

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 9. mars 2023

Mál nr. E-5413/2021:

115 Security ehf.

(*Bjarnfreður Ólafsson lögmaður*)

gegn

íslenska ríkinu

(*Ingvi Snær Einarsson lögmaður*)

Dómur

Mál þetta, sem var dómtekið 31. janúar 2023, var höfðað með stefnu birtri 22. október 2021. Stefnandi er 115 Security ehf., [...], en stefndi er íslenska ríkið, Arnarhvoli, Reykjavík.

Dómkröfur stefnanda eru í fyrsta lagi að felldur verði úr gildi úrskurður ríkisskattstjóra með tilvísunarnúmeri 20180702040, dags. 30. júní 2020, um endurákvörðun virðisaukaskatts og tryggingagjalds stefnanda vegna árána 2011, 2012, 2013 og 2014, og jafnframt að felldur verði úr gildi úrskurður yfirskattaneftndar nr. 89/2021 frá 4. júní 2021 sem staðfesti úrskurð ríkisskattstjóra. Í öðru lagi er þess krafist að viðurkenndur verði réttur stefnanda til að fá endurgreiddan skatt og tengd gjöld sem lögð hafa verið á stefnanda á grundvelli úrskurðanna, ásamt lögboðnum vöxtum og dráttarvöxtum, sbr. 8. gr. laga nr. 150/2019 um innheimtu opinberra gjalda. Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar.

Stefndi krefst aðallega sýknu af öllum kröfum stefnanda auk greiðslu málskostnaðar, en til vara að málskostnaður verði felldur niður.

I

1.

Í máli þessu er deilt um úrskurð yfirskattaneftndar, dags. 4. júní 2021, sem staðfesti úrskurð ríkisskattstjóra, dags. 30. janúar 2020, um endurákvörðun á tryggingagjaldi og virðisaukaskatti og um að líta bæri á greiðslur stefnanda til félaganna *North cube Security sf.*, *Omnia Security ehf.*, *Igigi ehf.*, *BPH ehf.* og *NCS ehf.* á árunum 2011–2014 sem launagreiðslur en ekki sem greiðslur fyrir aðkeypta þjónustu stefnanda af greindum félögum. Til grundvallar endurákvörðun ríkisskattstjóra lá rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins á skattskilum stefnanda, sem lauk með skýrslu embættisins, dags. 29. desember 2017. Tók rannsókn skattrannsóknarstjóra til rekstrartímabilsins janúar 2011 til og með ágúst 2014.

Í forsendum úrskurðar yfirskattanefndar eru rakin meginatriði og niðurstöður rannsóknarskýrslu skattrannsóknarstjóra sem ástæða er til að gera ítarlega grein fyrir hér til þess að varpa ljósi á atvik málsins. Þar er því lýst að starfsemi stefnanda, sem lúti að sölu á þjónustu, hafi nánar falist í því að leggja viðskiptavinum hans til starfsmenn til að sinna öryggisþjónustu samkvæmt lögum nr. 58/1997 um öryggisþjónustu. Stefnandi hafi gert samninga við verslanir og umráðamenn fasteigna um að sjá þeim fyrir öryggisvörðum og þá gjarnan með fastri og stöðugri mönnun. Í tilviki verslana hafi það einhverjum tilvikum einnig verið í verkahring starfsmanna þessara að annast afgreiðslu- og verslunarstörf fyrir viðsemjendum stefnanda um kvöld og nætur. Þá hafi sú vinna sem stefnandi veitti í einhverjum tilfellum einnig falist í vinnu við ræstingar samhliða öryggisvörslu. Einnig hafi stefnandi séð um gæslu í menningar- og viðburðahúsinu Hörpu, þ.e. bæði reglubundna og tilfallandi vegna viðburða og umsjón með bifreiðageymslu hússins. Stefnandi hafi haft í þjónustu sinni launþega sem hafi sinnt þeim verkefnum sem félagið tókst á hendur. Þá hafi verkefni þess einnig verið unnin af fólki, sem samkvæmt formlegri uppstillingu hafi verið á launaskrá félaga sem stefnandi hafi keypt þjónustu af. Einnig séu dæmi um að þessi félög hafi samið við enn önnur félög um að inna þjónustuna af hendi.

Skattrannsóknarstjóri hafi skipt viðskiptunum í málinu upp í liði út frá viðsemjendum stefnanda þar sem stefnandi sé fyrsti liður viðskiptanna, viðsemjendur hans eða meintir verktaka séu í öðrum lið og viðsemjendur þeirra síðan í þriðja og fjórða lið. Í öðrum lið viðskiptanna hafi verið félögin North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf., sem hafi gefið út sölureikninga á hendur stefnanda vegna vinnu sem hafi verið unnin fyrir hönd félagsins.

Samhliða rannsókn á bókhaldi og skattskilum stefnanda hafi bókhald fyrrgreindra félaga, auk annarra félaga, verið rannsakað. Rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi formlega byrjað 23. október 2014 með tilkynningu til fyrirsvarsmanns stefnanda og einnig til fyrirsvarsmanna fyrrgreindra félaga. Með bréfum, dags. 13. október 2017, hafi skattrannsóknarstjóri ríkisins sent fyrirsvarsmönnum stefnanda og hinna félaganna skýrslu um rannsókn embættisins á skattskilum félaganna og gefið þeim kost á að tjá sig um hana. Í skýrslunni hafi komið fram að í upphafi hefðu mál stefnanda og hinna félaganna verið tekin til rannsóknar sem einstök mál en við vinnslu þeirra hefðu nán tengsl þeirra komið í ljós.

Í skýrslu skattrannsóknarstjóra hafi verið fjallað um viðskiptamenn eða viðsemjendur stefnanda. Tók skattrannsóknarstjóri fram að stefnandi hefði haft í þjónustu sinni launþega sem hefðu sinnt þeim verkefnum sem félagið hefði tekist á hendur. Þá hefðu verkefni þess einnig verið unnin af fólki, sem samkvæmt formlegri uppstillingu hefði verið á launaskrá félaga sem stefnandi hefði keypt þjónustu af. Einnig

hefðu verið dæmi um að þessi félög hefðu samið við enn önnur félög um að inna þjónustuna af hendi.

Skattrannsóknarstjóri leit svo á að sú þjónusta sem stefnandi hefði látið í té hefði verið að manna öryggisgæslu og því gæfi auga leið að vinnuframlag öryggisvarða þyrfti að koma til svo hægt væri að uppfylla samningsskyldur félagsins. Hefði verið upplýst að þær greiðslur sem gengið hefðu á milli félaganna í málinu hefðu að öllu verulegu leyti verið greiðslur fyrir að leggja til menn til að vinna slík störf. Hlyti því einhver einstaklingur að hafa fengið launagreiðslu eða verktakagreiðslu á endanum fyrir að hafa lagt fram vinnu eða eignast kröfu til slíkra greiðslna. Þó hefði ekki verið hægt að rekja slíkt nema að hluta í þeim viðskiptum sem tengdust starfsemi stefnanda. Fjárhæð uppgefinna launa frá North Cube Security sf. hefði numið 55.611.531 krónu, 500.000 krónur hefðu komið frá BPH ehf., 29.691.470 krónur frá Omnia Security ehf. og 249.800 krónur frá Isis slf. Slitnaði þráðurinn svo algerlega í félögum í þriðja hluta viðskiptakeðjunnar og að hluta þegar í öðrum lið.

Skattrannsóknarstjóri tók fram að skil hefðu verið gerð á skattframtölum og ársreikningum North Cube Security sf. vegna rekstraráranna 2011 og 2012 en ekki vegna rekstrarársins 2013. Þá hefði skattframtölum BPH ehf. verið skilað vegna rekstraráranna 2012 og 2013. Að öðru leyti hefðu skil skattframtala og ársreikninga alveg verið vanrækt af hálfu viðsemjenda stefnanda. Bókhalð hefði verið fært af hálfu BPH ehf. og Omnia Security ehf. og að hluta hjá North Cube Security sf.

Skattrannsóknarstjóri dró saman þá niðurstöðu rannsóknarinnar að sú starfsemi sem stofnað hefði verið til af hendi nánar tilgreindra félaga á í þágu fyrirtækja í öðrum lið, þ.e. North Cube Security sf., BPH ehf., Omnia Security ehf., svo og möguleg starfsemi samkvæmt greiðslum frá fjórum öðrum tilgreindum félögum vegna umsvifa stefnanda, yrði ekki talin hafa verið raunveruleg atvinnustarfsemi heldur hefði verið um að ræða sýndarráðstafanir sem settar hefðu verið á fót til að leyna fjárgreiðslum upprunnum í rekstri stefnanda fyrir skattyfirvöldum. Dró skattrannsóknarstjóri þá ályktun að umsvif félaganna í þriðja og mögulega fjórða lið viðskiptanna hefðu verið sýndarstarfsemi. Þá væri það einnig niðurstaða rannsóknarinnar að frá og með árinu 2013 og til loka rannsóknartímabilsins hefði full vitneskja verið fyrir hendi hjá fyrirsvarsmönnum stefnanda um skattundanskot þessi og þætti ljóst að tilgangur með tilhöguninni hefði verið að nýta sér þau. Yrði að horfa fram hjá milligöngu viðsemjenda stefnanda frá og með árinu 2013 og til loka rannsóknartímabilsins og líta svo á að sú vinna sem unnin hefði verið í nafni viðsemjendanna hefði verið vinna launþega stefnanda. Af því leiddi að innskattur vegna viðskiptanna væri óréttmætur og yrði að líta svo á að þeir einstaklingar sem hefðu unnið að verkefnum í þágu stefnanda í nafni viðsemjenda hefðu verið launamenn stefnanda. Jafnframt þætti sýnt varðandi rannsóknartímabilið í heild að hvað sem liði ætluðum markmiðum tilhögunarinnar yrði

