölsku starfsmannaleigunni. Könnun á starfssambandi stefnanda og portúgölsku starfsmannanna annars vegar og portúgölsku starfsmannaleigunnar Momnor og portúgölsku starfsmannanna hins vegar hafi leitt í ljós að tiltekin atriði bentu eindregið til þess að um vinnusamband væri að ræða milli stefnanda og portúgölsku starfsmannanna. Stefnandi hafi ráðið því hvar, hvernig og hvenær verk væru unnin, en stjórnunarréttur vinnuveitandans hefði mikið vægi þegar metið væri hvort vinnusambandi væri til að dreifa milli aðila eða ekki. Stefnandi hafi lagt til aðstöðu, verkfæri og efni. Þá falli verkefni, sem unnið væri við, að starfsemi stefnanda. Þegar starfssamband sé með þessum hætti bendi það eindregið til vinnusambands. Stefnandi en ekki Momnor bæri ábyrgð á verkum, sem portúgölsku starfsmennirnir ynnu við, framvindu þeirra, verklokum og gæðum. Stefnandi bæri húsbóndaábyrgð á verkum starfsmannanna. Launagreiðslur hafi byggst á tímaskráningu sem stefnandi hafi haldið utan um. Um langvarandi og viðvarandi starfssambönd virtist vera að ræða milli stefnanda og portúgölsku starfsmannanna sem grundvöllur væru á ótímabundnum samningum en þessi tilhögun benti til vinnusambands. Í úrskurðinum komi einnig fram að í þeim verksamningum, sem stefnandi hafi gert sem undirverktaki við aðalverktaka, sé gert ráð fyrir því að allir starfsmenn, þar með taldir portúgölsku starfsmennirnir, sem stefnandi noti til að uppfylla verksamninga, séu starfsmenn stefnanda. Verk efnin sem starfsmennirnir vinni við séu ólík innbyrðis og framkvæmd þeirra fari fram á ýmsum stöðum hér á landi. Laun starfsmannanna séu reiknuð út frá viðveru- og tímaskráningu sem stefnandi haldi utan um. Fjárhæð mánaðarlegrar greiðslu til portúgölsku starfsmannaleigunnar endurspeglar það vinnuframlag sem portúgölsku starfsmennirnir hafi látið í té hér á landi, sem og þóknun til starfsmannaleigunnar fyrir útvegum umræddra starfsmanna og kostnað sem starfsmannaleigan hafi haft af henni.

Skattstjóri hafi talið að nánast einu tengsl portúgölsku starfsmannanna við Momnor væru þau að fyrirtækið hefði í upphafi átt þátt í að ráða þá til stefnanda og þannig háttáði til að fyrirtækið annaðist launagreiðslur. Þessi atriði ein leiddu ekki til að líta bæri á portúgölsku starfsmennina sem starfsmenn Momnors. Þvert á móti leiddi heildstætt mat á starfssambandi stefnanda og þessara starfsmanna til þess að líta yrði á þá sem starfsmenn stefnanda í skattalegu tilliti. Þeir kæmu fram sem starfsmenn stefnanda gagnvart þeim sem keyptu þjónustu af félaginu. Kæmi til tjóns af völdum starfa þessara manna beindi kaupandi þjónustunnar kröfum sínum að stefnanda en ekki Momnor. Því yrði að líta svo á að stefnandi væri hinn raunverulegi launagreiðandi þótt aðilar hefðu kosið að haga málum þannig að Momnor annaðist launagreiðslur, enda hefði Momnor engar forsendur til þess að greiða starfsmönnum laun nema til kæmu umræddar greiðslur frá stefnanda ásamt upplýsingum um vinnuframlag hvers starfsmanns.

Í úrskurðinum segi að í ljósi þess sem fram væri komið, um að stefnandi væri hinn raunverulegi launagreiðandi, væri litið svo á að ákvæði 3. og 7. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda tæki til stefnanda og að félagið væri, í skattalegu tilliti, staðgreiðsluskyldur launagreiðandi vegna staðgreiðslu af launum portúgölsku starfsmannanna. Niðurstaða skattstjóra hafi því verið sú að stefnandi bæri allar skyldur sem launagreiðandi samkvæmt lögum um staðgreiðslu opinberra gjalda og lögum nr. 113/1990 um tryggingagjald. Félaginu bæri því að halda eftir staðgreiðslu af launum starfsmanna ásamt því að greiða tryggingagjald af launum. Með sama hætti bæri því að standa skil á launaframtali og að gera grein fyrir launagreiðslum á launamiðum samkvæmt 92. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt.