sú vinna í þágu stefnanda sem unnin hefði verið samkvæmt reikningum North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf. fyrir stefnanda ekki talin hafa verið vinna verktaka heldur hefði verið um að ræða vinnusamband stefnanda og þeirra einstaklinga sem hefðu unnið þau verk sem stefnandi greiddi fyrir. Enda þótt ekki væri litið á þau tengsl sem fram kæmu í reikningsútgáfu félaganna á hendur stefnanda sem sýndarráðstafanir gerðar til skattundanskota yrði samband aðilanna allt að einu ekki talið hafa falið í sér verktöku heldur yrði að líta svo að um hefði verið að ræða vinnusamband stefnanda og þeirra einstaklinga sem innt hefðu störfin af hendi. Þessar niðurstöður hefðu í för með sér að staðgreiðsla og tryggingagjald vegna launagreiðslna hefðu verið vantalín og innskattur stefnanda oftalinn. Af þessu leiddi enn fremur að þeir sölureikningar með virðisaukaskatti sem gefnir hefðu verið út af North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf. á hendur stefnanda vegna vinnu við öryggisgæslu á vegum stefnanda yrðu ekki taldir réttmætir. Þá hafi skattrannsóknarstjóri tekið fram að rannsókn embættisins hefði einnig leitt í ljós misbrest í skilum virðisaukaskatts samkvæmt útgefnum reikningum af hálfu framangreindra félaga auk annarra nánar tilgreindra félaga sem og skilum virðisaukaskattskýrslna þeirra, auk þess sem færslu bókhalds og varðveislu bókhaldsgagna félaganna hefði verið áfátt.

2.

Í máli þessu er til umfjöllunar ágreiningur málsaðila um eðli greiðslna stefnanda til fyrrgreindra félaga, North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf., vegna starfa öryggisvarða á vegum þessara félaga í þágu viðskiptavina stefnanda. Ríkisskattstjóri taldi að greiðslur til starfsmanna félaganna væru tilkomnar vegna vinnusambands viðkomandi starfsmanna og stefnanda þannig að virða bæri þær sem launatekjur samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, er tilheyrðu starfsmönnum sjálfum að öllu leyti en ekki áður nefndum félögum. Á þessum grundvelli hækkaði ríkisskattstjóri stofn stefnanda til tryggingagjalds rekstrarárin 2011–2014 um fjárhæð greiðslnanna, eða um samtals 428.946.177 krónur sem leiddi til hækkunar tryggingagjalds stefnanda gjaldárin 2012–2015 um 33.174.543 krónur árið 2011, um 72.364.104 krónur árið 2012, um 177.259.678 krónur árið 2013 og um 146.147.852 krónur árið 2014. Hækkaði tryggingagjald því um 2.869.598 krónur fyrsta árið, 5.637.164 krónur annað árið, um 13.631.269 krónur þriðja árið og um 11.092.622 krónur fjórða árið. Einnig hækkaði ríkisskattstjóri rekstrarkostnað stefnanda sömu gjaldár vegna gjaldfærslu hækkunar tryggingagjalds. Gerði ríkisskattstjóri breytingar á stofni stefnanda til tekjuskatts með tilliti til þessa.

Með úrskurðinum gerði ríkisskattstjóri enn fremur þær breytingar á virðisaukaskattsskilum stefnanda að lækka innskatt um samtals 94.856.521 krónu, eða

um 2.763.334 krónur árið 2011, um 13.826.655 krónur árið 2012, um 41.480.587 krónur árið 2013 og um 36.785.945 krónur árið 2014, enda væri það niðurstaða embættisins að vinnusamband hefði verið milli stefnanda og þeirra er sinntu öryggisgæslunni og því ekki um að ræða kaup á þjónustu sem skattskyld væri samkvæmt ákvæðum laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt.

3.

Með úrskurði uppkveðnum 4. júní 2021 staðfesti yfirskattanefnd úrskurð ríkisskattstjóra og hafnaði öllum málsástæðum stefnanda um að úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi eða að fjárhæðir yrðu lækkaðar verulega. Í máli þessu krefst stefnandi þess að úrskurðir yfirskattanefndar og ríkisskattstjóra verði felldir úr gildi.

Um það álitaefni hvort tiltekinn gerningur væri vinnusamningur eða verksamningur vísaði nefndin til þeirrar heimildar skattyfirvalda að meta hvort starfssamband skattaðila væri í raun með þeim hætti sem haldið væri fram af þeirra hálfu, þannig að rétt skattaleg meðferð tekna yrði ákvörðuð. Við það mat réði ekki úrslitum hvað viðkomandi samningur væri kallaður, heldur yrði að líta til allra aðstæðna í samskiptum þess sem innti vinnu eða þjónustu af hendi og þess sem starfað væri fyrir. Það væri heildarmat á efni samnings og raunverulegu starfssambandi aðila sem máli skipti og var í því sambandi vísað til dóms Hæstaréttar frá 27. september 1994 í málinu nr. 381/1994. Lýsti nefndin síðan nánar hvaða atriði það væru sem hefðu áhrif við það mat.

Yfirskattanefnd rakti ákvæði laga nr. 58/1997 um öryggisþjónustu og vísaði m.a. til 1. gr. laganna þar sem fram kæmi að leyfi ríkislögreglustjóra þyrfti til að annast öryggisþjónustu í atvinnuskyni og einnig til reglugerðar nr. 340/1997 um öryggisþjónustu.

Yfirskattanefnd lýsti samningum stefnanda við kaupendur öryggisþjónustunnar, sem voru Hagkaup, Rekstrarfélagið Ago ehf., Tíu-ellefu ehf. og Kaupás ehf., og tók fram að í samningunum við þessa aðila kæmi fram að stefnandi útvegaði starfsmenn til öryggisgæslu og verslunartengdra starfa á starfsstöðvar þjónustukaupa. Í samningunum væri iðulega talað um „starfsfólk“ verksala (stefnanda) eða þjónustusala og ekkert vikið að heimild verksala til að framselja verkefni til undirverktaka eða annarra félaga.

Í forsendum úrskurðar yfirskattanefndar kemur fram að samkvæmt lýsingum á verkefnum fyrir þjónustukaupendur mætti slá því föstu að um viðvarandi viðfangsefni hafi verið að ræða í starfsemi stefnanda og jafnframt hafi verkefni verið þáttur í almennum rekstri félagsins, en ekki einstök tímabundin verkefni. Samningar stefnanda við meinta verktaka hafi allir verið ótímabundnir að undanskildum einum þeirra sem hafi náð til alls ársins 2012. Taldi nefndin að fyrirkomulagið benti almennt fremur til vinnusambands en verksamnings. Þá taldi nefndin að sú staðreynd að starfsemi stefnanda

væri lögbundin og leyfisbundin mælti gegn því að um verktöku aðila væri að ræða, sem ekki hefðu tilskilin starfsleyfi fyrir einstökum þáttum starfseminnar.

Í úrskurði yfirskattaneftndar er rakinn framburður nokkurra starfsmanna við öryggisgæsluna sem fram kom í skýrslu skattrannsóknarstjóra vegna málsins. Taldi nefndin að það sem þar kæmi fram benti til þess að raunverulegt húsbóndavald yfir starfsmönnum þeim er sinntu öryggisgæslu á vegum stefnanda hefði verið í höndum stefnanda. Aðstæður og fyrirkomulag á framkvæmd starfans bæri einnig með sér að um viðvarandi starfssamband við viðkomandi starfsmenn hefði verið að ræða og það styddi ályktanir ríkisskattstjóra. Tók nefndin einnig fram að af samningum stefnanda við þjónustukaupendur yrði vart annað ráðið en að starfsmennirnir hefðu sinnt störfum sínum á ábyrgð stefnanda gagnvart viðskiptavinum. Jafnframt hefðu þeir komið fram sem starfsmenn stefnanda gagnvart viðskiptavinum stefnanda og þeim borgurum sem starfsmenn þessir þurftu að hafa afskipti af. Þegar litið væri til eðlis starfseminnar og þeirra lögbundnu krafna sem gerðar væru til þeirra starfsmanna sem henni sinntu yrði að telja, eins og málið lægi fyrir, að fyrirkomulagið sem haft var á starfsemi stefnanda benti fremur til launagreiðslna en kaupa á þjónustu undirverktaka. Nefndin taldi einnig að sú staðreynd að einkennisfatnaður starfsmannanna hefði verið merktur stefnanda, fastákveðinn vinnutími og viðveruskylda ásamt því að starfsmennirnir sem fengnir voru til starfans þurftu að standast bakgrunnsathugun stefnanda með tilliti til þess að þeir uppfylltu lögbundin skilyrði til að mega sinna starfinu benti til þess að um vinnusamning hefði verið að ræða á milli stefnanda og viðkomandi starfsmanna. Þá yrði ekki séð að mikið svigrúm hefði verið fyrir undirverktaka til að taka sjálfstæðar ákvarðanir um framkvæmd verkanna. Þá vísaði nefndin til fyrirkomulags orlofsgreiðslna, að mikill hluti launa sem greiddur hefði verið starfsmönnum hefði verið greiddur með reiðufé, hvernig farið væri endurgjaldi, fjárhæð þess og greiðslufyrirkomulagi. Þannig lægi fyrir að stefnandi hefði greitt tímagjald fyrir hvern unninn tíma þau ár sem um væri að ræða vegna hinn umdeildu starfa.