Það leiddi af þessari lögboðnu skyldu stefnanda sem launagreiðanda að honum bæri að afla sér upplýsinga frá Momnor um hvernig fjárhæðin sem stefnandi greiddi vinnuleigunni skiptist í laun til starfsmanna og þóknun til vinnuleigunnar og þá jafn framt hvernig launin skiptust innbyrðis milli starfsmannanna. Stefnandi hefði ekki getað upplýst hversu há umrædd þóknun væri. Stefnanda hafi því borið að halda eftir af staðgreiðslu af launafjárhæðum og standa skil á staðgreiðslufé til innheimtumanns samkvæmt 2. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 20. gr. laga nr. 45/1987, sbr. 3. og 7. gr. sömu laga. Félaginu bæri einnig samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 113/1990, sbr. 4. gr. s.l., að standa stefnda skil á tryggingagjaldi af sömu launum. Skattstjórinn hafi því úrskurðað að endurákvarða skyldi staðgreiðslu félagsins árin 2002, 2003, 2004 og mánuðina janúar til júlí 2005 með heimild í 7. og 8. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda.

Skattstjóri hafi einnig komist að þeirri niðurstöðu að sá hluti greiðslunnar til Momnor/Epalmo, sem rynni ekki til að standa straum af launagreiðslum heldur væri þóknun vinnuleigunnar, bæri að skattleggja samkvæmt 6. tl. 3. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt því um væri að ræða greiðslur til aðila sem bæri takmarkaða skattskyldu hér á landi. Stefnanda hefði borið að halda eftir staðgreiðslu af þeim greiðslum samkvæmt 6. tl. 5. gr. laga nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda. Þar sem ekki hefði tekist að upplýsa hvernig fjárhæðin, sem stefnandi greiddi Momnor/Epalmo mánaðarlega, skiptist milli launa og þóknunar yrði að áætla þessa skiptingu. Þar væri höfð hliðsjón af því að sú þjónusta sem Momnor/Epalmo léti stefnanda í té virtist takmörkuð og þar með gæti þóknun til starfsmannaleigunnar ekki verið há. Því hafi verið áætlað að 90% af mánaðarlegum greiðslum til Momnor/Epalmo væri til að standa straum af launagreiðslum og 10% af mánaðarlegu greiðslunum væri þóknun til starfsmannaleigunnar.

Vegna breytinga, sem gerðar hefðu verið á 1. tl. 3. gr. laga um tekjuskatt og eignarskatt með 2. gr. laga nr. 145/1995, bæri hinn innlendi rekstraraðili ábyrgð á staðgreiðslu af launum þeirra launamanna, sem ráðnir hefðu verið til starfa fyrir milligöngu erlendra starfsmannaleigu, eins og annarra launamanna sem hér starfi tímabundið. Stefnanda hafi því borið að halda eftir staðgreiðslu af launafjárhæðum og standa skil á staðgreiðslufé til innheimtumanns samkvæmt 2. mgr. 15. gr. og 1. mgr. 20. gr. laga nr. 45/1987, sbr. 3. og 7. gr. s.l. Félaginu hafi einnig borið samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 113/1990, sbr. 4. gr. s.l., að standa stefnda skil á tryggingagjaldi af sömu launum. Á stefnanda hafi því hvílt sú skylda að sjá til þess að Portúgalarnir kæmust á skattgrunnskrá, en til þess að það gæti orðið yrði félagið að veita upplýsingar um launagreiðslur til skattyfirvalda. Þetta hefði félagið ekki gert.

Stefnanda hafi borið að inna af hendi tryggingagjald af greiddum launum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laganna. Gjaldstofn til tryggingagjalds væru öll laun sem skattskyld væru samkvæmt 1. tl. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 (áður lög nr. 75/1981), sbr. einnig 7. gr. laga nr. 113/1990. Með vísan til 2. mgr. 13. gr. og 14. gr. laga um tryggingagjald hefði verið úrskurðað að félaginu bæri að inna af hendi tryggingagjald fyrir alla mánuði árána 2002, 2003 og 2004 og fyrir mánuðina janúar til júlí 2005. Félaginu hafi verið úrskurðaðir dráttarvextir á vangreitt tryggingagjald sem ákvarðist í samræmi við lög nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu og reiknuðust vextir frá gjalddaga, sem væri 1. hvers mánaðar vegna næstliðins mánaðar, sbr. 1. mgr. 10. gr. og 2. mgr. 13. gr. laga um tryggingagjald.

Stefndi byggi á því að úrskurðurinn hafi verið fyllilega lögmætur að efni og formi til og sé öðru mótmælt sem röngu og ósönnuðu. Tölulegur útreikningur og niðurstaða í úrskurði skattstjóra sé réttur. Sú athugasemd stefnanda að lýsing í úrskurðinum sé byggð á upplýsingum sem fengnar hefðu verið í skýrslum yfir framkvæmdastjóra stefnanda 10. október og 7. nóvember 2003, eða meira en tveimur árum áður en úrskurðurinn var kveðinn upp og sem vörðuðu eldri ár, eigi ekki rétt á sér. Með bréfi skattstjóra Reykjanesumdæmis 2. september 2005 hafi félagið verið beðið um að gera grein fyrir hugsanlegum breytingum, sem orðið hefðu hjá stefnanda frá þeim tíma er skýrslutökurnar höfðu farið fram, og að leggja fram afrit af öðrum samningum við portúgölsku starfsmannaleiguna en þeim sem skattstjóri hefði undir höndum, hefðu slíkir samningar verið gerðir. Framkvæmdastjóri félagsins hefði verið beðinn að svara tilteknum spurningum er vörðuðu viðskipti félagsins við portúgölsku starfsmannaleiguna Momnor á árunum 2000 til 2003. Hann hafi veitt upplýsingar er vörðuðu framkvæmd starfa og verka, hvernig og hvar þau voru unnin og um verkstjórn og starfsábyrgð gagnvart verkkaupa, greiðslur, vinnutíma o.fl. Engar upplýsingar hefðu komið fram um breytingar og engir aðrir samningar lagðir fram. Þessi málsmeðferð skattstjóra hafi verið fyllilega lögmæt.

Stefndi mótmæli málsástæðum stefnanda um að skattstjóri fari hvorki rétt með svör framkvæmdastjórans né hafi réttar ályktanir verið dregnar af þeim og að atvikalýsing komi ekki heim og saman við önnur gögn málsins. Við ákvörðun á því hvort starfsmaður teljist launamaður eða verktaki verði að meta hvernig starfs sambandi sé háttað í hverju tilviki og ráðist niðurstaðan af heildarmati. Við mat af þessum toga vegi vissir þættir þyngra en aðrir. Þar skipti stjórnunarpáttur veigamiklu máli. Framkvæmdastjórinn hafi svarað spurningunni um það hver hafi almennt verkstýrt störfum Portúgalanna og hver hafi tekið ákvörðun um framkvæmd starfanna eða verkanna, svo sem hvar, hvernig og hvenær þau voru unnin, að það hafi hann yfirleitt gert á grundvelli þeirra verksamninga sem gerðir hefðu verið við verkkaupa. Hann hafi einnig sagt að yfirleitt hefði hann tekið ákvörðun um fjölda starfsmanna og hverjir ynnu að tilteknum verkum eða verkþáttum en það hafi farið eftir því hve verkið var mannaflafrékt. Hann hafi líkað svarað því að verkstjórar stefnanda og hann sjálfur hefðu fylgst með því að portúgölsku starfsmennirnir ynnu verk sín í samræmi við verksamninga sem í gildi voru milli stefnanda og þriðja aðila. Stefndi hefði á hverjum tíma getað gripið inn í vinnuferlið og krafist úrbóta og þess að verk væru unnin með tilteknum hætti og einnig að portúgalskir verkstjórar hefðu alfarið unnið í samræmi við tilmæli og fyrirmæli frá stefnanda.