Var það niðurstaða yfirskattaneftndar að fallast bæri á þá ályktun ríkisskattstjóra að líta bæri á umræddar greiðslur stefnanda sem launagreiðslur. Af því leiddi að samningssamband teldist hafa verið á milli stefnanda og starfsmanna þeirra sem sinntu verkefnum á vegum og ábyrgð stefnanda. Greiðslur sem inntar hefðu verið af hendi teldust tilheyra þeim starfsmönnum sem í hlut ættu en ekki þeim félögum sem stillt hefði verið upp sem viðsemjendum stefnanda. Stefnanda hefði því borið að standa ríkissjóði skil á tryggingagjaldi af greiddum launum samkvæmt 1. mgr. 1. gr. laga nr. 113/1990, um tryggingagjald, sbr. 4. gr. sömu laga. Tekur yfirskattaneftnd fram að líta verði svo á að ríkisskattstjóri hafi ákvarðað stofn til tryggingagjalds stefnanda á grundvelli áætlunar, sbr. 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 14. gr. laga nr. 113/1990, þar sem fjárhæðir

greiddra launa hafi ekki legið fyrir. Þá hafi ekkert komið fram sem gefi tilefni til að haggja við þeirri fjárhæð skattstofns sem ríkisskattstjóri hafi ákvarðað.

Um breytingar á virðisaukaskatti tók yfirskattanefnd fram að um afleiddar breytingar væri að ræða, samtals að fjárhæð 128.018.252 krónur árin 2011 til og með 2014, á þeim grundvelli að ekki hefði verið um að ræða kaup á þjónustu af meintum verktökum heldur greiðslu launa. Í ljósi niðurstöðu ríkisskattstjóra um að þær greiðslur sem deilt væri um í málinu hefðu í raun tilheyrt þeim starfsmönnum sem sáu um framkvæmd verkefna þeirra sem stefnandi tókst á hendur yrði ekki hróflað við úrskurði ríkisskattstjóra um breytingar á virðisaukaskatti stefnanda.

II

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

1. Stefnandi telur að nefndarmenn yfirskattanefndar hafi verið vanhæfir til að úrskurða í máli stefnanda vegna tengsla formanns nefndarinnar við maka skattrannsóknarstjóra en sá gegndi starfi skrifstofustjóra yfirskattanefndar. Skýrsla skattrannsóknarstjóra hafi verið lögð til grundvallar úrskurði nefndarinnar og því megi með réttu draga óhlutdrægni nefndarmanna í yfirskattanefnd í efa af þessum sökum. Valdi þetta ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar.

2. Þá byggir stefnandi á því að skattyfirvöldum hafi verið óheimilt að byggja á ólögfestum sjónarmiðum um gerviverktöku eða svokallaðri keðjuábyrgð við úrlausn málsins. Auk þess sé því hafnað að raunveruleikaregla skattaréttar geti veitt heimild til endurákvörðunar opinberra gjalda stefnanda.

Stefnandi leggur á það áherslu að hann hafi einn borið ábyrgð gagnvart viðsemjendum sínum, þ.e. viðskiptamönnum öryggisþjónustunnar en að undirverktakarnir hafi síðan borið ábyrgð gagnvart stefnanda en ekki beint gagnvart viðskiptavinum stefnanda. Þá tekur stefnandi fram að forsvarsmenn undirverktakanna hafi haft leyfi til öryggisþjónustu.

Stefnandi telur engu máli skipta þó að undirverktakarnir hafi verið í fatnaði merktum stefnanda eða hvort undirverktakarnir hafi haft tilskilin leyfi til að veita öryggisþjónustu. Þá skipti engu máli hvort stjórnendur stefnanda hafi lagt línur reglulega varðandi skipulag einstakra verkþátta. Þá mótmælir stefnandi svonefndu heildarmati yfirskattanefndar við úrlausn málsins þar sem um sé að ræða óljósar og almennar ályktanir yfirskattanefndar.

Stefnandi telur að úrskurðir skattyfirvalda feli í sér hlutlæga svokallaða keðjuábyrgð stefnanda á skattskilum verktakanna sem hvorki eigi sér stoð í lögum né fordæmum. Því fari úrskurðirnir í bága við ákvæði 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar og séu því ólögmatir. Telur stefnandi einnig að um þessa málsástæðu hafi ekki verið fjallað í úrskurði yfirskattanefndar. Fari slíkt gegn 22. gr. stjórnarsýslulaga.

3. Stefnandi telur að skera þurfi úr um hvort heimilt hafi verið að leggja tryggingagjald á gjaldstofn sem ekki sé til í ljósi þess að staðgreiðsla hafi ekki verið ákvörðuð á meintar launagreiðslur stefnanda.

Stefnandi telur einnig að í úrskurði yfirskattanevndar komi ekki fram á hvaða lagagrundvelli niðurstaða nefndarinnar sé byggð. Yfirskattanevnd hafi litið á greiðslur undirverktakanna sem launagreiðslur þar sem þær tilheyri þeim starfsmönnum sem í hlut áttu en ekki félögunum sem stillt hafi verið upp sem viðsemjendum. Þannig hafi ríkisskattstjóra verið rétt að endurákværða tryggingagjald skv. 1. mgr. 1. gr., sbr. 4. gr., laga um tryggingagjald. Telur stefnandi engan grundvöll til álagningar tryggingagjalds á stefnanda og að enginn gjaldstofn sé fyrir hendi til að leggja gjaldið á. Þá sé ekki ljóst hver sé raunverulegur gjaldstofn til staðgreiðslu tryggingagjaldsins. Yfirskattanevnd hafi staðfest úrskurð ríkisskattstjóra sem hafi lagt tryggingagjald á laun sem ekki hafi verið greidd eða áætluð og aldrei endurákvörðuð hjá stefnanda. Úrskurður yfirskattanevndar teljist því ómálefnalegur, ekki nægjanlega rökstuddur og byggður á röngum ályktunum um atvik málsins. Endurákvörðun tryggingagjaldsins brjóti því í bága við lögmætisreglu og réttmætisreglu stjórnarsýsluréttarins og fari í bága við 22. gr. stjórnarsýslulaga.

4. Stefnandi telur með sömu rökum og að framan greinir um tryggingagjald að skera þurfi úr um hvort heimilt sé að fella niður innskatt stefnanda sem afleiðingu af endurákvörðun tryggingagjalds stefnanda.

Stefnandi telur nánar tiltekið að niðurfelling innskatts stefnanda eigi sér hvorki stoð í lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt né geti ákvörðunin verið afleiðing af túlkun tryggingagjaldslaga þar sem ákvörðun um tryggingagjald hafi ekki verið tekin í kjölfar úrskurðar um endurákvörðun staðgreiðsluskyldra launa. Rökstuðningur yfirskattanevndar sé því ófullnægjandi, sbr. 22. gr. stjórnarsýslulaga, í andstöðu við lög um virðisaukaskatt, ómálefnaleg og fari í bága við réttmætisreglu og lögmætisreglu stjórnarsýsluréttarins.

5. Stefnandi byggir á því að úrskurður yfirskattanevndar sem felir í sér að stefnandi sé látinn bera ábyrgð á skattsvikum annarra ótengdra aðila fari í bága við ríkjandi skattframkvæmd og brjóti gegn jafnræðisreglu 1. mgr. 11. gr. stjórnarsýslulaga. Engin málaefnaleg sjónarmið hafi legið fyrir hinni breyttu skattframkvæmd.

6. Stefnandi bendir á að í máli hans sé ekkert samnings samband fyrir hendi á milli hans og launamanna verktakanna og þess vegna verði niðurstaða málsins ekki rökstudd með vísan til þeirra dóma sem yfirskattanevnd leggur til grundvallar úrskurði sínum. Þá bendir stefnandi á að úrskurður yfirskattanevndar sé alveg órökstuddur um lagastoð fyrir endurákvörðun tryggingagjalds þegar ekki liggur samhliða fyrir endurákvörðun á staðgreiðslu launa.

Stefnandi telur órökstutt hvers vegna það fyrirkomulag sem stefnandi viðhafði teljist ekki hefðbundið og að hvaða leyti það sé frábrugðið því sem almennt hafi gilt um

undirverktöku og einnig hvers vegna starfsmenn verktakanna teljist ekki vera starfsmenn verktakanna.

Þá telur stefnandi að vafasamt og ómálefnalegt hafi verið að byggja niðurstöðuna á vitnisburði Stefáns Bonner, eins af eignum undirverktakans North cube Security sf. Stefnandi bendir einnig á að samskiptin við Gustavo Ernesto Moncada Padilla bendi til þess að hann hafi verið starfsmaður verktaka. Telur stefnandi að ályktun yfirskattanefndar á samskiptum stefnanda við greinda aðila tekna úr samhengi og mótmælir þeim sem röngum og illa rökstuddum. Af þessu leiði að úrskurður yfirskattanefndar fari í bága við 22. gr. stjórnarsýslulaga þannig að varði ógildingu hans.

7. Stefnandi byggir á því að sú niðurstaða yfirskattanefndar að taka ekki afstöðu til sérstaks leiðréttingarskjals stefnanda um rangfærslu í forsendum úrskurðar ríkisskattstjóra feli í sér brot á rannsóknarreglu 10. gr. stjórnarsýslulaga.

Stefnandi bendir einnig á að í úrskurði ríkisskattstjóra sé ekki minnst á einn einasta einstakling sem hafi notið launagreiðslna frá stefnanda.

Þá liggja ekki fyrir bókhald verktakanna sem geti rökstutt hvaða kostnað þeir höfðu af starfsmönnum sínum og rekstri að öðru leyti. Þessi staða sé látin bitna á stefnanda og gögn lögð til grundvallar sem stefnandi hafi ekki getað andmælt. Þessi meðferð fari í bága við 13. gr. og 22. gr. stjórnarsýslulaga.