Með þessu hafi verið sýnt fram á að ekki fari á milli mála að húsbóndavaldið hafi verið hjá stefnanda, enda hafi félagið verið ábyrgt gagnvart þriðja aðila á þeim verkum sem það hafi tekið að sér, en ekki hinir portúgölsku starfsmenn sem hjá því störfuðu. Þótt portúgölsku starfsmennirnir hafi lotið portúgalskri verkstjórn eigi það aðeins við um ákveðna verkþætti. Engu að síður hafi portúgölsku verkstjórar unnið í samræmi við tilmæli og fyrirmæli stefnanda.

Ekki ráði úrslitum þó málum sé hagað þannig að hið portúgalska fyrirtæki hafi annast launagreiðslur. Þótt portúgölsku starfsmennirnir hafi getað sett annan í sinn stað til þess að uppfylla vinnuskyldu sína hafi það átt við þegar starfsmennirnir, sem störfuðu hjá stefnanda, hafi unnið að ákveðnu verki í þágu fyrirtækisins, sem

útheimti sérfræðipækkingu, svo sem á sviði blikksmíði, og gátu gengið í störf hvers annars að því tilskildu að þeir hefðu þá sérfræðipækkingu sem til þurfti til að vinna verkið. Einstakir starfsmenn hefðu ekki getað sett menn í sinn stað nema þeir væru ráðnir til fyrirtækisins og í samráði við það enda hefði stefnandi borið ábyrgð á umræddum starfsmönnum og á árangri þeirra verka sem fyrirtækið hefði tekið að sér að vinna fyrir þriðja aðila.

Af hálfu stefnda sé því mótmælt að um sambærileg málsatvik sé að ræða og í máli Hæstaréttar nr. 523/2006 frá 20. september 2007 og því hafi dómurinn ekki for dæmisgildi í þessu máli. Það sé mat hverju sinni, byggt á málsatvikum í heild, hver teljist launagreiðandi. Í ljósi allra upplýsinga um samband stefnanda og starfsmanna sé stefnandi launagreiðandi þeirra. Samningar stefnanda séu mun lakari og óformlegri en í framangreindu máli. Í tilviki stefnanda sé um mörg mismunandi verk að ræða, sem unnin séu fyrir mismunandi aðila, en ekki eitt verk eins og í fyrra tilviki og að vinnusamband portúgölsku starfsmannanna og stefnanda hafi verið mun nánara. Því bendi allt eindregið til þess að um vinnusamband hafi verið að ræða milli stefnanda og hinna útleigðu starfsmanna og í því ljósi beri að líta á stefnanda sem launagreiðanda. Skattyfirvöld telji sig hafa fulla heimild til að leggja sjálfstætt mat á efni starfssambands í skattalegu tilliti óháð einkaréttarlegum áhrifum slíks sambands. Slíkt mat hafi verið lagt á starfssamband hinna portúgölsku starfsmanna annars vegar og stefnanda hins vegar í úrskurði skattstjóra. Stefndi taki undir það mat skattstjóra að eðli starfssambands stefnanda og hinna portúgölsku starfsmanna sé með þeim hætti að telja verði stefnanda launagreiðanda í skattalegu tilliti og sé öðru mótmælt sem röngu og ósönnuðu. Þrátt fyrir að einkaréttarlegur samningur geti talist gildur að lögum þannig að réttindi og skyldur í skiptum aðila verði á honum byggð, þurfi það ekki að fela í sér að skattlagning verði á honum byggð. Beri skattyfirvöldum þvert á móti að meta raunverulegt inntak réttarsambandsins heildstætt.

Því sé mótmælt að málið hafi ekki verið nægjanlega upplýst áður en skattstjóri tók ákvörðun í því þannig að brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu stjórnsýslu, sbr. 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Skattstjóri hafi beitt þeim úrræðum sem honum hafi verið tiltæk til þess að reyna að upplýsa málið sem best, m.a. með því að kalla framkvæmdastjóra stefnanda tvívegis í skýrslutöku. Þá hafi ítrekað verið óskað eftir gögnum og upplýsingum frá félaginu sem gátu varpað ljósi á málavexti og málsatvik. Þetta komi skýrlega fram í bréfi skattstjóra 2. september 2005.

Stefndi mótmæli því að skattstjóri hafi í raun litið svo á að Momnor hafi verið undirverktaki hjá stefnanda en sú fullyrðing stefnanda eigi við engin rök að styðjast og sé henni mótmælt sem rangri og ósannaðri.

Við ákvörðun staðgreiðslu hafi réttilega verið ákvarðaður 18% tekjuskattur samkvæmt 1. mgr. 71. gr., sbr. 3. tl. 70. gr. laga nr. 90/2003 á áætlaðar þóknanir til starfsmannaleigunnar.

Stefndi mótmæli þeirri fullyrðingu stefnanda sem rangri og ósannaðri að íslenskum og erlendum starfsmannaleigum sé mismunandi og þeim rökum að ekki samrýmdist 36. og 37. gr. sammingsins um Evrópska efnahagssvæðið er varða frelsi til þjónustu viðskipta á yfirráðasvæði sammingsaðila þótt ákveðið fyrirtæki, sem annist ráðningar starfsmanna til annarra fyrirtækja, sé talið launagreiðandi í skattalegu tilliti. Því sé einnig mótmælt að framkvæmdin fari í bága við jafnræðisreglu 11. gr.

stjórnsýslulaga nr. 37/1993, sbr. 65. gr. stjórnarskrár.

Stefnandi byggir á því að umræddar greiðslur séu ekki skattskyldar á Íslandi. Stefnandi mótmæli öllum rökum stefnanda fyrir því. Stefnandi mótmæli einnig öllum athugasemdum sem stefnandi geri varðandi skiptingu á greiðslum stefnanda til Momnor, annars vegar í 10% verktakagreiðslur og hins vegar 90% launagreiðslur.

Stefnandi mótmæli öllum rökum stefnanda sem lúti að því að hann hafi ekki verið launagreiðandi og að portúgölsku starfsmennirnir hafi ekki verið launþegar stefnanda í skilningi staðgreiðslulaga eða íslensks vinnuréttar. Því sé mótmælt sem röngu að Momnor hafi verið launagreiðandi þessara starfsmanna.

Engin skilyrði séu fyrir því að taka þrautavarakröfu stefnanda til greina og sé henni mótmælt. 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. Ekki sé því 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. Stefnandi haldi því fram að hann hafi haft afsakanlegar ástæður fyrir því að skila ekki staðgreiðslu vegna portúgölsku starfsmannanna, bæði vegna þess að stefnandi hafi ekki verið í þeirri meiningu að hann væri launagreiðandi þeirra, hann hafi fengið litlar og misvísandi upplýsingar eða leiðbeiningar frá skattyfirvöldum og þau hafi verið mjög tvístíga í aðgerðum sínum. Að auki telji stefnandi að þær upplýsingar sem birtust almennt um skattalega stöðu erlendra starfsmanna hafi reynst ófullkomnar vegna skorts á upplýsingum um þá tvísköttunarsamninga sem við ættu. Ekki hafi verið hægt að ætlast til þess við þessar aðstæður að stefnandi tæki upp á því að skila einhverri staðgreiðslu af vinnulaunum sem hann hvorki hafi vitað hver voru eða hverjir hafi fengið. Honum hafi því verið ómögulegt að standa að nokkrum staðgreiðsluskilum vegna þessara launa. Stefnandi mótmælir framangreindum rökum sem röngum og ósönnuðum. Að mati stefnda sé alls ekki fullnægt skilyrðum 6. mgr. 28. gr. laga nr. 45/1987 fyrir því að fella megi niður álag. Samkvæmt ákvæðinu meti skattstjóri það í hverju einstöku tilviki hvað teljist gildar ástæður í þessu sambandi.

Niðurstaða

Í úrskurði skattstjórans í Reykjanesumdæmi 13. desember 2005 kemur fram að þann hluta greiðslu þóknunar til starfsmannaleigunnar Momnor/Epalmo, sem rennur ekki til að standa straum af launagreiðslum heldur er ákvörðuð sem þóknun starfsmannaleigunnar, beri að skattleggja samkvæmt 6. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt (áður lög nr. 75/1981). Ekki er að finna í úrskurði skattstjóra haldbær rök fyrir því að takmörkuð skattskylda hinna erlendu starfsmannaleiga verði byggð á þessum tölulíð lagagreinarinnar.