8. Stefnandi telur að meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra hafi farið í bága við reglugerð nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsóknna, grunnreglur opinbers réttarfars um skýrleika refsheimilda, sbr. 69. gr. stjórnarskrárinnar og hlutlægnisreglu sakamálaréttarfars, sbr. 3. mgr. 18. gr. og 2. mgr. 53. gr. laga um meðferð sakamála. Þá fari hin samhliða málsmeðferð gegn rétti stefnanda til að fella ekki á sig sök, sbr. 6. gr. MSE. Úrskurðir skattyfirvalda byggist þannig á ólögmati rannsókn og beri því að ógilda þá.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi mótmælir því að yfirskattanefnd hafi verið vanhæf til að úrskurða í málinu. Ekki hafi verið um að ræða endurskoðun á ákvörðun skattrannsóknarstjóra ríkisins í málinu. Skattarannsóknarstjóri hafi ekki haft neina aðkomu að málinu fyrir yfirskattanefnd. Þá bendir stefndi á að skrifstofustjóri yfirskattanefndar stýri skrifstofu nefndarinnar en forvinni ekki mál fyrir yfirskattanefnd. Engin grein sé heldur gerð fyrir því hvernig vinátta skrifstofustjórans og formanns yfirskattanefndar hafi áhrif á aðra nefndarmenn. Þá hafi skattrannsóknarstjóri ekki haft nokkurra einstaklegra hagsmuna að gæta af niðurstöðu málsins. Því verði hvorki talið að ákvæði g-liðar 5. gr. laga nr. 91/1991 né önnur ákvæði þeirrar lagagreinar, sbr. 104. gr. laga nr. 90/2003, leiði til þess að þeir nefndarmenn sem úrskurðuðu í málinu hafi verið vanhæfir til meðferðar málsins.

Stefndi byggir á því að skattyfirvöld hafi heimild til að meta hvort starfssamband skattaðila sé í raun með þeim hætti sem haldið er fram, þannig að rétt skattaleg meðferð tekna verði ákvörðuð. Skattyfirvöld geti metið hvort tiltekinn gerningur sé vinnusamningur eða verktakasamningur. Það ráði ekki úrslitum hvað samningur sé kallaður, heldur verði að líta til allra aðstæðna í samskiptum þess sem sinnir vinnu eða innir þjónustu af hendi og þess sem starfað er fyrir. Það sé því heildarmat á efni samnings og raunverulegu starfssambandi aðila sem máli skipti. Þetta hafi verið staðfest í dómaframkvæmd. Er því hafnað málsástæðu stefnanda um að engin lagastoð sé fyrir beitingu raunveruleikareglunnar eða að álagning skatta samkvæmt skýrum skattlagningarheimildum á grundvelli niðurstöðu skattyfirvalda um raunverulegt eðli tilhögunar feli í sér ólögmetna eignaupptöku.

Stefndi tekur fram að skattyfirvöld séu ekki bundin af túlkun skattaðila á samningi sem feli í raun í sér annað en skattaðilar miði við. Þá er því mótmælt að löggjafinn hafi þurft að mæla fyrir um að gerviverktaka sé óheimil, en könnun hafi leitt í ljós að samningssambandi aðila sé betur lýst sem ráðningarsambandi en verksamningi. Engu máli skipti við það mat hvort milliliðir séu notaðir í samningum um vinnuafli eða hvort aðili semji beint við starfsmenn. Sú staðreynd að launamenn starfi innan félags, sem komi fram fyrir þeirra hönd gagnvart meintum verkkaupa, leiði ekki til þess að óheimilt sé að leggja mat á það hvort um ráðningarsamband hafi verið að ræða á milli hinna ætluðu launamanna og hins meinta verkkaupa. Er því hafnað að með þessu hafi skattyfirvöld innleitt reglu um keðjuábyrgð á skattskilum án lagaheimildar. Þá hafi stefndi ekki haldið því fram að gerviverktaka sé sjálfstæð réttarheimild.

Stefndi bendir á að hugtakið „gerviverktaka“ komi fram í 89. gr. laga nr. 120/2016, um opinber innkaup. Í framhaldi af fyrirsögninni „Gerviverktaka“ komi fram að ráðningarsamband milli aðila sé meginregla í samskiptum starfsmanna og atvinnurekenda. Verktaka og undirverktaka sé óheimilt að gera samning um undirverktöku við einstaka starfsmenn eða starfshópa í þeim tilvikum þar sem um ráðningarsamband sé að ræða eða það eigi við samkvæmt venju og eðli máls. Bendir stefndi á að löggjafinn hafi skýrt hugtakið þó ekki sé skilgreiningu á því að finna í skattalögum.

Stefndi bendir á að samkvæmt 1. gr. laga um öryggisþjónustu nr. 58/1997 sé leyfi ríkislögreglustjóra skilyrði þess að aðili annist öryggisþjónustu í atvinnuskyni. Ekkert félaganna sem fram komu sem beinir viðsemjendur við stefnanda hafi haft slíkt leyfi. Því sé útilokað að hinir beinu viðsemjendur stefnanda geti tekið að sér öryggisvörslu sem sjálfstæðir aðilar. Þá hafði enginn þeirra aðila sem fram komu sem óbeinir viðsemjendur umrætt leyfi og því sé útilokað að beinu viðsemjendurnir hafi með því að setja þá í sinn stað bætt úr þeirri vöntun. Þá beri ákvæði 2. gr. laga nr. 58/1997, um öryggisþjónustu, sbr. og 4. gr., það með sér að sé öryggisþjónusta stunduð í nafni einhvers aðila verði sá

aðili sjálfur, þ.e. beinlín sá aðili sem starfsmaður vinnur fyrir að öryggisþjónustu, að vera leyfishafi, hvort sem um ræðir einstakling eða félag.

Stefndi hafnar því að úrskurðir skattýfirvalda hafi brotið í bága við lögmatísreglu, réttmatísreglu og 22. gr. stjórnsýslulaga.

Skýrt komi fram í úrskurði ríkisskattstjóra að ákveðið hafi verið að hækka stofn til skilaskyldrar staðgreiðslu um tilgreindar fjárhæðir. Einnig hafi þar verið sett fram niðurstaða um fjárhæðir vangreiddrar staðgreiðslu einstök ár. Því skipti ekki máli að í úrskurðarorðum hafi ekki verið kveðið á um hækkun stofns stefnanda til staðgreiðslu. Stefnandi tekur fram að til gjaldstofns tryggingagjalds teljist allar tegundir launa eða þóknana fyrir starf, hverju nafni sem nefnist, sem gjaldskyldar eru samkvæmt 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, sbr. ákvæði 1. mgr. 6. gr. laga um tryggingagjald nr. 113/1990. Af því leiði að vantalín laun launagreiðanda hafi í för með sér að stofn þess sama aðila til tryggingagjalds verður vantalinn. Í 3. mgr. 26. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, komi fram að ef aðgerðir skattrannsóknarstjóra gefa tilefni til endurákvörðunar á gjald- eða skilaskyldu samkvæmt lögnum skuli ríkisskattstjóri annast endurákvörðunina. Jafnframt er í 14. gr. laga nr. 113/1990 kveðið á um að séu „skil gjaldanda í einstökum atriðum eða í heild sé ófullnægjandi, tortryggileg eða sýnilega gerð til málamynda skuli við álagningu, sbr. 3. mgr. 12. gr., og við endurákvörðun beita ákvæðum laga um tekjuskatt eftir því sem við getur átt um slík tilvik“. Einnig segir þar að ákvæði laga um tekjuskatt skuli og gilda, „eftir því sem við á, um álagningu, rannsókn, kærur út af skattákvörðun, kærufresti, úrskurði, áfrýjun úrskurða og annað þar að lútandi“. Í 7. og 8. mgr. 28. gr. laganna séu nánari ákvæði um endurákvörðun gjaldskyldrar fjárhæðar. Ekkert komi þar fram sem geri það að skilyrði endurákvörðunar að meint vantalning verði tengd við ákveðinn og kunnan launamann. Slíkt verði ekki heldur leitt af ákvæðum laga um tekjuskatt, sbr. tilvísun 14. gr. laga nr. 113/1990 til þeirra. Það standist heldur ekki að hægt sé að komast undan skyldum til að skila staðgreiðslu af undandregnum launum aðeins með því að halda því leyndu hvaða einstaklingar hafi unnið þau störf sem óuppgefin og undandregin laun hafi verið greidd fyrir. Í 6. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003 sé almennt ákvæði þess efnis að þegar rannsóknaraðgerðir skattrannsóknarstjóra gefi tilefni til endurákvörðunar á sköttum skuli ríkisskattstjóri annast endurákvörðunina, og sé í þessu sambandi vísað til 96. og 97. gr. laganna. Sé því engum blöðum um það að fletta að ríkisskattstjóra sé heimilt að áætla stofn aðila til staðgreiðslu á grundvelli niðurstöðu skattrannsóknna, svo sem framkvæmd standi til. Fullyrðing stefnanda um að ekki geti verið fyrir hendi vantalín laun nema kunnugt sé um hverjir þeirra hafi notið sé ekki á rökum reist.

Stefndi tekur fram að stofn til staðgreiðslu stefnanda hafi verið ákvarðaður og þar með stofn til tryggingagjalds. Það sé ekki skilyrði fyrir endurákvörðun stofns launagreiðanda til staðgreiðslu að efnt sé til álagningar vangreiddrar staðgreiðslu hjá

launagreiðandanum. Þá hafi hækkun tryggingagjalds stefnanda verið rökstudd í úrskurði ríkisskattstjóra. Gerð hafi verið skilmerkileg grein fyrir gjaldskyldunni. Komi forsendur hækkunar stofna til staðgreiðslu og tryggingagjalds skýrt fram í úrskurðinum þannig að óvissa sem stefnandi haldi fram um efni ákvarðaðra breytinga og ástæðna hafi ekki verið til staðar.

Varðandi niðurfellingu innskatts tekur stefndi fram að það hafi verið afleidd breyting þeirrar niðurstöðu að ekki hafi verið um að ræða kaup stefnanda á þjónustu af meintum verktökum heldur greiðslu launa. Niðurstaða yfirsattanefndar varðandi þennan þátt máls sé engan veginn tengd endurákvörðun tryggingagjalds heldur bein afleiðing af niðurstöðu um eðli starfssambands stefnanda og þeirra einstaklinga sem komu til verka í þágu stefnanda í nafni aðkeyptra verktaka. Þá bendir stefndi á að í úrskurði ríkisskattstjóra hafi verið litið til virðisaukaskattsskila frá hinum meintu verktökum. Fullyrðingu stefnanda um að niðurfelling innskatts hafi ekki lagastoð sé því hafnað.