Ef virt eru ákvæði 3. gr. laga nr. 90/2003, sem fjallar um takmarkaða skattskyldu lögaðila og einstaklinga hér á landi, virðast tveir tölulíðir 3. gr., 3. tl. og 6. tl., koma til álita við ákvörðun í því máli sem hér um ræðir, en þeir eru svohljóðandi:

„ 3. Allir aðilar sem fá greiðslu fyrir þjónustu eða starfsemi innta af hendi hér á landi skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum.“

.....

„6. Allir aðilar sem hafa hér á landi tekjur af leigu, afnotum eða rétti til hagnýtingar á lausafé, einkaleyfum, hvers konar réttindum eða sérþekkingu, svo og af söluhagnaði vegna slíkra eigna, skulu greiða tekjuskatt af þeim tekjum. ...“

Þegar umræddir töluliðir eru lesnir og greinin í heild virt, verður ekki annað ályktað en að verið sé að skattleggja þjónustu eða starfsemi í 3. tl., en tekjur af lausafé og óefnislegum eignum í 6. tl. Í báðum töluliðum er fjallað um tekjur hér á landi og er þá átt við á Íslandi. Í máli því sem hér er til umfjöllunar er óumdeilt með aðilum að verið er að fjalla um skattskyldu vegna þjónustu eða starfsemi starfsmannaleiga. Með vísan til framanritaðs er því ekki hægt að fallast á það með skattstjóra að kaup á þeirri þjónustu sem hér er um að ræða geti fallið undir 6. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003, heldur hafi fremur borið að fella hana undir 3. tl. að því tilskyldu að þjónustan hafi verið veitt hér á landi. Takmörkuð skattskylda hinna erlendu starfsmannaleiga verður því ekki byggð á 6. tl. lagagreinarinnar. Hér verður sérstaklega að líta til þess að munur er á skattskyldu aðila með takmarkaða skattskyldu á Íslandi eftir því hvort hún er felld undir 3. eða 6. tl. 3. gr., eins og síðar verður gerð nánari grein fyrir. Það er sjálfstætt athugunarefni hvort þjónustan eða starfsemin hafi verið innt af hendi hér á landi eða ekki, en ekki kemur nægjanlega skýrt fram í gögnum málsins hvort svo hafi verið að hluta, öllu eða engu leyti, með mismunandi réttaráhrifum. Í lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, er ekki að finna ríkari ákvæði um skattskyldu en í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og er vísað til 3. og 70. gr. tekjuskattslaga við ákvörðun á staðgreiðsluskattskyldu og staðgreiðsluskattstofni aðila með takmarkaða skattskyldu. Til þess að staðgreiðsluskylda stefnanda komi til greina hefði því þurft að liggja fyrir hvort um hafi verið að ræða skattskyldu samkvæmt 3. tl. 3. gr., þ.e. að um hafi verið að ræða þjónustu eða starfsemi sem telst hafa verið innt af hendi hér á landi.

Skattstjóri byggði ákvörðun sína hins vegar á 6. tl. 3. gr., samanber það sem að framan greinir, og reiknaði staðgreiðsluskyldu stefnanda sem 18% af þeirri 10% brúttópóknun, sem skattstjóri ákvarðaði sem þóknanahluta af heildargreiðslum til starfsmannaleiganna er stefnandi átti í viðskiptum við. Til stuðnings 18% skatthlutfalli vísaði skattstjóri til ákvæða 1. mgr. 71. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Í ákvæðinu kemur fram að tekjuskattur skuli vera 18% af skattstofni, sbr. 2. tl. 61. gr. Þar kemur fram að tekjuskattstofn lögaðila, teljist tekjur samkvæmt II. kafla laganna, að teknu tilliti til þess frádráttar sem þessum aðilum er heimilaður samkvæmt 31. gr. sömu laga. Skattstjóri beitti hins vegar 18% skatthlutfalli á heildartekjur hins erlenda aðila og þar með staðgreiðsluskyldu stefnanda án þess að reikna eða áætla nokkurn frádrátt á móti þeim tekjum. Skattstjóri leitaði ekki upplýsinga um slíkan mögulegan frádrátt, hvorki hjá stefnanda, sem þó var ekki líklegur til að geta veitt slíkar upplýsingar, né hjá Monmor/Epalmo, en telja verður að skattstjóra hafi að minnsta kosti verið skylt að hafa slíkan kostnað í huga við áætlun sína um skattskyldar tekjur Monmor/Epalmo. Heimild skattstjóra til

áætlunar tekna nær án vafa einnig til þess að áætla lögheimilan frádrátt á móti slíkum tekjum, enda sé skilyrðum slíkrar áætlunar að öðru leyti fullnægt. Eins og áður hefur komið fram er í lögum nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, ekki að finna ríkari ákvæði um skattskyldu en í lögum nr. 90/2003, um tekjuskatt, og er vísað til 3. og 70. gr. tekjuskattslaga við ákvörðun á staðgreiðsluskattskyldu og staðgreiðsluskattstofni aðila með takmarkaða skattskyldu. Ákvörðun skattstjóra felur hins vegar í sér að hærri fjárhæð er skattlögð í staðgreiðslu en heimildir laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, kveða á um eða heimila að séu skattskyldar samkvæmt ákvæði 6. tl. 3. gr.

Með vísan til alls þess er að framan greinir verður að telja að úrskurð skattstjóra, að því er varðar skyldu stefnanda til að innheimta og skila staðgreiðslu af áætluðum þóknanahluta byggðan á 6. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003, skorti viðhlítandi lagastoð.

Í úrskurði skattstjóra er byggt á því að stefnandi sé í skattalegu tilliti staðgreiðsluskyldur launagreiðandi vegna staðgreiðslu af launum portúgölsku starfsmannanna. Beri stefnandi því allar skyldur sem launagreiðandi samkvæmt lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og lögum nr. 113/1990 um trygginga gjald. Í dómi Hæstaréttar 20. september 2007 í máli nr. 523/2006, Impregilo SpA, útibú á Íslandi gegn íslenska ríkinu, laut ágreiningurinn að því hvort verktakafyrirtækið Impregilo bæri að greiða staðgreiðslu vegna launa portúgölskra starfsmanna sem unnið höfðu fyrir Impregilo hér á landi fyrir milligöngu portúgölskra starfsmannaleiga á árunum 2003 og 2004. Hæstiréttur komst að þeirri niðurstöðu að líta mætti á Impregilo sem vinnuveitanda hinna útleigðu starfsmanna í merkingu 2. mgr. 15. gr. tvísköttunarsamnings milli Íslands og Portúgals og samkvæmt því væru hinir portúgölsku starfsmenn skattskyldir hér á landi, sbr. 1. tl. 3. gr. laga nr. 90/2003. Í lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda er skylda til að standa skil á staðgreiðslu lögð á launagreiðanda eða þann sem annast milligöngu á launagreiðslum. Benti Hæstiréttur á að hugtakið launagreiðandi væri þrengra en hugtakið vinnuveitandi og ekki eins margþætt. Var í framhaldi af því litið til ákvæða samninga Impregilo og starfsmannaleiganna, en þar kom fram að kjör starfsmanna ráðast fyrst og fremst af ráðningarsamningi sem starfsmannaleigan gerir við hvern og einn. Bar Impregilo að láta starfsmannaleigunum í té upplýsingar um unnar vinnustundir og annað sem nauðsynlegt var til að útbúa launareikninga starfsmannanna, en hlutur starfsmanna leigunnar var að reikna út laun, greiða lögboðin gjöld af laununum og annast greiðslur á þeim til starfsmanna. Samkvæmt þessu eru það starfsmannaleigurnar sem annast laungreiðslur til hinna útleigðu starfsmanna. Milliganga Impregilo laut að því að leggja til nauðsynlegar upplýsingar til útreiknings launa, en að annast hvorki útreikning né greiðslu á launum. Með lögum nr. 145/1995 var gerð breyting á þágildandi lögum um tekjuskatt, nú lög nr. 90/2003, að því er varðaði skattskyldu starfsmanna starfsmannaleiga og kom þá fram í athugasemdum með frumvarpinu sá skilningur löggjafans að það skuli vera notandi þjónustunnar en ekki starfsmanna leigan sem teljist launagreiðandi og sé notandinn þar með skyldur til að standa skil á staðgreiðslu vegna launa þessara manna. Þessari ráðagerð var hins vegar ekki fylgt eftir með breytingu á lögum nr. 45/1987 um staðgreiðslu opinberra gjalda og að mati Hæstaréttar nægja ekki ummæli í greinargerð til þess að byggja á staðgreiðsluskyldu Impregilo, heldur þurfi til þess skýra heimild í lögum. Niðurstaða Hæstaréttar var því sú að það væru hinar portúgölsku starfsmannaleigur en ekki Impregilo, sem almennt teldust launagreiðendur hinna útleigðu portúgölsku starfsmanna, sbr. 7. gr. laga nr. 45/1987. Impregilo bar því almennt ekki skylda til

að standa skil á staðgreiðslu vegna launa þessara starfsmanna.

Niðurstaða í þessum hluta málsins veltur á því hvort stefnandi skuli með tilliti til þeirra sjónarmiða er fram koma í framangreindum dómi Hæstaréttar teljast launa greiðandi hinna portúgölsku starfsmanna. Ekki þarf að taka sérstaka afstöðu til þess hvort stefnandi skuli teljast vinnuveitandi þeirra í skilningi skattalaga eða ákvæða tvísköttunarsamnings á milli Íslands og Portúgals. Ágreiningslaust er í málinu að starfsmannaleigan Momnor var ekki með skráð útibú hér á landi en reiknaði út laun starfsmanna og annaðist greiðslur til þeirra. Nægir í þessu sambandi að vísa til upplýsinga stefnanda og þess sem fram kemur í III. kafla í úrskurði skattstjóra 13. desember 2005. Hefur ekkert komið fram við rekstur málsins eða í munnlegum málflutningi fyrir dómi, sem bendir til annars en að starfsmannaleigan hafi bæði reiknað út launin og annast greiðslur til starfsmanna. Með vísan til framanritaðs og þeirra sjónarmiða er fram koma í dómi Hæstaréttar í máli nr. 523/2006 er fallist á það með stefnanda að hann geti ekki talist vera launagreiðandi þeirra portúgölsku starfsmanna er málið varðar í skilningi laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda. Samkvæmt 4. gr. laga nr. 113/1990, um tryggingargjald, tekur gjaldskyldan til launagreiðanda eða milligöngumanns á sama hátt og fram kemur í lögum nr. 45/1987. Felur því þessi niðurstaða dómsins í sér að stefnanda hafi ekki verið skylt að innheimta staðgreiðslu af greiddum launum þeirra eða standa skil á greiðslu tryggingagjalds vegna árána 2002 til 2004 og tímabilið janúar til júlí 2005.

Sú niðurstaða dómsins að stefnandi geti ekki talist vera launagreiðandi þeirra portúgölsku starfsmanna er í málinu greinir felur einnig í sér að líta verður svo á að skattstjóri hafi ekki getað sinnt rannsóknarskyldu sinni að fullu með því að beina fyrirspurnum að stefnanda eingöngu. Stefnandi var ekki til þess fallinn að geta upp lýst skattstjóra um skiptingu greiðslna til Momnor í þóknanahluta og launahluta, sem skattstjóri áætlaði sem 10% í þóknanahluta og 90% í launahluta. Skattstjóri framkvæmdi áætlun sína á grundvelli þess að stefnandi væri launagreiðandinn en með framangreindri öndverðri niðurstöðu dómsins um þann þátt málsins eru forsendur skattstjóra fyrir slíkri áætlun brostnar.

Samkvæmt öllu framanrituðu ber að fella úrskurð skattstjórans í Reykjanesumdæmi frá 13. desember 2005 í máli stefnanda úr gildi.

Stefnda ber að greiða stefnanda málskostnað sem þykir hæfilega ákveðinn 1.300.000 krónur. Ekki þykir tilefni til að dæma álag á málskostnað.

Dóminn kváðu upp Sigríður Ingvarsdóttir héraðsdómari og meðdómsmennirnir Árni Harðarson lögmaður og Árni Tómasson, löggiltur endurskoðandi.

D ó m s o r ð:

Ógiltur er úrskurður skattstjórans í Reykjanesumdæmi frá 13. desember 2005 í máli stefnanda, Stjórnublikks ehf.

Stefndi greiði stefnanda 1.300.000 krónur í málskostnað.

Sigríður Ingvarsdóttir

Árni Harðarson

Árni Tómasson