Stefndi hafnar því að brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu 11. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 í máli stefnanda. Þá er því einnig hafnað að meðferð máls stefnanda hafi falið í sér breytingu á stjórnarsýsluframkvæmd.

Stefndi tekur fram að í úrskurði yfirsattanefndar og ríkisskattstjóra hafi verið gerð ítarleg grein fyrir ástæðum þeim sem lágu að baki þeirri ákvörðun að víkja til hliðar, í skattalegu tilliti, þeim félögum sem stillt var upp sem milliliðum milli stefnanda og þeirra starfsmanna sem sinntu öryggisþjónustu sem stefnandi seldi viðsemjendum sínum. Engu breyti þótt þau félög sem þannig hafi verið vikið til hliðar hafi verið eitt, tvö eða fleiri, þegar metið er samband launagreiðanda og launþega og hvað raunverulega liggja þar að baki. Þá er því hafnað að um nýja nálgun hafi verið að ræða eða breytta stjórnarsýsluframkvæmd.

Stefndi tekur fram að úrskurðir skattyfirvalda feli ekki í sér að stefnandi sé látinn bera ábyrgð á skattsvikum annarra heldur sé hann látinn bera ábyrgð á skattskilum af greiðslum til einstaklinga sem önnuðust framkvæmd vinnu sem viðsemjendur stefnanda greiddu stefnanda fyrir að láta sér í té. Atvik og kringumstæður hafi verið þannig að um launasamband stefnanda og þeirra einstaklinga sem í hlut áttu hafi verið að ræða, en að nafninu til hafi verið settir til verka aðrir aðilar. Skattyfirvöld hafi áður úrskurðað í sambærilegum málum þrátt fyrir að samningssamband milli samningsaðila hafi verið útfært með öðrum hætti en í þessu máli.

Stefndi hafnar því að hinir umdeildu úrskurðir hafi ekki verið rökstuddir með fullnægjandi hætti og þannig hafi stefndi brotið gegn 22. gr. stjórnarsýslulaga og réttmætisreglu stjórnarsýsluréttarins. Yfirsattanefnd hafi vísað með fullnægjandi hætti til þeirra réttarreglna sem málið byggist á auk þess að styðja niðurstöður um mat á starfssambandi stefnanda og launþeganna með vísan í úrskurðaf framkvæmd og dóma

Hæstaréttar sem hafi fordæmisgildi í málinu. Þá hafi lagastoð fyrir endurákvörðun tryggingagjalds verið lýst í úrskurðinum.

Stefndi tekur fram að framburður Stefáns Bonner hafi ekki ráðið úrslitum um niðurstöður skattyfirvalda í máli stefnanda. Þá hafi ekki verið lögð fram gögn af hálfu stefnanda um að réttarstöðu Stefáns Bonner sem sakbornings hafi verið aflétt.

Þá er staðhæfingum um ályktanir sem draga megi af tölvupóstsamskiptum Gustavo Ernesto Moncada Padilla hafnað. Umræddir tölvupóstar séu mikilvæg gögn í málinu. Samskipti hans við Friðrik Sverrisson 12. og 13. nóvember 2012 upplýsi að Friðriki hafi verið fullkunnugt um greiðslu svartra launa og að hann mundi jafnvel geta verið hjálplegur hvað þau varðaði, sbr. kafla 9.4.9 í skýrslu skattrannsóknarstjóra. Vísun til þess að um ræði fjölda tölvupósta stefnanda þar sem slíkt komi ekki fram breytir ekki því sem fram kemur í samskiptum stefnanda við Gustavo. Sú frásögn að í úrskurði yfirskattanefndar komi fram að forsvarsmaður stefnanda hafi svarað því til að slíkt kæmi ekki til greina sé ekki nákvæm þar sem í úrskurðinum sé greint frá því að þetta hafi Gustavo Ernesto Moncada Padilla sagt er hann var við skýrslutökur skattrannsóknarstjóra spurður út í tölvupóstinn 12. nóvember 2012. Ekki verði séð af úrskurði yfirskattanefndar ályktun um að stefnandi hafi ekki tekið þátt í svartri atvinnustarfsemi. Það sé einnig rangt að ekki sé í úrskurði yfirskattanefndar dregin ályktun á grundvelli þess sem rakið er um samskipti við Gustavo Ernesto Moncada Padilla. Þvert á móti komi skýrt fram að það sem rakið hafi verið úr gögnum málsins, þ.e. m.a. samskiptin við téðan mann, þyki bendi til þess að raunverulegt húsbóndavald yfir starfsmönnum þeim er sinntu öryggisgæslu á vegum stefnanda hafi verið í höndum stefnanda.

Í úrskurði yfirskattanefndar séu til viðbótar lögð til grundvallar mati á því hvort um verk- eða vinnusamning hafi verið að ræða stjórnunarréttur, húsbóndavald, ábyrgð á eigin máli, útlagður kostnaður, fastákveðinn vinnutími og viðveruskylda, sjálfstæði til framkvæmda, afmörkun í tíma, afmörkun frá almennri starfsemi, réttur til orlofs- og veikindalauna, endurgjald, fjárhæð þess og greiðslufyrirkomulag. Samkvæmt framansögðu hafi fjölmörg atriði legið til grundvallar mati á starfssambandi stefnanda og þeirra starfsmanna sem sinntu öryggisþjónustu. Þau atriði er stefnandi nefnir um vitnisburð Stefáns Bonner og Gustavo Ernesto Moncada Padilla breyti engu í þessu sambandi.

Stefndi hafnar fullyrðingu stefnanda um að ekki hafi verið gætt að rannsóknarreglu og andmælarétti skv. 10. og 13. gr. stjórnarsýslulaga við meðferð máls stefnanda. Stefnanda gafst kostur á að koma athugasemdum á framfæri á öllum stigum máls. Þá sé óljóst af stefnu hvað skattyfirvöld hafi átt að rannsaka betur. Tekur stefndi fram að mál stefnanda hafi verið sérstaklega vel rannsakað, sbr. ítarlega rannsókn

skattrannsóknarstjóra á málefnum stefnanda auk úrskurðar ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar.

Stefnandi vísar sérstaklega til andmæla umboðsmanns stefnanda, dags. 15. desember 2019, vegna boðaðrar endurákvörðunar á grundvelli skýrslu skattrannsóknarstjóra. Þar séu að hluta nefnd atriði sem varði mun fremur mat en rannsókn og varðandi önnur atriði sé óljóst hvað sé talið vanrannsakað eða hvað hefði verið unnt að rannsaka nánar. Þá er örökstuddri fullyrðingu stefnanda um að ekki hafi verið tekið tillit til „leiðréttingarskjals“ sem stefnandi sendi sem fylgiskjal með kæru til yfirskattanefndar hafnað.

Ástæður þess að ekki tókst að finna nema örfáa einstaklinga sem starfað hefðu á vegum „undirverktaka“ séu þær að upplýsingar þar að lútandi fundust hvergi. Verði að telja afar sérstakt að þær upplýsingar hafi ekki verið varðveittar hjá stefnanda sjálfum.

Þá er fullyrðingum stefnanda um „kostnaðarhlutfall undirverktaka“ hafnað. Ekkert hafi komið fram við rannsókn málsins sem benti til þess að hinir beinu viðsemjendur stefnanda hefðu haft annan kostnað af störfum öryggisvarðanna en ætlaðan launakostnað. Einungis hjá North Cube Security sf. hafi verið gerð grein fyrir kostnaði sem mögulega varðaði störf öryggisvarða, sbr. bókhald þess félags. Sá kostnaður sem komið gæti til greina hafi verið smávægilegur þar eð framlagið sem fyrir var greitt var fólgið í vinnu. Þá bendir stefndi á meginreglu 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt, um að áætlanir vantalinna skattstofna skuli vera svo ríflegar að eigi sé hætt við að fjárhæðir séu áætlaðar lægri en þær séu í raun og veru. Auk þessa verði að leggja á það áherslu að sönnun rekstrarkostnaðar á undir þann sem til frádráttar vill telja, en ekki hafi af hálfu stefnanda verið færðar sönnur á slíkan kostnað. Gildi það jafnt um stefnu þá sem fram er komin og málatilbúnað á fyrri stigum. Tilvísun í stefnu til almennra meðaltalsútreikninga launakostnaðar frá Þjóðhagsstofnun geti engu breytt um mál stefnanda. Þegar um ræðir ákveðna starfsemi hljóti að verða að horfa til aðstæðna í slíkri starfsemi. Við blasir að sú þjónusta sem stefnandi seldi viðsemjendum sínum fólst í framlagningu vinnu og verði ætlað að yfirgnæfandi hluti kostnaðarins við að sjá fyrir henni hafi falist í greiðslu launa. Í þessu sambandi bendir stefndi á að í skýrslu skattrannsóknarstjóra komi fram að þær fjárhæðir sem greiddar voru samkvæmt reikningum milliliðanna hafi í nær öllum tilvikum verið teknar jafnharðan út í reiðufé og ekkert liggi fyrir um það hvort einhver hluti þess fjár gekk til greiðslu kostnaðar. Þá hafi stefnandi samkvæmt fyrirliggjandi skattskilum hans gjaldfært kostnað vegna starfsemi sinnar og standi ekki rök til annars en að líta svo á að þar komi fram sá kostnaður sem tilheyri starfsemi stefnanda.

Stefndi tekur fram að ríkisskattstjóri hafi látið ógert að leggja á stefnanda vangreidda staðgreiðslu í úrskurði sínum í máli stefnanda. Í ljósi þess hafi spurningin um hvort tekið skuli tillit til persónuafsláttar takmarkaða þýðingu. Auk þess gildi það sama

og endranær þegar ekki liggi fyrir skattkort launþega; þá beri að haga staðgreiðslu samkvæmt því og reikna hana án persónuafsláttar. Vísar stefndi til 4. mgr. 15. gr. laga um staðgreiðslu nr. 45/1987 í því sambandi en þar segir í 1. málslíð að afhendi launamaður ekki launagreiðanda skattkort sitt skuli ekki tekið tillit til persónuafsláttar við ákvörðun staðgreiðslu, sbr. 67. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Þá liggi ekki fyrir hvort hinir ókunnu starfsmenn hafi í raun átt óráðstafaðan persónuafslátt og því síður hver hann hafi verið. Verði stefnandi að bera hallann af skorti á upplýsingum um þetta.

Stefndi mótmælir fullyrðingum stefnanda um að málsmeðferð hafi brotið gegn reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, og grunnreglum opinbers réttarfars um skýrleika refsheimilda og rétt stefnanda til að fella ekki á sig sök. Auk þess lúti kröfugerð í máli þessu ekki að niðurstöðu og meðferð skattrannsóknarstjóra á máli stefnanda heldur gildi úrskurða ríkisskattstjóra og yfirskattanefndar í máli stefnanda. Því verði ekki séð hvernig málsástæður stefnanda varðandi skattrannsóknarþátt málsins eiga að hafa áhrif á gildi úrskurða um endurákvörðun gjalda hjá stefnanda.

Ákvæði um skattrannsóknir skattrannsóknarstjóra eru í 103. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt. Þá eru nánari ákvæði um skatteftirlit og skattrannsóknir og verkaskiptingu skattrannsóknarstjóra ríkisins og ríkisskattstjóra í reglugerð nr. 373/2001 um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna. Tekist hafi verið á um mörk skatteftirlits og skattrannsókna í fjölmörgum úrskurðum yfirskattanefndar og sé í þessu sambandi vísað í úrskurði nr. 343/2007, 532/1997 og 450/2002, sem allir eru á einn veg um það að túlka beri verksvið skatteftirlits með varfærni og fremur þröngt gagnvart skattrannsóknum. Það skipti skattaðila miklu og hafi verulega þýðingu fyrir réttarstöðu þeirra að allra formreglna um skattrannsóknir sé gætt þegar um eiginlega skattrannsókn er að ræða. Af þessu leiðir að mikilvægt er að ákvarðanir skattýfirvalda, hvort sem um sé að ræða skatteftirlit, endurákvæðanir eða aðrar skattákvarðanir, feli ekki í sér skattrannsókn í raun. Í ljósi þeirra lagafyrirmæla um skattrannsóknir á vegum skattrannsóknarstjóra, þar á meðal um réttarstöðu gjaldanda á rannsóknarstigi, sbr. 7. mgr. 103. gr. laga nr. 90/2003, og eins og mörk skattrannsókna og skatteftirlits eru dregin í ákvæðum I. kafla reglugerðar nr. 373/2001, sbr. einkum 1., 2., 7., 8. og 9. gr. reglugerðarinnar, þykir bera að fella vafatilfelli undir skattrannsóknir.

Fram komi í skýrslu skattrannsóknarstjóra að tekin hafi verið ákvörðun um að rannsaka bókhald og skattskil stefnanda og að rannsóknin hafi byrjað 23. október 2014. Samhliða hafi skattrannsóknarstjóri tekið til rannsóknar bókhald og virðisaukaskattsskil þeirra níu félaga sem stefnandi leit á sem verktaka. Svo segir í skýrslunni:

Í upphafi rannsóknar skattrannsóknarstjóra á málum 115 Security ehf. og félaganna níu voru mál þeirra hvers og eins tekin til rannsóknar sem einstök mál. Við vinnslu málanna kom hins vegar mjög berlega í ljós að um væri að ræða nán tengsl milli

þessara aðila. Reyndist atburðarás, viðskiptatengsl og skattskil sem rannsóknarverð þóttu hjá hverju og einu félaganna svo samtvinnuð málefnum annarra úr téðum hópi að ljósi yrði ekki varpað á þau atvik er um hefði rætt nema frá sjónarhóli heildarmyndar þessara tengsla.

Með vísan til framangreindra sjónarmiða varðandi mörk skatteftirlits og skattrannsóknna telur stefndi að umrædd rannsókn hafi verið innan valdheimildar skattrannsóknarstjóra ríkisins eins og hún er mörkuð samkvæmt lögum nr. 90/2003 og reglugerð nr. 373/2001, sbr. meðal annars ákvæði 8., 9. og 12. gr. þeirrar reglugerðar.

Vegna athugasemda um málsmeðferðartíma, þá hófst rannsókn skattrannsóknarstjóra með tilkynningu til fyrirsvarsmanns stefnanda þann 23. október 2014. Rannsókn skattrannsóknarstjóra lauk með 466 blaðsíðna skýrslu dags. 29. desember 2017. Málið var framsent ríkisskattstjóra til afgreiðslu með bréfi dags. 9. júlí 2018. Boðað var í málinu 31. október 2019 og var úrskurðað í því hjá ríkisskattstjóra 30. júní 2020. Úrskurður yfirkattaneftndar er dagsettur 4. júní 2021. Miðað við umfang málsins verði að telja að málsmeðferðartíminn hafi verið eðlilegur og í samræmi við 9. gr. stjórnarsýslulaga.

Stefndi mótmælir því að stefnandi geri málskostnaðarkröfu vegna kostnaðar á öllum stigum málsins enda sé það meginregla íslensks réttar að menn verði sjálfir að bera þann kostnað sem þeir hafa af málsmeðferð hjá stjórnvöldum.

III

1.

Ágreiningur málsins lýtur að úrskurði ríkisskattstjóra, 30. janúar 2020, sem staðfestur var með úrskurði yfirkattaneftndar 4. júní 2021 nr. 89/2021 um endurákvörðun á tryggingagjaldi og virðisaukaskatti stefnanda rekstrarárin 2011 til og með 2014. Með kröfugerð sinni krefst stefnandi þess m.a. að úrskurðir þessir verði felldir úr gildi.

Í málinu er deilt um eðli greiðslna stefnanda til lögaðilanna North Cube Security sf., Igigi ehf., BPH ehf., Omnia Security ehf. og NCS ehf. vegna starfa öryggisvarða sem störfuðu á vegum þessara félaga í þágu viðskiptavina stefnanda. Ríkisskattstjóri leit svo á að greiðslur stefnanda til félaganna væru sprotnar af vinnusambandi viðkomandi starfsmanna og stefnanda þannig að virða bæri þær sem launatekjur samkvæmt 1. mgr. 1. tölulið A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, er tilheyrðu starfsmönnum þessum sjálfum að öllu leyti en ekki nefndum lögaðilum. Á þessum grundvelli hækkaði ríkisskattstjóri stofn stefnanda til tryggingagjalds gjaldárin 2012, 2013, 2014 og 2015 um fjárhæð greiðslnanna, eða um samtals 428.946.177 krónur, sem leiddi til hækkunar tryggingagjalds stefnanda um samtals 33.230.653 krónur. Einnig lækkaði ríkisskattstjóri

innskatt stefnanda um samtals 94.856.521 krónu tímabilið janúar til og með ágúst 2014. Er ekki ágreiningur um tölulegan þátt málsins.

2.

Stefnandi krefst ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar á þeim grundvelli að nefndarmenn yfirskattanefndar hafi verið vanhæfir til þess að úrskurða í máli hans vegna náninna tengsla formanns yfirskattanefndar við eiginmann skattrannsóknarstjóra ríkisins, en sá gegni starfi skrifstofustjóra hjá yfirskattanefnd. Er nánar á því byggt að þar sem skýrsla skattrannsóknarstjóra hafi verið lögð til grundvallar úrskurði yfirskattanefndar megi draga óhlutdrægni yfirskattanefndar í efa þegar nefndin úrskurðaði í máli stefnanda. Þess vegna hafi formaður yfirskattanefndar og aðrir nefndarmenn ekki uppfyllt hæfisskilyrði g-liðar 5. gr. laga nr. 91/1991, um meðferð einkamála, sbr. 16. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, og það leiði til ógildingar á úrskurði yfirskattanefndar.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd, skulu ágreiningsmál um ákvörðun skatta, gjalda og skattstofna, þar með talin rekstrartöp, úrskurðuð af sérstakri óháðri nefnd, yfirskattanefnd. Samkvæmt 9. gr. laganna sitja í yfirskattanefnd fimm eða sex menn sem skipaðir skulu til sex ára í senn og skulu fjórir nefndarmannanna hafa starfið að aðalstarfi. Þá segir að ráðherra skipi formann og varaformann úr hópi þeirra nefndarmanna sem hafa starfið að aðalstarfi. Báðir skulu uppfylla skilyrði sem sett eru um embættisgengi héraðsdómara. Þá skal ætíð annaðhvort formaður eða varaformaður taka þátt í úrlausn hvers máls. Formaður yfirskattanefndar hefur yfirstjórn hennar með höndum og ber á henni ábyrgð og fer með fyrirvar nefndarinnar út á við. Þá segir í 3. mgr. 9. gr. að í hverju máli skuli þrír nefndarmenn úrskurða eftir nánari ákvörðun formanns yfirskattanefndar.

Mælt er fyrir um hæfi nefndarmanna yfirskattanefndar í 16. gr. laganna. Samkvæmt 1. mgr. ákvæðisins er nefndarmanni skylt að víkja sæti úr nefndinni í máli ef honum hefði borið að víkja sæti sem héraðsdómari í málinu. Þá segir í 2. mgr. að nefndarmanni sé óheimilt að sitja í nefndinni til úrskurðar um kærumál málsaðila sem hann hefur haft afskipti af í fyrri störfum sínum og varðar skattákvörðun viðkomandi.

Samkvæmt g-lið 5. gr. laga nr. 91/1991 ber dómara að víkja sæti ef fyrir hendi eru önnur atvik eða aðstæður er koma fram í öðrum stafliðum greinarinnar, sem valda því að draga megi óhlutdrægni hans í efa. Við skýringu á orðinu óhlutdrægni hefur verið lagt til grundvallar hvort dómari hafi við meðferð og niðurstöðu máls látið niðurstöðu eingöngu ráðast af lögum og hlutlægu mati á rökstuðningi og sönnunargögnum aðilanna. Einnig er litið til þess hvort ytri atvik eða aðstæður gefi réttmætt tilefni til að efast um óhlutdrægni hans, svo sem nán persónuleg samskipti dómara við málsaðila.

Að mati dómsins er ekkert komið fram sem gefur til kynna að meðferð málsins hjá yfirskattanefnd hafi ekki verið byggð á lögum eða hlutlægu mati á gögnum málsins,

þ. á m. skýrslu skattrannsóknarstjóra. Þá verður ekki talið að fjölskyldutengsl skrifstofustjóra hjá yfirskattanefnd við skattrannsóknarstjóra ríkisins, sem hvorki er nefndarmaður í yfirskattanefnd né vinnur að undirbúningi mála fyrir hana, leiði til þess að rétt sé að efast um óhlutdrægni nefndarmanna yfirskattanefndar í skilningi g-liðar 5. gr. laga nr. 91/1991. Verður því ekki talið að yfirskattanefnd hafi verið vanhæf til að leysa úr málinu. Er málsástæðu stefnanda um ógildingu úrskurðar yfirskattanefndar á þessum grundvelli því hafnað.

3.

Stefnandi telur að óheimilt hafi verið að leggja til grundvallar við úrlausn málsins sjónarmið um gerviverktöku, auk þess sem stefnandi hafnar því að raunveruleikaregla skattaréttar geti veitt skattyfirvöldum heimild til endurákvörðunar á opinberum gjöldum stefnanda.

Það er viðurkennd regla í skattarétti að skattyfirvöldum er heimilt að leggja sjálfstætt mat á eðli ráðstafana skattaðila í skattalegu tilliti og einnig það hvort atvik hafi verið með þeim hætti að tiltekin lög og reglur taki til þeirra. Eru skattyfirvöld ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum. Löng dóma- og stjórnsluframkvæmd er fyrir því að stjórnvöld hafi heimild til að meta hvort líta beri á starfssamband sem vinnusamband eða launþegasamband og að við það mat beri að líta til allra aðstæðna í samskiptum við þann sem innir vinnu af hendi, sbr. til hliðsjónar dóma Hæstaréttar Íslands 22. janúar 1998 í máli nr. 456/1997 og 6. maí 1999 í máli nr. 286/1998, sem yfirskattanefnd vísar til í úrskurði í máli stefnanda. Er því hafnað að umræddir dómur hafi ekki þýðingu fyrir úrlausn málsins þó að atvik þeirra séu ekki fullkomlega sambærileg. Aðalatriðið er að dómarnir staðfesta þá meginreglu skattaréttar að skattyfirvöldum er heimilt leggja sjálfstætt mat á lögmæti ráðstafana í skattalegu tilliti og eru þá ekki bundin við mat skattaðila á sömu atvikum.

Með vísan til framangreinds var yfirskattanefnd því heimilt að meta inntak þeirra samninga sem stefnandi gerði við viðkomandi lögaðila og leggja mat á hvort um launþegasamband eða verktakasamband væri að ræða vegna þeirra starfa sem félögin North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf. inntu af hendi í þágu stefnanda. Á það einnig við um svonefnda undirverktaka sem samkvæmt gögnum málsins störfuðu allir í þágu stefnanda og á grundvelli starfsleyfis hans. Skattyfirvöldum er m. ö. o. heimilt að leggja mat á hver hafi verið raunveruleg atvik málsins, þ.e. hvort um raunverulegt starfssamband hafi verið að ræða á milli stefnanda og þeirra starfsmanna sem sinntu öryggisþjónustu í umboði stefnanda eða verktakasamninga. Við það mat skiptir ekki máli hvaða nafni umræddir samningsaðilar nefndu samningana, heldur hvert hafi verið raunverulegt inntak þeirra.

Með vísan til framangreinds er málsástæðum stefnanda um að skattyfirvöld hafi ekki heimildir til að leggja mat á efni samninga sem stefnandi gerði við umrædda lögaðila því hafnað. Þá er því hafnað af sömu ástæðu að við beitingu reglunnar hafi skattyfirvöld innleitt svokallað keðjuábyrgð.

4.

Í rökstuðningi yfirskattanefndar er lagt til grundvallar að líta beri á greiðslur til umræddra félaga sem launagreiðslur sem hafi tilheyrt þeim starfsmönnum sem höfðu með höndum framkvæmd þeirra verkefna sem stefnandi tókst á hendur fyrir viðsemjendur sína. Til að komast að þeirri niðurstöðu leit yfirskattanefnd til margvíslegra atriða og byggði niðurstöðu sína á heildarmati á aðstæðum öllum í samræmi við fyrrgreindar reglur skattaréttar. Litið var til samninga stefnanda við þjónustukaupendur, þ.e. Hagkaup, Rekstrarfélagið Ago ehf., Tíu ellefu ehf. og Kaupás ehf., og tekið fram að í samningum við þessa aðila komi fram að stefnandi skuli sjá um að útvega starfsmenn til öryggisgæslu og verslunartengdra starfa á starfsstöðvar þjónustukaupa og í samningum sé iðulega talað um „starfsfólk“ verksala (stefnanda). Samkvæmt lýsingu á verkefnum hafi þetta verið viðvarandi viðfangsefni í starfsemi stefnanda og samningar við meinta verktaka hafi verið ótímabundnir. Þá hafi rannsókn skattrannsóknarstjóra leitt í ljós að raunverulegt húsbóndavald gagnvart meintum verktökum hafi verið hjá stefnanda auk þess sem ekki yrði annað ráðið en að starfsmennirnir hafi sinnt störfum sínum á ábyrgð stefnanda gagnvart þjónustukaupendum og að starfsmennirnir hafi komið fram sem starfsmenn stefnanda gagnvart þeim og verið í einkennisfatnaði merktum honum. Vinnutími starfsmannanna hafi verið fastákveðinn, gerð hafi verið krafa um viðveruskyldu, auk þess sem þeir þurftu að standast bakgrunnsskoðun stefnanda. Þá yrði ekki séð að hinir meintu verktakar hefðu haft svigrúm til sjálfstæðra ákvarðana um störf sín, mikill hluti launa hefði verið greiddur starfsmönnum með reiðufé og greitt hefði verið samkvæmt tímagjaldi fyrir hvern unninn tíma. Auk þess lagði yfirskattanefnd til grundvallar að starfsemi stefnanda væri leyfisbundin og lögbundin þar sem leyfi lögreglustjóra þyrfti til að annast öryggisþjónustu í atvinnuskyni, sbr. lög nr. 58/1997. Ekkert félaganna sem komu fram sem beinir viðsemjendur stefnanda hafi verið með slík leyfi og þau hafi því ekki getað tekið að sér öryggisvörslu sem sjálfstæðir aðilar. Vegna málsástæðu stefnanda um að forsvarsmenn félaganna hafi haft leyfi til öryggisþjónustu skal tekið fram að engin gögn liggja fyrir því til staðfestingar.

Dómurinn fellst á framangreindar röksemdarfærslur yfirskattanefndar og telur að réttilega hafi verið miðað við að um starfssamband hafi verið að ræða á milli stefnanda og þeirra starfsmanna sem inntu öryggisþjónustuna af hendi í þágu stefnanda og á grundvelli starfsleyfis hans.

5.

Með skírskotun til alls framangreinds er því hafnað að yfirskattanefnd hafi ekki tekið rökstudda afstöðu til málsástæðna stefnanda eða að rökstuðningi hafi verið ábótavant og hann verið í andstöðu við ákvæði 22. gr. stjórnarsýslulaga. Þá verður ekki fallist á að það teljist ómálefnalegt að vísa til framburðar nánar tilgreindra einstaklinga sem raktir eru í skýrslu skattrannsóknarstjóra og tengdust málinu, auk þess sem ekki verður talið að framburður þeirra hafi ráðið úrslitum um niðurstöðu málsins. Eins og að framan greinir voru það fjölmörg önnur atriði sem lögð voru til grundvallar heildarmati og niðurstöðu yfirskattanefndar við úrlausn málsins. Þá er því hafnað að úrskurðir skattyfirvalda fari í bága við ákvæði 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar eða brotið hafi verið gegn jafnræðisreglu 1. mgr. 11. gr. stjórnarsýslulaga eða að ómálaefnaleg sjónarmið hafi verið lögð til grundvallar. Þá er málsástæðum stefnanda þess efnis að skattyfirvöld hafi ekki heimild til að leggja mat á efni samninga sem stefnandi gerði við umrædda lögaðila hafnað.

6.

Stefnandi telur að óheimilt hafi verið að leggja á hann tryggingagjald, þar sem ekki hafi verið endurákvörðuð samsvarandi staðgreiðsla launagreiðslna hjá viðkomandi starfsmönnum stefnanda. Telur stefnandi óheimilt að leggja tryggingagjald á laun sem ekki hafi verið greidd eða áætluð eða endurákvörðuð hjá stefnanda.

Eins og rakið er í málsatvikakafli dómsins taldi ríkisskattstjóri að greiðslur stefnanda til North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf. tilheyrðu starfsmönnum félaganna þannig að virða bæri þær sem launatekjur samkvæmt 1. tölulið A-liðar 1. mgr. 7. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt. Á þessum grundvelli hækkaði ríkisskattstjóri stofn stefnanda til tryggingagjalds rekstrarárin 2011–2014 um fjárhæð greiðslnanna, eða um samtals 428.946.177 krónur, sem leiddi til hækkunar tryggingagjalds stefnanda gjaldárin 2012–2015. Gerði ríkisskattstjóri grein fyrir lagagrundvelli málsins og rakti í því sambandi m.a. ákvæði 5. gr., 7. gr., 3. mgr. 8. gr. og 16. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, og 1. gr. og 1. mgr. 6. gr. laga nr. 113/1990, um tryggingagjald.

Fram kemur í niðurstöðum úrskurðar yfirskattanefndar að óhjákvæmilegt hafi verið að leysa úr málinu án tillits til þess hvort og þá með hvaða hætti ríkisskattstjóri hefði fjallað um skattlagningu viðkomandi einstaklinga og bent á að þess væru dæmi að mál af þessum toga hefðu komið til kasta yfirskattanefndar eða dómstóla án þess að skattskil hlutaðeigandi einstaklinga hefðu jafnframt verið til sérstakrar umfjöllunar.

Skattyfirvöld áætluðu gjaldstofn tryggingagjalds með hliðsjón af þeim greiðslum sem stefnandi greiddi til fyrrgreindra félaga þar sem fjárhæðir greiddra launa til starfsmannanna lágu ekki fyrir. Verður hvorki talið að lög né úrskurðar- og

dómaframkvæmd standi í vegi fyrir slíkri skattframkvæmd. Er því fallist á að heimilt hafi verið að endurákværða tryggingagjaldsstofn stefnanda óháð því hvort samhliða hafi verið gerðar breytingar á staðgreiðsluskilum einstakra starfsmanna. Að þessu virtu er málsástæðu stefnanda því hafnað. Er því einnig, með skírskotun til framangreinds, hafnað að úrskurður yfirskattanefndar sé órökstuddur, þ. á m. um lagastoð fyrir endurákvörðun tryggingagjalds, en yfirskattanefnd vísaði til viðeigandi ákvæða 1. mgr. 1. gr., sbr. 4. gr., laga nr. 113/1990, um tryggingagjald, um skyldu stefnanda til að standa ríkissjóði skil á tryggingagjaldi af greiddum launum. Þá vísaði yfirskattanefnd til 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, sbr. 14. gr. laga nr. 113/1990, um heimild til að áætla gjaldstofn tryggingagjalds, þar sem fjárhæð greiddra launa hafi ekki legið fyrir. Verður fallist á þessa skattframkvæmd.

7.

Stefnandi telur með sömu rökum og varðandi hækkun gjaldstofns tryggingagjalds að niðurfelling innskatts eigi sér ekki lagastoð og að rökstuðningur yfirskattanefndar hafi verið ófullnægjandi, sbr. 22. gr. stjórnarsýslulaga.

Yfirskattanefnd staðfesti breytingar ríkisskattstjóra á virðisaukaskatti stefnanda með þeim röksemdum að ekki hefði verið um að ræða kaup stefnanda á þjónustu af viðsemjendum stefnanda, lögaðilunum North Cube Security sf., NCS ehf., Igigi ehf., Omnia Security ehf. og BPH ehf., heldur greiðslu launa sem tilheyrðu starfsmönnum félaganna, eins og áður hefur verið komist að niðurstöðu um, og því væri úrskurður ríkisskattstjóra staðfestur.

Að mati dómsins er ljóst að breytingar á innskatti stefnanda eru réttar í ljósi þess starfssambands sem var á milli stefnanda og starfsmanna félaganna. Því er hafnað að fyrrgreindir lögaðilar hafi verið verktakar hjá stefnanda og er leiðrétting á innskatti stefnanda rökrétt og afleidd niðurstaða af þeirri ákvörðun. Að þessu virtu er hafnað viðbárum stefnanda um að niðurfelling innskatts eigi sér ekki lagastoð eða að rökstuðningi yfirskattanefndar hafi verið ábótavant.

8.

Stefnandi telur meðferð málsins hjá yfirskattanefnd skýrt brot á rannsóknarreglu 10. gr. stjórnarsýslulaga þar sem rangfærslur í úrskurði Skattsins, sem hann benti á og lagði fram í sérstöku leiðréttingarskjali með kæru sinni til yfirskattanefndar, hafi ekki verið teknar til greina að neinu leyti við úrlausn málsins.

Í úrskurði yfirskattanefndar um kæru stefnanda er gerð grein fyrir leiðréttingarskjalinu og þeim atriðum sem stefnandi hafi vakið sérstaklega athygli á. Er nefnt í því sambandi að stefnandi hafi ekki verið með bókhald yfir þá starfsmenn sem störfuðu fyrir þjónustufyrirtækin, að stefnandi hafi ekki fært starfsmenn á milli

þjónustufyrirtækjanna, að stefnandi hafi haft takmarkað eftirlit með starfsmönnum á vegum þjónustufyrirtækjanna og nánast eingöngu með því að koma skilaboðum á framfæri við stjórnendur þeirra, að stefnandi hafi ekki ráðið því hverjir hafi starfað hjá þessum fyrirtækjum, að stefnandi hafi ekki verið eini aðilinn sem keypti þjónustu af þessum fyrirtækjum, að hvorki stefnandi, þjónustufyrirtækin né starfsmenn þeirra hafi starfað í þeirri trú að starfsmenn fyrirtækjanna væru starfsmenn stefnanda og að verksamningar stefnanda og þjónustufyrirtækjanna hafi ekki verið viðbrögð stefnanda við rannsókn skattrannsóknarstjóra ríkisins. Þá voru gerðar athugasemdir við það að Stefán Bonner hefði verið hryggjarstykkið í málavaxtalýsingu skattyfirvalda auk fleiri atriða.

Samkvæmt framansögðu er því ljóst að yfirsattanefnd voru ljósar athugasemdir stefnanda og hún hefur litið til þeirra við úrlausn málsins, þó svo að ekki hafi verið fallist á þær. Er því hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að rannsóknarregla stjórnarsýsluréttar hafi verið virt að vettugi við meðferð málsins hjá yfirsattanefnd að þessu leyti.

Stefndi byggir einnig á því að meðferð málsins hjá skattrannsóknarstjóra hafi farið í bága við reglugerð nr. 373/2001, um framkvæmd skatteftirlits og skattrannsókna, grunnreglur opinbers réttarfars um skýrleika refsheimilda, sbr. 69. og 53. gr. laga nr. 88/2008, um meðferð sakamála, auk þess sem samhliða málsmeðferð gangi gegn rétti stefnanda til að fella ekki á sig sök, sbr. 6. gr. MSE. Úrskurðirnir byggi þannig á ólögmati rannsókn og beri að ógilda þá. Í stefnu er ekki að finna nánari skýringar á þessum málsástæðum.

Ekkert liggur fyrir sem gefur til kynna að við rannsókn skattrannsóknarstjóra hafi ekki verið gætt ákvæða reglugerðarinnar eða að valdmörk skatteftirlits og skattrannsókna hafi verið virt að vettugi. Þá er einnig óljóst að hvaða leyti stefnandi telur að grunnreglum opinbers réttarfars hafi ekki verið fylgt við meðferð málsins eða að með samhliða málsmeðferð hafi verið brotið gegn rétti stefnanda til að fella ekki á sig sök, sbr. 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu. Verður því að hafna sem órökstuddum framangreindum viðbárum stefnanda. Með sömu rökum er einnig hafnað þeirri málsástæðu stefnanda að málsmeðferðin hafi tekið óhæfilega langan tíma og með því hafi verið brotið gegn 9. gr. stjórnarsýslulaga.

Stefnandi bendir einnig á að í úrskurði ríkisskattstjóra sé ekki minnst á einn einasta einstakling sem hafi notið launagreiðslna frá stefnanda. Auk þess sem ekki hafi legið fyrir bókhald verktakanna sem geti rökstutt hvaða kostnað þeir höfðu af starfsmönnum sínum og rekstri að öðru leyti. Þessi staða sé látin koma niður á stefnanda og gögn lögð til grundvallar sem stefnandi hafi ekki getað andmælt. Þessi meðferð fari í bága við 13. gr. og 22. gr. stjórnarsýslulaga. Um fyrra atriðið skal bent á að við rannsókn málsins var ekki unnt að rekja launagreiðslur til einstakra starfsmanna nema að hluta til í þeim viðskiptum sem tengdust starfsemi stefnanda og þráðurinn slitnaði algerlega í

félögum í þriðja hluta viðskiptakeðjunnar og að hluta í öðrum lið hennar, eins og nánar er lýst á bls. 4. í úrskurði yfirskattanefndar. Að því er síðara atriðið varðar var það niðurstaða rannsóknar skattrannsóknarstjóra ríkisins að ekkert hefði komið fram um að beinir viðsemjendur stefnanda hefðu haft einhvern kostnað af störfum hlutaðeigandi öryggisvarða annan en ætlaðan kostnað vegna launa þeirra. Með vísan til framangreinds og í ljósi þess að stefnanda gafst kostur á að koma að athugasemdum sínum á öllum stigum málsins, þ. á m. um fyrrgreind atriði, er því hafnað að meðferð málsins hafi farið í bága við andmælareglu 13. gr. eða að rökstuðningi hafi verið ábótavant.

9.

Það skal tekið fram að stefnandi krefst hvort tveggja ógildingar á úrskurði ríkisskattstjóra 30. júní 2020 og úrskurði yfirskattanefndar 4. júní 2021 í sama máli þar sem staðfestur var úrskurður ríkisskattstjóra. Úrskurður ríkisskattstjóra var samkvæmt þessu þá efnislega orðinn hluti úrskurðar yfirskattanefndar. Það var því óþarft að krefjast þess sérstaklega að úrskurður ríkisskattstjóra yrði felldur úr gildi, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar frá 23. febrúar 2012 í máli nr. 72/2011.

Samkvæmt öllu framansögðu er það niðurstaða dómsins að hafna beri öllum kröfum stefnanda í máli þessu.

Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 90/2003 ber stefnanda að greiða stefnda 1.200.000 krónur í málskostnað.

Bjarnfreður Ólafsson lögmaður flutti málið fyrir stefnanda.

Ingvi Snær Einarsson lögmaður flutti málið fyrir stefnda.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

Dómsorð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af öllum kröfum stefnanda, 115. Security ehf.

Stefnandi greiði stefnda 1.200.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir