

## Úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála

Þann 29. mars 2006 er úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála saman komin að Vegmúla 2, Reykjavík, til þess að kveða upp úrskurð í ágreiningsmáli nr. 3/2006.

**Síminn hf.**

**gegn**

**Póst- og fjarskiptastofnun**

Nefndina skipa: Ólafur Garðarsson hrl. formaður og meðnefndarmennirnir Heimir Haraldsson endurskoðandi og Guðjón Kárason verkfræðingur.

Fyrir nefndinni liggur kæra frá Símanum hf. dags. 25. janúar 2006, þar sem kærð er ákvörðun Póst- og fjarskiptastofnunar (PFS), dags. 30. desember 2005, en með henni lagði PFS rekstrargjald á Símann hf. fyrir árið 2004.

Kærandi krefst þess aðallega að úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála felli málið niður þar sem álagning rekstrargjaldsins hafi farið fram utan lögboðins frests til álagningar og þar með verði ekki af álagningu rekstrargjalds gagnvart Símanum hf. vegna ársins 2004 af hálfu PFS.

Til vara er þess krafist af hálfu kæranda að úrskurðarnefndin felli ákvörðun PFS úr gildi og miði álagningu rekstrargjalds við skil Símans hf. á stofni til rekstrargjalds frá 23. maí 2005.

Til þrautavara krefst kærandi þess að ákvörðun PFS verði ógilt og lagt verði fyrir stofnunina að hefja málsmeðferð að nýju.

Af hálfu PFS er þess krafist að kröfum kæranda verði hafnað og að nefndin staðfesti hina kærðu ákvörðun PFS frá 30. desember árið 2005.

Úrskurðarnefnd hefur tekið þá ákvörðun að aðild að ágreiningsmáli þessu skuli háttað þannig að Síminn hf. verði sóknaraðili en PFS varnaraðili.

Þann 9. mars s.l. fór fram munnlegur málflutningur fyrir nefndinni, þar sem mættir voru fyrir hönd Símans hf. Hallmundur Albertsson hdl. og með honum Sigurður H. Magnússon. Fyrir hönd PFS mættu þeir Óskar Hafliði Ragnarsson og Lárus Guðmundsson. Gerðu aðilar þar grein fyrir kröfum sínum, rökstuddu þær í stuttu máli og svöruðu spurningum þeim er nefndarmenn höfðu. Að loknum málflutningi var svo ágreiningsmálið tekið til úrskurðar.

### 1.0 Málavextir.

Fjarskiptafyrirtækjum ber árlega að greiða Póst- og fjarskiptastofnun rekstrargjald sem nemur 0,20% af bókfærðri veltu þeirra. Er þetta í samræmi við 4. mgr. 14. gr. laga um Póst- og fjarskiptastofnun nr. 69/2003 sem hljóðar svo:

*“Fjarskiptafyrirtæki skulu árlega greiða Póst- og fjarskiptastofnun rekstrargjald sem nemur 0,20% af bókfærðri veltu og sömuleiðis skulu póstrekendur greiða 0,25% af árlegri veltu til stofnunarinnar. Með*

*bókfærðri veltu er átt við rekstrartekjur sem þessir aðilar hafa af fjarskipta- og póstarfsemi sinni hér á landi. Rekstrargjald skal miða við næsta almanaksár á undan ákvörðun gjaldsins. Tekjur skal telja til bókfærðrar veltu á því ári sem þær verða til.”*

Í samræmi við 5. og 6. mgr. 14. gr. sömu laga skulu fjarskiptafyrirtæki og póstrekendur skila PFS upplýsingum um gjaldskylda veltu eigi síðar en 30. apríl ár hvert. Berist PFS ekki upplýsingar innan tilskilins tíma er stofnuninni heimilt að áætla veltu viðkomandi aðila. Álagning rekstrargjalds skv. 4. mgr. skal svo fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. PFS skal gera eftirlitsskyldum aðilum grein fyrir álagningunni með bréfi.

Fulltrúar Símans hf. kynntu fulltrúum PFS á fundi hinn 11. október 2004 þá afstöðu félagsins að stofn til rekstrargjalds hefði ekki verið lagður á lögum samkvæmt og að Síminn hf. hefði ofgreitt rekstrargjald um nokkurt skeið. Þessu var fylgt eftir með bréfi Símans hf. til PFS, dags. 22. nóvember 2004. Í umræddu bréfi lýsir Síminn hf. þeirri skoðun sinni að stofnunin hefði ofreiknað rekstrargjald á félagið undanfarin ár. Ástæðan væri sú að stofnunin hefði reiknað innri veltu sem hluta af gjaldstofni. Slíkt ætti ekki að gera né heldur telja til veltu tiltekna virðisaukaandi starfsemi sem ekki teldist til fjarskiptastarfsemi.

Í niðurlagi bréfsins frá 22. nóvember 2004 kom fram að framkvæmd síðustu ára þyrfti að færa í rétt horf og var þess farið á leit við PFS að hafin yrði sameiginleg vinna aðila sem fyrst þar sem leitast yrði við að ná fram niðurstöðu um þau álitæfni sem uppi væru. Þá þyrfti að ákveða hversu langt aftur í tímann rétt væri að leiðrétta meint ofgreitt rekstrargjald.

Aðilar funduðu þann 30. nóvember 2004 og kveðst PFS þá hafa kynnt fulltrúum Símans hf. að stofnunin hygðist fá aðkeyptan sérfræðing til að fara yfir málið. Með bréfi, dags. 9. desember 2004, óskaði PFS eftir því við Garðar Valdimarsson hrl. að hann kannaði tiltekna þætti þessa máls. Álitsgerð Garðars barst PFS 4. ágúst 2005.

Síminn hf. skilaði ekki upplýsingum til PFS um gjaldskylda veltu í samræmi við 5. mgr. 14. gr. laga um Póst- og fjarskiptastofnun, en slíkt átti að gera eigi síðar en 30. apríl 2005.

PFS ritaði Símanum hf. bréf dags. 2. maí 2005 bréf þar sem óskað var eftir upplýsingum um veltu af leyfisskyldri starfsemi á árinu 2004. Í ljósi framangreinds ágreinings veitti stofnunin félaginu frest til 17. maí 2005 til að skila umræddum upplýsingum. Svar barst svo frá Símanum hf. þann 23. maí 2005, dagsett sama dag, þar sem fram kemur sundurliðun á rekstrargjaldsstofninum miðað við forsendur Símans hf.

Ágreiningur stóð ennþá um hvernig skyldi reikna álagningu rekstrargjalds sem lauk svo að PFS boðaði fyrirhugaða álagningu rekstrargjalds á félagið með bréfi dags. 14. desember 2005.

Með bréfi dags. 28. desember 2005, bárust andmæli Símans hf. við fyrirhugaðri álagningu ásamt nánari gögnum. PFS tók síðan ákvörðun um álagningu rekstrargjalds á Símann hf. fyrir rekstrarárið 2004 þann 30. desember 2005.

Með bréfi, dags. 25. janúar 2006, kærði Síminn hf. ákvörðun Póst- og fjarskiptastofnunar um álagningu rekstrargjalds á félagið fyrir rekstrarárið 2004, dags. 30. desember 2005, til úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála. Sú kæra er hér til umfjöllunar.

## **2.0 Málsástæður kæranda.**

Málsástæður Símans hf. eru raktar í kæru þeirra frá 25. janúar árið 2006. Fylgja þær hér orðrétt á eftir:

### ***1. Aðalkrafa um að álagning teljist ólögmat***

*Síminn gerði kröfu um það undir málsmeðferð PFS að málið yrði látið niður falla þar sem stofnunin hefði ekki tekið ákvörðun um álagningu rekstrargjalds innan lögboðins frests skv. 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um PFS.*

*Rökstuðningur PFS fyrir því að hafna aðalkröfu Símans er eftirfarandi:*

„Landssími Íslands hf. átti að skila upplýsingum um gjaldskylda veltu eigi síðar en 30. apríl s.l. Þegar umræddar upplýsingar höfðu ekki borist á réttum tíma sendi Póst- og fjarskiptastofnun féluginu bréf, dags. 2. maí s.l., þar sem óskað var eftir umræddum upplýsingum. Til staðfestingar á gjaldskyldri veltu þyrfti ársreikningur að fylgja ásamt beinni tilvísun í ársreikning eða sundurliðunar í honum. Þann 18. maí s.l. var féluginu veittur frestur til 23. maí s.l. til að afhenda umræddar upplýsingar. Eins og fram kemur í lýsingu málsatvika hér að framan hefur verið ágreiningur milli Póst- og fjarskiptastofnunar og Landssímans um gjaldstofn til rekstrargjalds frá því að félagið vakti máls á tilteknum þáttum er varða umrætt gjald með bréfi, dags. 22. nóvember 2004. Í kjölfarið voru haldnir fundir með aðilum án þess að niðurstaða fengist í málið. Póst- og fjarskiptastofnun hefur m.a. fengið álit Garðars Valdimarssonar hrl. varðandi þessa þætti. Álit hans barst í ágúst 2005 án þess að skýr niðurstaða fengist.

Samkvæmt 40. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 kemur fram að engan skatt megi á leggja né af taka nema með lögum. Þá kemur fram í 77. gr. stjórnarskrárinnar að skattamálum skuli skipað með lögum. Ákvæði 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, er fjallar um rekstrargjald og gjaldstofn hans, er sett með þessi sjónarmið í huga. Þetta er skattlagningarheimild rekstrargjaldsins og hin eiginlega efnisregla sem hafa verður í huga þegar lögmati umræddrar skattlagningar er metin. Í 5.-8. mgr. 14. gr. laganna er síðan finna formreglur sem kveða á um skil á upplýsingum, álagningu, gjalddaga og innheimtu gjaldsins. Telja verður að afsakanleg frávík frá umræddum formreglum ógildi ekki álagningu rekstrargjaldsins. Þegar til þess er litið að ágreiningur hefur verið um gjaldstofn rekstrargjaldsins frá því í nóvember 2004, eftir að framkvæmd umræddrar skattlagningar hafði verið ágreiningslaus frá árinu 2000, og þess að Landssímanum var veittur frestur til að skila gögnum sem náði út fyrir þann álagningarfrestart sem lög nr. 69/2003 setja, verður að telja að um afsakanlegan drátt á álagningu sé að ræða í máli þessu. Líta verður til þess að Landssími Íslands hf. hefur ekki skaðast af umræddum drætti og hefur allan tímann mátt gera sér ljóst að álagning gæti dregist sökum framangreinds ágreinings.

Í 3. másl. 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 kemur fram að rekstrargjald skuli miða við næsta almanaksár á undan ákvörðun gjaldsins. Þar af leiðir að álagning rekstrargjalds fyrir rekstrarárið 2004 skal fara fram í síðasta lagi 31. desember 2005.”

*Framangreind lýsing PFS dregur ekki upp rétta mynd af málavöxtum. Forsaga málsins er sú að á fundi sem fulltrúar Símans áttu með fulltrúum PFS hinn 11. október 2004 kynnti Síminn þá afstöðu sína að stofn til rekstrargjalds hefði ekki verið lagður á lögum samkvæmt og að Síminn hefði ofgreitt rekstrargjald um nokkurt skeið. Þessu var fylgt eftir með bréfi, dags. 22. nóvember 2004, sbr. fylgiskjal nr. 1, þar sem því var lýst að innheimta rekstrargjalds væri ekki í samræmi við 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003. Aftur hittust fulltrúar PFS og Símans 30. nóvember 2004. Á þeim fundi var farið yfir málið og kynnti PFS m.a. að stofnunin hygðist fá aðkeyptan sérfræðing til að fara yfir málið. Að*

Því búnu átti Síminn að fá tækifæri til að tjá sig um niðurstöður stofnunarinnar. Skipti verulegu máli í þessu sambandi að PFS upplýsti Símann um það að Og fjarskipti hf. hefði einungis miðað rekstrargjaldsstofninn við bókfærða veltu (ytri tekjur). Síminn gat ekki unað því að jafnræðis væri ekki gætt milli fjarskiptafyrirtækja í þessu sambandi. Næsta sem heyrðist frá PFS var óformleg fyrirspurn PFS í ársbyrjun 2005 um upplýsingar frá Símanum. Þeirri fyrirspurn svaraði Síminn með tölvupósti 12. janúar 2005 á þann veg að óljóst væri um hvaða upplýsingar væri beðið og óskaði eftir formlegri beiðni, sbr. fylgiskjal nr. 2. Sú beiðni barst ekki. Ekkert heyrðist síðan frá PFS fyrr en með bréfi stofnunarinnar 2. maí 2005, sbr. fylgiskjal nr. 3. Síminn skilaði síðan þeim stofni sem félagið taldi vera réttan hinn 23. maí 2005, sbr. fylgiskjal nr. 4. Það er því ekki rétt eins og PFS lætur í veðri vaka að ágreiningur á milli aðila hafi valdið töfum á málinu. Hið rétta er að Síminn lýsti kröfum sínum gagnvart PFS og hafði alltaf þann ásetning að aðilar reyndu eftir fremsta megni að komast að niðurstöðu sem báðir gætu sætt sig við og jafnræði væri tryggt gagnvart öðrum fjarskiptafyrirtækjum. PFS ætlaði að kanna málið fyrir sitt leiti og svara Símanum hver afstaða stofnunarinnar væri. Í þessu ljósi er vandséð hvernig PFS getur haldið því kinnroðalaust fram að ágreiningur í málinu hafi valdið afsakanlegum töfum þegar hið rétta er að PFS sinnti ekki málinu. Væri því nær að tala um vanrækslu stofnunarinnar. Einnig er til þess að líta að það er í byrjun október 2004 sem Síminn vekur fyrst athygli á málinu og fyrsta formlega erindið er sent stofnuninni 22. nóvember 2004. Stofnunin aðhafðist ekkert allt til 2. maí sl. eða í um hálf tveggja ár en hvergi er í gögnum málsins hægt að finna því stað að stofnunin hafi unnið að málinu á því tímabili. Á umræddu tímabili og í síðasta lagi fyrir lok apríl 2005 hvíldi leiðbeiningarskylda á PFS, sbr. 7. gr. stjórnslulaga, um með hvaða hætti upplýsingum ætti að skila um gjaldskylda veltu. Síminn mótmælir því með vísan til framangreinds sem alröngu og afbökun á staðreyndum máls að um afsakanlegan drátt sé að ræða vegna ágreinings þegar hið rétta er að PFS sinnti ekki lögboðnum starfsskyldum sínum.

Með réttu hefði PFS auk þess átt að fara að 1. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda og endurgreiða Símanum hið ofgreidda rekstrargjald. Næsta sem gerist hins vegar, eftir bréf Símans dags. 23. maí 2005, er að 10. nóvember 2005, sjá fylgiskjal nr. 7, ritar PFS Símanum bréf og óskaði eftir því hver innri velta Símans væri af fjarskiptastarfsemi. Síminn skilaði athugasemdum sínum 25. nóvember 2005, sbr. fylgiskjal nr. 8, þar sem m.a. var gerð sú krafa að ákvörðun PFS yrði afturkölluð. Hinn 15. desember 2005, sbr. fylgiskjal nr. 9, barst Símanum síðan bréf þar sem tilkynnt var um fyrirhugaða álagningu á stofni til rekstrargjalds. Símanum var veittur frestur til 28. desember 2005, samtals níu virkir dagar til að koma að athugasemdum. Síminn skilaði athugasemdum ásamt ítarlegum skýringum þann dag. Þann 30. desember sl. tók PFS ákvörðun um álagningu rekstrargjalds á Símann fyrir árið 2004, sbr. fylgiskjal nr. 11.

Ákvæði 5. og 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 eru svohljóðandi:

„Fjarskiptafyrirtæki og póstrekendur skulu skila Póst- og fjarskiptastofnun upplýsingum um gjaldskylda veltu eigi síðar en 30. apríl ár hvert. Berist Póst- og fjarskiptastofnun ekki upplýsingar innan tilskilins tíma er stofnuninni heimilt að áætla veltu viðkomandi aðila.

Álagning rekstrargjalds skv. 4. mgr. skal fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. Póst- og fjarskiptastofnun skal gera eftirlitsskyldum aðilum grein fyrir álagningunni með bréfi.”

Framangreind ákvæði eru skýr og ótvíræð. Samkvæmt 5. mgr. skulu fjarskiptafyrirtæki skila PFS upplýsingum um gjaldskylda veltu eigi síðar en 30. apríl ár hvert. Berist PFS

ekki upplýsingar innan þess frest er stofnuninni heimilt að áætla veltu fjarskiptafyrirtækisins. Vegna skorts á leiðbeiningu frá PFS skilaði Síminn ekki upplýsingum um gjaldskylda veltu vegna ársins 2004 fyrir 30. apríl 2005 heldur var upplýsingum skilað 23. maí 2005. Í 6. mgr. kemur fram að álagning rekstrargjalds „skuli fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert“. Almenn lögskýring getur því leitt til þeirrar niðurstöðu einnar að PFS hafði heimild á tímabilinu frá 30. apríl til 15. maí 2005 til að áætla veltu Símans en útilokað er að skilja hið afdráttarlausu orðalag „skal fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert“ með öðrum hætti. Lögskýring PFS um að 15. maí eigi að lesast sem 31. desember stenst ekki enda hefði löggjafinn þá mælt fyrir um þá skipan.

Rekstrargjald er skattur í skilningi stjórnarskrár lýðveldisins Íslands, sbr. 40. og 77. gr. laga nr. 33/1944, með síðari breytingum.

Síminn byggir kröfu sína um það að PFS láti málið niður falla á því að lagaheimildir stóðu ekki til þess að leggja á rekstrargjald, eftir að frestur til álagningar er rann út. Tilvitnað ákvæði 6. mgr. 14. gr. laga um PFS er mjög skýrt og afdráttarlaust um hvernig fer með álagningu rekstrargjalds. PFS skal eigi síðar 15. maí ár hvert leggja á rekstrargjald og gera eftirlitsskyldum aðilum grein fyrir álagningunni með skriflegum hætti. Í máli þessu liggur fyrir að PFS hefur ekki sinnt lögbundinni skyldu sinni um að leggja rekstrargjald á Símann innan þeirra tímamarka sem stofnuninni eru sett og tilkynnt um það með bréfi. Lög um PFS eru þögul um það hvernig fer ef stofnunin vanrækir að sinna þessari skyldu. Verður því ekki komist að annarri niðurstöðu með almennri lögskýringu en að stofnunin hafi fyrirgert rétti sínum til álagningar rekstrargjalds gagnvart Símanum vegna ársins 2004.

Í 1. málsl. 40. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 segir:

„Engan skatt má á leggja né breyta né af taka nema með lögum.“

Þá er 77. gr. stjórnarskrárinnar svohljóðandi:

„Skattamálum skal skipað með lögum. Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann.

Enginn skattur verður lagður á nema heimild hafi verið fyrir honum í lögum þegar þau atvik urðu sem ráða skattskyldu.“

Þrátt fyrir nokkuð viðamikla rannsókn í þeirri viðleitni að finna fordæmi um það að stjórnvald sem fer með skattheimtu hafi ekki sinnt þeirri skyldu sinni að áætla skattstofn innan tilskilinna tímamarka virðist sem stjórnvöld PFS í þessu máli sé fordæmalaus. Á hinn bóginn hefur Yfirskattanefnd slegið þeirri reglu fastri varðandi endurákvörðanir skattstjóra að fari endurákvörðun ekki fram innan tilskilinna tímamarka sé hún ógildanleg. Nokkur fjöldi úrskurða Yfirskattanefndar staðfestir þetta. Í dæmaskyni skulu eftirfarandi úrskurðir Yfirskattanefndar reifaðir stuttlega:

Úrskurður Yfirskattanefndar nr. 104/2005:

Með úrskurði um endurákvörðun gerði skattstjóri ýmsar breytingar á skattskilum kæranda sem m.a. lutu að lækkun gjaldfærðra fyrninga í landbúnaðarskýrslu með skattframtalinu og hækkun tekjufærðs söluhagnaðar vegna sölu greiðslumarks og véla og tækja í sömu skýrslu. Yfirskattanefnd taldi að breytingar skattstjóra hefðu að nokkru leyti falið í sér leiðréttingar á augljósum reiknings skekkjum í skattframtali kæranda auk þess sem framtöl kæranda voru talin hafa borið ótvírætt með sér að áður

fengnar fyrningar útihúsa og ræktunar hefðu verið ranglega færðar af hendi kæranda. Voru þessar breytingar skattstjóra felldar úr gildi á þeim grundvelli að frestur til endurákvörðunar vegna þeirra samkvæmt 2. mgr. 97. gr. laga nr. 90/2003 hefði verið liðinn.

*Úrskurður Yfirskattanefndar nr. 222/2004:*

Ríkisskattstjóri endurákvörðaði þungaskatt kæranda árin 1999-2002 þar sem þungaskattur var vanreiknaður greind ár vegna skekkju í álestrarskrá ríkisskattstjóra. Yfirskattanefnd taldi að heimild til endurákvörðunar þungaskatts næði til vanálagðs þungaskatts sem rekja mætti til slíkra mistaka í álagningu. Á hinn bóginn var talið að frestur ríkisskattstjóra til endurákvörðunar samkvæmt 16. gr. laga nr. 3/1987 hefði verið liðinn vegna fyrsta gjaldtímabils árið 2001 og fyrri gjaldtímabila sem málið varðaði, enda yrði kæranda ekki kennt um vanálagningu þungaskatts. Var endurákvörðun ríkisskattstjóra því felld úr gildi að hluta til.

*Úrskurður Yfirskattanefndar nr. 161/2002,*

Hinn 20. nóvember 2001 endurákvörðaði skattstjóri opinber gjöld kæranda gjaldárið 1999 og færði kæranda til tekna söluhagnað fasteignar sem seld var á árinu 1996 og kærandi hafði frestað skattlagningu á um tvenn áramót í skattframtali sínu árið 1997. Talið var að ákvæði 2. mgr. 97. gr. laga nr. 75/1981 hefði átt við um hina umdeildu endurákvörðun skattstjóra. Þar sem endurákvörðun skattstjóra fór ekki fram innan tilskilinna tímamarka samkvæmt ákvæðinu var hún felld úr gildi.

*Í lögum nr. 69/2003 er ekki að finna heimild fyrir PFS til að leggja rekstrargjald á fjarskiptafyrirtæki eftir 15. maí ár hvert. Skattlagning eftir það tímamark er því andstöðu við tilvitnuð ákvæði stjórnarskrár. Ákvörðun um álagningu rekstrargjalds er íþyngjandi stjórnvaldsákvörðun um skattaálagningu. Slík ákvörðun verður að byggja á skýrum og ótvíráðum lagagrundvelli og ber að skýra allan vafa þeim í hag sem hún beinist gegn. Yfirskattanefnd hefur slegið þeirri reglu fastri að íþyngjandi endurákvörðun skattstjóra sem ekki er innan tilskilinna tímamarka standist ekki. Hin íþyngjandi ákvörðun PFS utan lögboðins og án lagaheimildar getur því ekki staðist.*

*Af framansögðu virtu er ljóst að með því að PFS tilkynnti Símanum ekki um álagningu rekstrargjalds fyrir árið 2004, með bréfi fyrir 15. maí sl., hafði stofnunin ekki heimild til að leggja á rekstrargjald vegna ársins 2004 og beri því að fallast á kröfu Símans um að fella úr gildi ákvörðun PFS frá 30. desember 2005.*

## **2. Varakrafa um að miðað verði við framtal Símans 23. maí 2005**

### **Almennt**

*Telji úrskurðarnefndin að PFS hafi haft heimild að lögum til álagningar rekstrargjalds á Símann fyrir árið 2004 krefst Síminn þess að álagningin verði miðuð við stofn til rekstrargjalds eins og Síminn skilaði honum til PFS hinn 23. maí sl.*

*Umfiöllun um varakröfuna er tvískipt. Annars vegar verður fjallað um það hvort svokölluð innri velta geti talist til bókfærðrar veltu og hins vegar er ágreiningur um hvort þjónusta teljist fjarskiptaþjónusta eða ekki þar sem bókfærð velta sem til er komin vegna annarrar starfsemi en fjarskiptastarfsemi skal ekki teljast með stofni til rekstrargjalds.*

### **Bókfærð velta**

Í 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 kemur fram að fjarskiptafyrirtæki skuli greiða 0,20% af bókfærðri veltu í rekstrargjald. Með bókfærðri veltu sé átt við rekstrartekjur sem aðilar hafa af fjarskiptastarfsemi sinni hér á landi. Síminn telur einfalda orðskýringu á orðunum bókfærð velta leiða til þeirrar niðurstöðu að átt sé við þær rekstrartekjur sem færðar eru til bókar í ársreikningi félagsins. Einungis er heimilt að færa ytri tekjur til bókar í ársreikningi og að sama skapi andstætt öllum reikningsskilavenjum að bæta innri tekjum við enda væru þá tekjur oftaldar.

PFS kemst að þeirri niðurstöðu í hinni kærðu ákvörðun að innri velta teljist til bókfærðrar veltu í skilningi 14. gr. laga um PFS og það þrátt fyrir að við skattaálagningu helsta keppinautar Símans, sem nú heitir Dagsbrún hf., hafi um nokkurra ára skeið tíðkast að skattleggja einungis þær rekstrartekjur af fjarskiptastarfsemi sem færðar eru til bókar í ársreikningi. Niðurstaða PFS er dregin saman með eftirfarandi orðum:

„Framangreind umfjöllun um hinar sérstöku reglur sem gilda á sviði fjarskiptalöggjafar, hinar ýmsu kvaðir sem Póst- og fjarskiptastofnun og samkeppnisyfirvöld hafa lagt á Landssímamann varðandi bókhaldslegan og fjárhagslegan aðskilnað hinna ýmsu deilda fyrirtækisins og úrskurður yfirséðanefndar nr. 80/2001 um að innri tekjur vegna sölu frímerkja styður þessa niðurstöðu. Að mati Póst- og fjarskiptastofnunar fellur því innri velta Landssímans af fjarskiptastarfsemi undir gjaldstofn til rekstrargjalds.”

Framangreind tilvitnun sýnir í hnotskurn á hvílíkum villigötum PFS er í túlkun sinni á ákvæði 14. gr. laga nr. 69/2003. Byggt er á þrenns konar rökum fyrir því að innri velta Símans skuli teljast til bókfærðrar veltu og þar með vera hluti af rekstrargjaldsstofni. Þegar að er gáð kemur í ljós að þau rök standast enga skoðun og eru forsendur hinnar kærðu ákvörðunar því afar veikburða. Í fyrsta lagi geta það aldrei talist rök með íþyngjandi stjórnvaldsákvörðun um skattlagningu að PFS sé fengið lögbundið eftirlit með fjarskiptamarkaði. Í öðru lagi koma ákvarðanir fjarskipta- og samkeppnisyfirvalda um bókhaldslegan aðskilnað einstaka rekstrareininga málinu ekki við. Þær ráðstafanir eru eingöngu til þess fallnar að tryggja að ekki sé um að ræða milligreiðslur milli rekstrareininga Símans. Það er því algjörlega haldlaust að byggja á því að slíkar kvaðir geti haft áhrif á skýringu PFS á bókfærðri veltu skv. 14. gr. laga um PFS. Að síðustu miskilur úrskurð yfirséðanefndar nr. 80/2001. Í kafla sem fjallar um þóknun vegna sölu frímerkja kemur fram að kærandi hafi byggt á því að sölubóknun sem greidd hafi verið ýmsum söluáðilum frímerkja á árinu 1997, væru innri tekjur sem ættu ekki að teljast með í stofni til rekstrargjalds. Yfirséðanefnd komst hins vegar að þeirri niðurstöðu að um væri að ræða tekjur sem póstrekkanda er greidd fyrir sölu á frímerkjum og teldist því tekjur póstrekkandans af grunnpóstþjónustu. Sem sagt talið var að sölubóknunin væri ytri tekjur sem teldust til rekstrargjaldsstofnsins og verður jafnframt að skilja orð yfirséðanefndarinnar þannig að ef fallist hefði verið á rök kæranda um að um innri tekjur væri að ræða hefði sölubóknunin ekki talist hluti af stofninum. Um var að ræða sölubóknun á smásölustigi og því edlilega litið á það sem ytri tekjur. Jafnframt er það í samræmi við álit Garðars Valdimarssonar, hrl. og fyrrverandi ríkisskattstjóra, um að skattleggja skuli heildartekjur.

Rökstuðningur PFS er sagður vera settur fram til þess að skýra vilja löggjafans þó hvergi sé vitnað í lagaákvæði eða lögskýringargögn eins og venja er þegar leitað er vilja löggjafans.

Raunar er það merkilegt að PFS skuli vísa til úrskurðar yfirskattanefndar nr. 80/2001 máli sínu til stuðnings. Stofnunin hafði á fyrri stigum leitað álits Garðars Valdimarssonar, hrl. og fyrrum ríkisskattstjóra, á því hvort innri velta teldist hluti af rekstrargjaldsstofni. Garðar kemst að þeirri niðurstöðu að úrskurðurinn taki ekki á því hvort telja eigi innri tekjur með rekstrargjaldsstofninum. Þrátt fyrir þetta ákveður PFS að túlka ákvörðunina þannig að hún styðji þá niðurstöðu að innri tekjur skuli teljast til rekstrargjaldsstofnsins. Sú lögskýring er sérstaklega undraverð þegar litið er til þess að þegar um íþyngjandi stjórnvaldsákvarðanir er að ræða, sbr. skattaálagningu, ber að skýra allan vafa skattgreiðanda í hag.

Í ljósi þess sem að framan er rakið er rétt að fjalla um það með almennum hætti hvað felst í bókfærðri veltu. Tekjur félags eða bókfærð velta er fyrst og fremst sala vöru og þjónustu til þriðja aðila. Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, sbr. IAS 19 um innlausn tekna, er óheimilt að telja innri viðskipti til tekna. Mjög strangar reglur gilda um innlausn tekna og þarf að uppfylla nokkur skilyrði til að innlausn sé heimil. Varkárnisreglan er ríkjandi við skoðun á því hvort innleysa megi tekjur.

Innri viðskipti eru aldrei sýnd í ársreikningum félags. Ef um samstæðureikningsskil er að ræða ber t.d. að sýna viðskipti utan samstæðu. Ekki er heldur heimilt að “blása út” rekstrarreikning félaga með því að telja innri viðskipti með. Félög þurfa hins vegar oft t.d. að kröfu samkeppnisyfirvalda að bóka í sínar bækur innri viðskipti til að geta dregið fram afkomu hvernar deildar fyrir sig. Slík uppgjör eru fyrst og fremst notuð innanhúss.

Ef innri viðskipti eru talin með í gjaldstofni er um augljóslega um tvískattlagningu að ræða. Það væri svipað og ef aðilar yrðu að greiða útskatt að “seldri” innri þjónustu. Það er grundvallaregla við skattlagningu að tryggja að skatt- eða gjaldstofnar séu ekki tvítaldir.

Í dómi Hæstaréttar í máli nr. 291/1993 byggðu forsendur réttarins á góðum reikningsskilavenjum og sagði eftirfarandi:

„Eins og mál þetta horfir nú við, verða dómstólar að kveða á um fyrningarhlutfallið, en það varðar skattstofninn.

Samkvæmt 7. tl. 38. gr. laga nr. 75/1981, sbr. lög nr. 8/1984, skyldi fyrna réttindi, sem talin voru í 4. og 5. tl. 32. gr., þannig, að fyrningarhlutfallið væri 20%. Réttindi þau, sem mál þetta varðar, eru eðlislík þeim réttindum, sem talin voru í þessum tölulíðum.

Þegar tekið er tillit til þeirrar óvissu, sem er um fégildi aflaheimildarinnar eftir kaupin, og litið til 4. mgr. 98. gr. laga um hlutafélög nr. 32/1978 og **til álits reikningsskilanefndar Félags löggiltra endurskoðenda frá 26. ágúst 1991 varðandi góðar reikningsskilavenjur um gjaldfærslu kaupverðs óáþreifanlegra eigna**, er rétt að staðfesta þá niðurstöðu héraðsdóms, að fyrningarhlutfallið skuli vera 20%. Í máli þessu er deilt um skatta fyrir árið 1989, og eru ekki lagarök til að kveða á um fyrningu á öðrum árum. Samkvæmt framanskráðu verður staðfest ákvæði héraðsdóms um að fella úr gildi úrskurð ríkisskattanefndar 20. maí 1992.”

PFS hefur upplýst að önnur fjarskiptafyrirtæki, þ.m.t. helsti keppinautur Símans, Dagsbrún hf./Og Vodafone, hafi frá stofnun þeirra greitt rekstrargjald af bókfærðri veltu af fjarskiptastarfsemi eins og hún er færð skv. ársreikningi. Því hafa innri tekjur annarra fjarskiptafyrirtækja en Símans ekki verið taldar með í stofni þeirra fyrirtækja til rekstrargjalds. Jafnræðisreglan er einn af hornsteinum íslenskrar réttarskipunar, sbr. 65. stjórnarskrárinnar. Þá kemur fram í jafnræðisreglu stjórnvísulaga nr. 37/1993 að við úrlausn mála skuli stjórnvöld gæta samræmis og jafnræðis í lagalegu tilliti. Loks segir í



4. tl. c. 3. gr. laga nr. 69/2003 um PFS, að eitt af verkefnum PFS sé að stuðla að því að gætt sé jafnræðis við meðhöndlun fjarskiptafyrirtækja. PFS tók meðvitaða ákvörðun um að mismuna fjarskiptafyrirtækjum og brjóta þar með gegn íslensku stjórnarskránni og stjórnarsýslulögum auk þess sem stofnunin fór gegn markmiðum laga sem um hana gilda. Slík ákvörðun raskar á samkeppni milli fjarskiptafyrirtækja og fer því gegn höfuðmarkmiði fjarskiptalaga nr. 81/2003 og laga um PFS, auk þess að vera andstæð gerðum EES um fjarskipti. Ákvörðun PFS verður því að teljast sérstaklega ómálefnaleg og líklega er það fordæmalaust að stjórnvald hafi tekið meðvitaða og upplýsta afstöðu um að mismuna aðilum sem eins er ástatt um.

Það er merkilegt að skoða Hæstaréttardóm í máli nr. 451/1998 í þessu samhengi. Í forsendum dómsins segir m.a.

„Við gjaldtöku samkvæmt lögum um tekjustofna sveitarfélaga ber stjórnvöldum að gæta almennra stjórnarsýslureglna og skýra lagaheimildir svo best fái samrýmst grundvallarreglum laga, svo sem þær koma fram af stjórnarskrá. Þar á meðal **verða þau að gæta þess að aðilum innan sveitarfélagsins sé ekki mismunað. Sé ágreiningur um álagningu borinn undir yfirfasteignamatsnefnd ber henni að gæta sömu sjónarmiða og samræma þannig álagningu um allt land. Að því virtu sem að framan er rakið þykir stefndi hafa átt, í samræmi við 11. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993, að skýra 3. mgr. 3. gr. laga um tekjustofna sveitarfélaga svo að um fasteignaskatt áfrýjenda skyldi fara að a. lið málsgreinarinnar.** Þetta leiðir til þess að áfrýjendur eiga rétt á endurkröfu fyrir ófyrndum hluta kröfu sinnar.”

Telja verður að hér sé komið skýrt fordæmi fyrir því að stjórnvaldi er óheimilt að mismuna aðilum sem eins er ástatt um við skattlagningu og að PFS bar að gæta sömu sjónarmiða við skattlagningu Símans og annarra fjarskiptafyrirtækja og hafa þannig samræmda álagningu fyrir öll fyrirtæki svo notuð séu orð Hæstaréttar Íslands. Með vísan til þess ber úrskurðarnefnd að færa álagninguna í tilviki Símans til samræmis við álagningu annarra fjarskiptafyrirtækja enda mismunum að þessu leyti brot á jafnræðisreglu stjórnarsýslulaga og jafnræðisreglu stjórnarskrárinnar.

Ennfremur er vísað til dóms Hæstaréttar í máli nr. 224/1997 um að ávallt beri að skýra allan vafa skattgreiðanda í hag. Í forsendum dómsins segir m.a.

„Telja verður, að í lögum um tekjuskatt og eignarskatt hafi verið svigrúm til þeirrar framkvæmdar, sem lengstum hefur verið á höfð um framtal tekna presta af aukaverkum þeirra. Í öðrum lögum hefur beinlínis verið gert ráð fyrir því, að þeir hefðu á hendi þjónustu í embætti sínu, sem greitt væri fyrir með öðrum hætti en launum úr ríkissjóði. Gagnáfrýjandi byggir á því, að hann hafi við framtalsgerð sína farið að skýrum lögum og venju. **Eins og hér háttar til verður að túlka allan vafa gagnáfrýjanda í hag.** Með hliðsjón af kröfugerð og málflutningi aðila fyrir dómi verður ekki tekin afstaða til réttmætis einstakra frádráttarliða í framtölum gagnáfrýjanda eða áætlunar skattstjórans í Reykjavík á þeim.”

Úrskurður áfrýjunarnefndar samkeppnismála í máli nr. 22/2005, FL Group hf. gegn Samkeppniseftirlitinu, gengur einnig í sömu átt:

„Ákvörðun samkeppnisyfirvalda um að skylda aðila til þess að tilkynna um samruna fyrirtækja, svo sem nánar er fjallað um í 17. gr. samkeppnislaga, getur haft í för með sér íþyngjandi réttaráhrif fyrir þá aðila, sem mál varðar, og er því ljóst að heimild til

svo afdrifaríkrar ákvörðunar verður að byggjast á skýrum og ótvíræðum lagabókstaf. Lagaákvæði, sem ekki fullnægja því skilyrði, sökum tvíræðs eða teygjanlegs orðalags, getur Samkeppniseftirlitið ekki borið fyrir sig varðandi fyrirmæli til aðila um tilkynningarskyldu.

Það ákvæði í 3. mgr. 17. gr. samkeppnislaga, að í tilkynningu skuli veita upplýsingar um samrunann og „um þau fyrirtæki sem honum tengjast“, gefur tilefni til skýringarvafa, sem ekki fær samræmst þeirri meginreglu um skýrleika lagaheimildar, sem fyrr var greint frá. Hefðbundin lögskýringargögn, sem varða þetta ákvæði, gefa heldur ekki nægilega leiðbeiningu um túlkun þess. Ákvæðið kveður ekki, með berum orðum, á um réttarstöðu eða hagi þess aðila, sem selur frá sér fyrirtæki, er síðan sameinast öðru fyrirtæki. Verður ekki talið, í ljósi þess sem fyrr segir, að hagir söluaðilans í máli þessu komi hér til skoðunar samkvæmt þeim skilmálum um veltu hlutaðeigandi fyrirtækja, sem greint er frá í 2. mgr. 17. gr. samkeppnislaga, sökum þess að næga lagastoð til þeirrar niðurstöðu skortir.”

*Fjöldi Hæstaréttardóma styður framangreinda umfjöllun. Í dæmaskyni vísast til mála nr. 64/1999, 91/1999, 359/1999, 306/2004 og 197/2005 en ekki er ástæða til útarlegrar reifunar.*

*Framangreind umfjöllun leiðir til þeirrar niðurstöðu að innri velta fjarskiptafyrirtækis getur aldrei talist til bókfærðrar veltu og þar með ekki verið hluti af stofni til rekstrargjalds. Önnur niðurstaða gengi gegn stjórnarskrá lýðveldisins Íslands, stjórnarsýslulögum, lögum um fjarskiptamálefni, lagasjónarmiðum um skattheimtu og almennum reiknisskilavenjum. Ber í því sambandi ávallt að hafa í huga að allan vafa bera að skýra skattgreiðanda í hag. Úrskurðarnefnd ber því, verði ekki fallist á aðalkröfu Símans, að fella ákvörðun PFS úr gildi og færa álagningu rekstrargjalds til samræmis við lög og álagningu PFS á önnur fjarskiptafyrirtæki.*

*Á fylgiskjali nr. 12 er skilað sundurliðaðri innri veltu Símans eftir því hvort um er að ræða fjarskiptastarfsemi eða aðra starfsemi. Áætlun PFS skal því lækka sem því nemur ákveði úrskurðarnefnd að taka hana til greina.*

### ***Fjarskiptaþjónusta og þjónusta sem ekki telst fjarskiptaþjónusta, þ.m.t. virðisaukandi þjónusta***

*Samkvæmt tilvitnaðri 4. mgr. 14. gr. laga um PFS kemur fram að rekstrargjald skuli vera 0,20% af bókfærðri veltu af fjarskiptastarfsemi. Tekjur sem til eru komnar af annarri þjónustu en fjarskiptastarfsemi eiga því ekki að teljast með í stofni til rekstrargjalds. Helst er þar um að ræða virðisaukandi þjónustu en einnig ýmsa aðra þjónustu.*

*Í 14. tl. 3. gr. fjarskiptalaga nr. 81/2003 er fjarskiptaþjónusta skilgreind á eftirfarandi hátt:*

*„Þjónusta sem að nokkru eða öllu leyti felst í því að beina merkjum um fjarskiptanet.“*

*Þá segir í 27. tl. sömu greinar að með virðisaukandi þjónustu sé átt við þjónustu þar sem virðisaukandi þáttum er bætt við fjarskiptaþjónustu og í 28. tl. 3. gr. segir að yfirgjald sé gjald fyrir virðisaukandi þjónustu sem er hærra en almennt símtalagjald.*

*Ákvörðun PFS um að hafna því að tekjur Símans séu til komnar vegna annarrar starfsemi en fjarskiptastarfsemi byggir á því að ekki sé um nægilega sundurliðun af hálfu Símans að ræða og að Síminn þurfi að gera frekari grein fyrir hvaðan tekjurnar eru komnar. Til*

nánari skýringar á framsetningu á skilum Símans á stofni til rekstrargjalds frá 23. maí sl. sendi Síminn minnisblað frá reiknishaldi félagsins sem telst hluti af málatilbúnaði Símans.

Með bréfi Símans, dags. 23. maí sl., fylgdi sundurliðun á stofni til rekstrargjalds. Meðal þess sem þar er að finna er yfirlit yfir tekjur Símans. Yfirlitsblaðið var uppfært með athugasemdum Símans 28. desember sl. og fylgdi það ásamt sundurliðun á bókhaldslyklum. Viðauka II fylgdu síðan 14 fylgiskjöl til skýringar. Í viðauka II kemur fram hverjar eru tekjur Símans og síðan er þeim raðað eftir því hvort þær eru taldar eiga að vera hluti af stofni til rekstrargjalds eða standa utan hans. Tekjurnar eru flokkaðar eftir því hvort um er að ræða tekjur af umferð, afnotagjöld, aðrar tekjur eða innri tekjur. Hvað varðar umfjöllun um innri tekjur vísast til þess sem að framan er rakið. Hinir þrír flokkarnir þarfnast frekari skoðunar. PFS hafnar því að tekjur vegna umferðar og afnotagjalda vegna annarrar þjónustu en fjarskiptaþjónustu geti fallið utan stofnsins. Hér er um grundvallarmisskilning af hálfu PFS að ræða. Stofnunin lítur svo á að Síminn sé að undanskilja afnotagjöld og umferð af fjarskiptaþjónustu þegar hið rétta er að um er að ræða umferð og afnotagjöld af annarri þjónustu en fjarskiptaþjónustu. Á bls. 6 í úrskurði Yfirskattanefndar nr. 80/2001 kemur fram að áskriftargjöld vegna gervihnattarása og breiðvarpsþjónustu sem ekki teldust til fjarskiptastarfsemi ættu að standa utan rekstrargjaldsstofnsins, sbr. ákvörðun skattstjóra sem Yfirskattanefnd staðfesti. Staðhæfing PFS um að öll afnotagjöld og umferð hljóti að teljast fjarskiptastarfsemi án frekari rökstuðnings stenst því ekki nokkra skoðun. Það er nauðsynlegt skilyrði að um sé að ræða umferð og afnotagjöld, þ.m.t. stofngjöld vegna fjarskiptaþjónustu.

PFS lagði allt kapp á það að ljúka málinu fyrir árslok 2005 og notaði innan við tvo sólarhringa til að taka ákvörðun í málinu frá því athugasemdir Símans bárust. Svo virðist sem PFS hafi í stórum atriðum ekki kynnt sér skýringar Símans og sér þess víða stað í ákvörðuninni. Rétt er að nefna nokkur fleiri dæmi um hroðvirknisleg vinnubrögð PFS. Í umfjöllun um fylgiskjal 3 segir að rekstrargjaldsstofninn lækki um 67.255 kr. Þegar grannt er skoðað kemur síðan í ljós að upphæðin er ennþá hluti af stofninum. Sömu sögu er að segja af 6.771.247 kr. sem sagt er að samþykkt sé að standi utan stofnsins í umfjöllun um fylgiskjal 6. Víða segir PFS að rökstuðningur Símans sé ekki nægilegur án þess að það sé rökstutt af hálfu PFS hvað vanti upp á rökstuðninginn. Dæmi um það er m.a. að finna í umfjöllun um fylgiskjöl 3, 7 og 13 þar sem segir að skýringar á tilgreindum liðum séu ekki fullnægjandi þannig að stofnunin geti tekið fullnægjandi afstöðu til þeirra. Á bls. 7-8 í minnisblaði reikningshalds Símans sem fylgdi athugasemdunum 28. desember sl. er að finna eftirfarandi skýringar fyrir framsetningu Símans:

### „Álagning rekstrargjalds

Til áréttingar um að ekki sé hægt að horfa eingöngu á bókhaldslykil til að leggja á rekstrargjald þá er hér nánari upplýstun á tekjum sem að PFS telur að sé fjarskiptaþjónusta og falli þar með undir rekstrarleyfsgjaldsstofn:

470000 Aðrar tekjur:

	Hagnaðarstöð	Utan	heiti	Tegund
911200	Innheimtudeild	272.515.742 kr.	Annað	Aðrar
911310	Fjármagnstekjur og g	- 449 kr.	Annað	Aðrar
912100	Bifreiðadeild	1.080.000 kr.	Annað	Aðrar
912630	Launadeild	31.000 kr.	Annað	Aðrar
915800	Markaðsmál - markaðs	- 723.793 kr.	Annað	Aðrar
924310	Gagnagrunnur	634.318 kr.	Annað	Aðrar
925100	Talsímaþj.innanl.umf	20.480 kr.	Talsímasvið	Aðrar

925320	900 númer	104.000 kr.	Talsímasvið	Aðrar
925611	Grunntengingar	1.426.501 kr.	Talsímasvið	Aðrar
931500	Talsímaþj.innanl.umf	4.823.957 kr.	Talsímasvið	Aðrar
934000	Sambönd	768.738 kr.	Fjarskiptanet	Aðrar
941000	GSM	24.096 kr.	Farsími	Aðrar
941200	GSM reikningsviðsk	2.582.780 kr.	Farsími	Aðrar
941900	Leiga á sínum til f	404.068 kr.	Farsími	Aðrar
946820	Tel-Log búnaður	5.768.039 kr.	Farsími	Aðrar
999999	Reikningshald	223.952.643 kr.	Annað	Aðrar
Samtals		513.412.121 kr.		

Rífliga helmingur tekna sem færast á þennan lykíl, eru vegna seðilgjalda hjá innheimtu (911200). Einnig er rétt að benda á að horfa verður saman á lykila 470000 aðrar tekjur og lykíl 479180 leiðréttingar á öðrum tekjum eins og nöfnin benda til. Á viðfang 99999 færast bókanir vegna Léttkaupa sem er greiðslumáti en ekki tekjur. Það er fært út á lykli 479180 leiðrétting á öðrum tekjum (sjá nánar fylgiskjal 10) sem stofnunin hefur ákveðið að falli ekki undir gjaldstofninn.

912100 Bifreiðadeild, rúkkun á aðstöðu til Íslandspóst  
912630 Launadeild, innheimt gjald vegna heilsuskóla barna starfsmanna  
915800 Markaðsmál, seldar auglýsingar og leiðréttingar  
924310 Gagnagrunnur, uppflettingar í gagnagrunni símaskrár  
925100 Talsímaþj. innanl. umf, hulin sundurlíðun (virðisaukandi þjón)  
925320 900 númer, breytingagjald á kynningu  
925611 Grunntengingar, seld NT box til OG fjarskipta (við númeraflutning)  
931500 Talsímaþj. innl. umf, seldur búnaður til erlendra fjarskiptaþyrirtækja  
934000 Sambönd, endurgreitt tjón frá tryggingafélagi  
941000 GSM, opnun á GSM sínum  
941200 GSM, opnum á GSM sínum  
941900 Leiga á sínum til f., dagleiga á sínum  
946820 Tel-Log búnaður, sala á búnaði

470025

Tekjur innheimtu vegna opunar á þjónustu sem búið var að loka vegna vanskila.

470040 Útseld vinna vegna erlendra aðila:

Flokkast á nákvæmlega sama hátt og útseld vinna innanlands. Um er að ræða vinnu sem getur ekki flokkast sem fjarskiptaþjónusta samkvæmt skilgreiningu laganna."

Með vísan til þessara skýringa er ótrúlegt að PFS fallist ekki að fram séu komin nægileg gögn sem sýna að ekki er um fjarskiptastarfsemi að ræða. Verður ekki annað séð en að PFS hafi í raun viðurkennt það að stofnunin kynnti sér ekki athugasemdir Símans. Verður að átelja slíka stjórnarsýslu.

Verður nú vikið að umfjöllun PFS um fylgigögn Símans sem fylgdu athugasemdum félagsins hinn 28. desember 2005.

#### i) Fylgiskjal 1

Um fylgiskjal 1 segir PFS að ekki sé rökstutt hvers vegna 118, 800 númer og 900 númer teljast ekki til fjarskiptastarfsemi. Síminn fellst á að símtöl í 118, 800 og 900 teljist til fjarskiptastarfsemi að hluta. Fjarskiptastarfsemi er skilgreind sem þjónusta sem að nokkru eða öllu leyti felst í því að beina merkjum um fjarskiptanet. Virðisaukandi þjónusta er síðan skilgreind sem þjónusta þar sem virðisaukandi þáttum er bætt við fjarskiptaþjónustu. Loks er yfirgjald skilgreint sem gjald fyrir virðisaukandi þjónustu sem er hærra en almennt símtalagjald. Um framangreint vísast í orðskýringar í 3. gr. fjarskiptalaga, sbr. 14., 27. og 28. tl. Því telur Síminn það samræmast orðskýringum fjarskiptalaga að tekjum vegna símtala í virðisaukandi þjónustunúmer með yfirgjaldi, sbr. 118, 800 númer og 900 númer að hið almenna símtalagjald teljist til rekstrargjaldsstofnsins en yfirgjaldið teljist með virðisaukandi þjónustu og eigi því að falla utan stofnsins. Við útreikninga á skiptingu milli yfirgjalds og almenna

símtalagjaldsins leiðir útreikningur í ljós að 6% af tekjum sem um ræðir í þessu fylgiskjali gætu fallið undir rekstrargjaldsstofn. Í ljósi þess hversu lítil áhrif þetta hefur á heildarálagningu var ekki farið út í nákvæma útreikninga fyrr en nú.

Tekið skal fram að símtöl skv. bókhaldslykli 400095 eru í klukkuna í númerið 155 og eiga því við sömu sjónarmið og hér að framan.

#### ii)Fylgiskjal 2

Fylgiskjal 2 fjallar um aðrar tekjur talsímasviðs, þ.e.a.s. tekjur sem ekki teljast vera tekjur vegna fjarskiptastarfsemi. Um það segir PFS að þarna sé um að ræða stofngjöld og afnotagjöld á talsímasviði sem telja verður svo órofa þátt í fjarskiptastarfsemi að ekki sé um hreina virðisaukandi þjónustu að ræða. Hér telur PFS ranglega að um sé að ræða stofngjöld og afnotagjöld vegna fjarskiptaþjónustu. Þvert á móti er hér um að ræða stofngjöld og afnotagjöld af starfsemi sem ekki telst fjarskiptastarfsemi. Stofngjöld og afnotagjöld vegna fjarskiptaþjónustu eru hins vegar talin með í rekstrargjaldsstofninum. Eins og fram kemur á bls. 4 í minnisblaði er þar um að ræða stofngjöld og afnotagjöld vegna númerabirtingar, sundurlíðunar símtala, lása, símafunda, vakningar o.fl. Þá eru tekjur á afkomueiningu 925620 sérþjónusta ISDN vegna frátekkinna númera, aukánúmera o.fl. eins og þar kemur fram. Verður því að telja að Síminn hafi lagt fram fullnægjandi skýringar á því hvaðan tekjurnar eru runnar, ekki er um fjarskiptaþjónustu að ræða og því geta tekjurnar ekki talist til stofnsins. Skýringar Símans fá hins vegar enga umfjöllun. Þvert á móti lætur PFS sem engar skýringar hafi borist og hafnar öllu sem órökstuddu. Er greinilegt að PFS hefur ekki kynnt sér skýringar Símans.

#### iii)Fylgiskjal 3

Stofnunin segist lækka rekstrargjaldsstofninn um 67.255 kr. en þegar álagningin er skoðuð kemur í ljós að stofninn hefur ekki lækkað sem því nemur. Því er misræmi milli ákvörðunarorða og forsendna Símanum í óhag eins og áður er rakið.

Þá er útilokað að skilja þá ákvörðun PFS að hafna því að útseld vinna til erlendra aðila falli innan stofnsins. Um er að ræða útselda vinnu starfsmanna Símans vegna reksturs símstöðvar á Keflavíkurflugvelli skv. samningi. Það hefur verið óumdeilt að útseld vinna falli utan stofns og alls staðar annars staðar í umfjöllun um álagninguna er fallist á að tekjur af útseldri vinnu falli utan stofns. Hér er því um að ræða óútskýrða breytingu á stjórnvísingum framkvæmd. Síminn krefst leiðréttingar á þessu atriði enda ljóst að misræmi er á milli með meðferð á tekjum vegna útseldrar vinnu í þessu tilviki og öðrum.

#### iv)Fylgiskjöl 4 og 5

Umfjöllun PFS um fylgiskjöl 4 og 5 er stórlega ábótavant. Eins og fram kemur í fylgiskjölunum sem er um að ræða virðisaukandi þjónustu á gagnasviði. Það er óumdeilt að Internetþjónusta er virðisaukandi þjónusta ekki fjarskiptaþjónusta. Tekjur af Internetþjónustu geta því ekki talist tekjur af fjarskiptastarfsemi. Í fylgiskjali 4 er að finna tekjur vegna Internetþjónustu Símans. PFS hafnar því að leggja það til grundvallar með þeim rökstuðningi að ekki sé um nægilegar skýringar að ræða. Eins og áður fjallar stofnunin ekkert um það hvaða skýringar það eru sem upp á vantar til að mæta kröfum stofnunarinnar. Telur Síminn fram komnar skýringar sýna af hvaða starfsemi tekjurnar eru sprottnar.

Aðferðarfræði PFS kemur svo enn skýrar í ljós í umfjöllun um fylgiskjal nr. 5. Þar er um að ræða tekjur vegna virðisaukandi þjónustu, svo sem Internets, Breiðvarps og vegna tölvuleiksins CCP. Að auki eru m.a. tekjur vegna hýsingar o.fl. Þrátt fyrir skýringar í fylgiskjölum og minnisblaði sem fylgdi með athugasemdum Símans, sjá bls. 5-6, og því að

telja verður óumdeilt að um virðisaukandi starfsemi sé að ræða kemst PFS að því að svo sé ekki. Til stuðnings niðurstöðu sinni nefnir PFS að ekki sé loku fyrir það skotið að gjaldskyld ADSL þjónusta gæti leynst meðal þessara atriða. Þetta segir stofnunin þrátt fyrir það að Síminn sé bundin kvöðum um bókhaldslega aðgreiningu milli ADSL þjónustunnar og Internetþjónustunnar og væri því að fara á svig við þær kvaðir og reglugerð um sama efni ef félagið leyndi tekjum vegna ADSL þjónustu með virðisaukandi tekjum af gagnasviði. Ef stofnunin hefur haft ástæðu til að ætla að þjónusta ADSL og Internets blandadist saman er vandséð er hvernig ætla má að þjónusta við CCP blandist á nokkurn hátt við aðra þætti sem falla undir rekstrargjaldsstofn. Málalíbúnaður PFS stenst því enga skoðun.

Við þetta bætist að í ákvörðun skattstjóra, sem birt er í úrskurði Yfirskattanefndar nr. 80/2001 á bls. 6, kemur fram að áskrift að gervihnattarásum og breiðvarpsþjónustu telst ekki fjarskiptastarfsemi og falli því utan stofnsins. Auk þess hefur Internetþjónusta fram til þessa verið talin utan stofns. Um er að ræða breytta stjórnisýsluframkvæmd án viðhlítandi skýringa.

Að öðru leyti er vísað til fylgiskjala 4 og 5 með athugasemdum Símans 28. desember sl. og minnisblaðs Símans sem fylgdi.

#### v)Fylgiskjal 6

Á fylgiskjali 6 kemur fram sundurliðun öðrum tekjum gagnasviðs sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu. Það sama á við og um fylgiskjöl 4 og 5. Hér er ekki um að ræða tekjur af fjarskiptastarfsemi eins og sundurliðunin ber með sér. Í ákvörðun PFS kemur fram að tekið sé tillit til sjónarmiða Símans og þeir liðir sem fram koma á fylgiskjali 6 standi utan gjaldstofns og stofninn lækkaður sem nemur 6.771.247 kr. Þegar að er gáð kemur hins vegar í ljós að stofninn lækkar ekki skv. ákvörðunarorðum niður í 0 heldur standa 4.467.247 í gjaldstofni til álagningar. Er það enn eitt dæmið um fljótfærnisleg vinnubrögð.

Að öðru leyti eru ítrekaðar kröfur um að allar tekjur sem fram koma í fylgiskjali nr. 6 með athugasemdum Símans 28. desember sl. verði teknar til greina auk þess sem vísað er til minnisblaðs um frekari skýringar.

#### vi)Fylgiskjal 7

Á fylgiskjali 7 kemur fram sundurliðun öðrum tekjum fjarskiptanets sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu. Eins og sundurliðunin ber með sér er m.a. um að ræða tekjur af akstri, útseldri vinnu/þjónustu og vörusölu svo eitthvað sé nefnt. Augljóst er að ekki er um að ræða tekjur af fjarskiptastarfsemi og geta þær því ekki talist hluti af stofni til rekstrargjalds. PFS samþykkir að taka til greina annað en það sem tilheyrir lykli 470000 (aðrar tekjur) þar sem skýringar eru ekki nægilegar til að taka afstöðu til þessa liðar. Á bls. 8 í minnisblaði kemur hins vegar fram að um sé að ræða endurgreitt tjón frá tryggingarfélagi. Það getur ekki annað en talist fullnægjandi skýring og er enn ein sönnun þess að PFS hefur ekki kynnt sér skýringar Símans en kys þess í stað að segja þær ófullnægjandi án frekari rökstuðnings.

#### vii)Fylgiskjal 8

Sömu sjónarmið eiga við hér og um fylgiskjal nr. 1, þ.e. greina verður á milli þess að annars vegar sé greitt símtalagjald sem telst vera hluti af stofni en hins vegar yfirgjald fyrir virðisaukandi þjónustu. Samkvæmt þessu skulu 6% af tekjum fylgiskjals 8. vera hluti af stofninum.

viii)Fylgiskjal 9

Á fylgiskjali 9 kemur fram sundurliðun tekjum vegna afnotagjalda sem myndast annars staðar en hjá afkomusviðunum eða svonefndum stoðsviðum sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu. Hér er m.a. um að ræða stofngjöld innheimtudeildar og vettvangsþjónustu. Einnig eru tekjur vegna leigu á búnaði eins og nafn tekjulykils bendir til, sem tilheyra vettvangsþjónustu og teljast augljóslega ekki til fjarskiptaþjónustu.

PFS lítur svo á að stofngjöld og afnotagjöld teljist almennt til fjarskiptastarfsemi. Þessi ályktun er óheimil að lögum. Augljóst er að stofngjöld og afnotagjöld geta einungis talist til stofnsins ef um er að ræða stofngjöld eða afnotagjöld vegna fjarskiptaþjónustu. Því er ekki til að dreifa í þessu tilviki og verður því að telja tekur sem fram koma í fylgiskjali nr. 9 utan stofnsins.

ix)Fylgiskjal 10

Á fylgiskjali 10 kemur fram sundurliðun á öðrum tekjum sem myndast annars staðar en hjá afkomusviðunum og fjarskiptaneti og sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu.

PFS hafnar því að bókhaldslykill 410185 teljist utan stofnsins. Hér er um að ræða afnotagjöld fyrir leigubúnað, m.ö.o. leigutekjur vegna búnaðarleigu. Með sömu rökum og að vörusala telst utan rekstrargjaldsstofns telst búnaðarleiga telst ekki fjarskiptastarfsemi og því fellur þetta utan stofnsins. Endar virðist álagning á þessa liði byggjast á misskilningi/mistúlkun að flokkurinn afnotagjöld tengist óumdeilt fjarskiptaþjónustu.

Í álagningu PFS er hér um að ræða breytingu frá álagningu fyrri ára, óumdeilt var að aðrar tekjur stoðsviða stæðu utan stofns. Engar breytingar hafa orðið á eðli starfsemi og er því um að ræða breytingu á álagningu án nokkurs rökstuðnings. Að auki voru gefin nákvæm sundurliðun og skýringar á tekjum sem skráðar eru á lykil 470000 í tilvitnuðu minnisblaði og vísast til þess sem þar kemur fram að ekki er um að ræða tekjur vegna fjarskiptastarfsemi.

Lykill 470298, áframtenging í 118. Hér er um greinilegt dæmi um virðisaukandi þjónustu að ræða þar sem áframtengingin er virðisaukandi þjónusta en felst ekki í því að beina merkjum um fjarskiptanet. Þjónustan sem um ræði er sú að starfsmaður í upplýsingaveitum áframtengir símtal. Ekki er um að ræða tekjur vegna símtala.

Lykill 470315, skeyti. Útburður skeyta verður seint talin geta verið fjarskiptastarfsemi enda er ekki um það að ræða að merkjum sé beint um fjarskiptanet heldur er um það að ræða að mannverur ganga með skeyti í hús. Starfsemin fellur því ekki að skilgreiningu fjarskiptalaga að fjarskiptaþjónustu. Sama á við um lykil 470325 sem getur ekki talist fjarskiptastarfsemi. Horfa verður til þeirrar starfsemi sem sinnt er. Í tilfalli ritsímans felst þjónustan í því að móttaka beiðnir í gegnum síma eða Internet, prenta á pappír og bera í hús til notenda.

x)Fylgiskjal 11

Á fylgiskjali 11 kemur fram sundurliðun tekjum vegna umferðar farsímasviðs sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu. Hér er um að ræða símtöl í upplýsingaveitur, tekjur vegna GPRS o.fl. Að auki er samtala fyrir virðisaukandi þjónustu sem er nýtt í gegnum Frelsi. Þær tekjur eru sundurliðaðar í fylgiskjali 14. Ekki er unnt að greina á milli virðisaukandi þjónustu og hefðbundinnar þjónustu í Frelsi með því að horfa eingöngu á bókhaldslykil og hagnaðarstöð. Sömu sjónarmið eiga við hér og að framan eru rakin hvað varðar símtöl í númer með yfirlýsingu. Í texta frá PFS eru allar tekjur í þessum flokki færðar undir rekstrargjaldsstofn m.a. á þeim forsendum að heiti hagnaðarstöðva bendi

ekki til að um tekjur utan stofns sé að ræða. Við skoðun á heitum má sjá heiti eins og GSM VIT sem er vöruheiti Símans fyrir virðisaukandi þjónustu, og GSM VAS (Value added service) sem er allþekkt skammstöfun í fjarskiptaumhverfi fyrir virðisaukandi þjónustu.

*xi)Fylgiskjal 12*

Á fylgiskjali 12 kemur fram sundurliðun tekjum vegna afnotagjalda farsímasviðs sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu. Sundurliðunin skýrir sig sjálf og ljóst er að ekki er um tekjur vegna fjarskiptaþjónustu að ræða. Á hagnaðarstöð 941900 Leiga á sínum til fyrirtækja færast eins og nafnið bendir til mánaðarleg leiga vegna leigu á símtækjum. Á viðfang 941500 færast mánaðargjöld vegna Vafrara sem er internetþjónusta í GSM síma og fellur undir virðisaukandi þjónustu. Á viðfang 941400 eru m.a. mánaðargjöld vegna "BOX" sem hægt er að hafa tölvupóst, fax og hljóðskilaboð frá viðskiptavinum og samstarfsmönnum aðgengilegt á einum stað í gegnum vef- eða símaviðmót og fellur ekki undir fjarskiptaþjónustu. Einnig er þar mánaðargjald fyrir fax- og talhólf. Á viðfangi 941300 er mánaðargjald SMS stórnotandi sem er þjónusta sem bíður upp á að senda SMS í gegnum Internet. Tekjur á 941900 eru vegna númerabirtingar, sundurliðun á reikningi, mánaðargjaldi gagnaflutnings í farsíma, mánaðargjald númeraleyndar, læsingar á ákveðna tegund símtala o.fl. Við nánari skoðun á tekjum sem skráðar eru á 936000 kom í ljós að um er að ræða fjarskiptaþjónustu sem fellur undir rekstrargjaldstofn. Stofninn hækkar því um 4.300.000 vegna þessa.

*xii)Fylgiskjal 13*

Á fylgiskjali 13 kemur fram sundurliðun á öðrum tekjum farsímasviðs sem ekki teljast tekjur af fjarskiptaþjónustu. Hér er um að ræða tekjur af annarri starfsemi en fjarskiptastarfsemi. Stofnunin hafnar því að lykill 470000 fallin utan stofns á heim forsendum að fullnægjandi skýringar hafi ekki borist. Í áðurnefndu minnisblaði kom fram skýr sundurliðun á þeim tekjulíðum sem á þennan lykil eru færðar. Á lykilinn er m.a. færð vörusala og leiga á sínum sem stofnunin hefur fallist á í umfjöllun um aðra líði að standi utan rekstrargjaldsstofns. Horfa verður á það að heiti lykilsins 470000 rúmar ýmsar tekjur og þessar tekjur voru upplistaðar og útskýrðar í minnisblaði til stofnunarinnar.

*xiii)Fylgiskjal 14*

Á fylgiskjali 14 er nánari sundurliðun á tekjum vegna virðisaukandi þjónustu farsímasviðs af Frelsi. Hér er um að ræða tæknilega útprentun úr upplýsingakerfum enda er ekki unnt að greina hvaða tegund þjónustu er um að ræða út frá hagnaðarstöð né bókhaldslykli. Við tekjuskráningu er ekki unnt að sjá hvaða tegund þjónustu viðskiptavinir eru að nota. Því verður að keyra út fyrirspurnir úr upplýsingarkerfi sem ekki eru notendavænar né auðskiljanlegar. Í ljósi þess knappa tíma sem Síminn hafði til að vinna gögn til stofnunarinnar þá fór þetta blað lítið unnið til stofnunarinnar. Taflan hefur nú verið endurbætt.

Hér að framan hafa verið rakin fjöldamörg dæmi um það að PFS hafi brotið gegn andmælarétti Símans. Síminn skilaði andmælum sínum við fyrirætlanir PFS 28. desember sl. Tveimur dögum síðar, eða 30. desember sl. tók PFS þá ákvörðun sem nú er kærð. Eins og framan hefur verið rakið kynnti PFS sér ekki andmæli Símans og taldi skýringar félagsins ófullnægjandi án frekari rökstuðnings þegar fyrirbyggjandi voru gögn frá Símanum sem skýrðu framsetningu á stofni til rekstrargjalds. Andmæli Símans komust því ekki að í málinu í raun og því verður að telja að andmælaréttur hafi verið brotinn. Brot á



andmælarétti þegar um íþyngjandi stjórnarsýsluákvörðanir er að ræða leiða til þess að ákvörðunin er ógildanleg.<sup>1</sup>

### **3. Prautavarakrafa um að ákvörðun PFS verði ógilt**

Fallist Úrskurðarnefnd ekki á það með Símanum að PFS hafi farið út fyrir lögboðin frest til að áætla stofn til rekstrargjalds og fallist ekki á varakröfu um að miða stofninn við skil Símans 23. maí sl. gerir Síminn kröfu um það að ákvörðun PFS í málinu verði ógilt. Telur Síminn að PFS hafi farið í svo verulegum atriðum á svig við meginreglur stjórnarsýsluréttar við málsmeðferð og ákvarðanatöku í málinu að valdi því að ákvörðunina beri að ógilda.

#### **1. Brot á jafnræðisreglu**

Það liggur fyrir málinu að PFS tók meðvitaða ákvörðun um að mismuna fjarskiptafyrirtækjum við álagningu rekstrargjalds vegna ársins 2004 auk þess sem mismununin hefur verið til staðar vegna álagningar fyrri ára. Mismununin felst annars vegar í því að PFS hefur miðað rekstrargjaldsstofn annarra fjarskiptafyrirtækja við bókfærða veltu eins og hún er færð til bókar í ársreikningi en í tilviki Símans er innri veltu bætt við. Þá felst einnig mismunun í því hversu hart er gengið fram gagnvart Símanum í því að láta félagið sýna fram á það af hverju einstakir tekjuliðir falli utan stofnsins. Síminn staðhæfir að ekki séu gerðar slíkar kröfur gagnvart öðrum fjarskiptafyrirtækjum.

Jafnræðisreglan er einn af hornsteinum íslenskrar réttarskipunar, sbr. 65. stjórnarskrárinnar. Þá kemur fram í jafnræðisreglu stjórnarsýslulaga nr. 37/1993 að við úrlausn mála skuli stjórnvöld gæta samræmis og jafnræðis í lagalegu tilliti. Loks segir í 4. tl. c. 3. gr. laga nr. 69/2003 um PFS, að eitt af verkefnum PFS sé að stuðla að því að gætt sé jafnræðis við meðhöndlun fjarskiptafyrirtækja. PFS tók meðvitaða ákvörðun um að mismuna fjarskiptafyrirtækjum og brjóta þar með gegn íslensku stjórnarskránni og stjórnarsýslulögum auk þess sem stofnunin fór gegn markmiðum laga sem um hana gilda. Slík ákvörðun raskar á samkeppni milli fjarskiptafyrirtækja og fer því gegn höfuðmarkmiði fjarskiptalaga nr. 81/2003 og laga um PFS, auk þess að vera andstæð gerðum EES um fjarskipti. Ákvörðun PFS verður því að teljast sérstaklega ómálefnaleg og líklega er það fordæmalaust að stjórnvald hafi tekið meðvitaða og upplýsta afstöðu um að mismuna aðilum sem eins er ástatt um. Valdniðsla PFS getur ekki annað en leitt til ónýtis ákvörðunarinnar.

Ákvarðanir um skattlagningu eru íþyngjandi stjórnvaldsákvörðanir. Skattlagning skal vera almenn og allur vafi skal skýrður skattgreiðanda í hag. Dómur Hæstaréttar í málinu nr. 451/1998, sem reifaður er hér að framan, staðfestir að þeir sem fara með skattlagningarvald beri að gæta samræmis í álagningu. Samkvæmt skýru orðalagi dómsins hefði PFS því átt að færa skattlagningu Símans til samræmis við önnur fjarskiptafyrirtæki, þ.m.t. helsta keppinaut félagsins. Öll mismunun milli aðila sem eins er ástatt um verður því að teljast ómálefnaleg og ákvörðun því ógildanleg.

Þessu til stuðnings er vísað til rits Páls Hreinssonar, prófessors, Stjórnarsýslulögin – skýringarrit, en á bls. 146 segir að brot á jafnræðisreglunni telst vera efnisannmarki sem leiðir yfirleitt til þess að ákvörðun telst ógildanleg. Ekki verður séð að atvik í þessu máli séu með þeim hætti að frávik frá því verði réttlætt.

### **2. Rannsóknarregla brotin**

<sup>1</sup> Sjá Páll Hreinsson, Stjórnarsýslulögin – skýringarrit, bls. 178-179.

*PFS hefur þverbrotið rannsóknarreglu 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Samkvæmt henni skal stjórnvald sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því. Mál telst nægilega rannsakað þegar þeirra upplýsinga hefur verið aflað sem nauðsynlegar eru til þess að hægt sé að taka efnislega rétta ákvörðun í því. Því tilfinnanlegri eða meira íþyngjandi sem stjórnvaldsákvörðun er, þeim mun strangari kröfur verður að gera til sönnunar á nauðsyn ákvörðunar.<sup>2</sup>*

*Í skýringarriti Páls Hreinssonar með stjórnslulögum segir m.a. á bls. 115:*

*„Stjórnvöld geta ekki komist hjá því að rannsaka mál á viðhlítandi hátt með því að beita sönnunarreglum í stað rannsóknar. Þar sem staðreyndir máls eru ekki nægilega upplýstar er stjórnvöldum oftast óheimilt að grípa til mats- eða sönnunarreglna fyrr en þau hafa reynt árangurslaust að rannsaka mál á tilhlýðilegan hátt.“*

*Sé þessi mælistika lögð á rannsókn PFS í málinu er ljóst að stofnunin hefur brotið gegn rannsóknarreglu stjórnslulaga. Í skýringarriti Páls Hreinssonar segir jafnframt:*

*„Veruleg vanræksla á rannsókn máls getur leitt til þess að ákvörðun verði talin ógildanleg. Á þetta ekki síst við um íþyngjandi ákvarðanir.“<sup>3</sup>*

*Eins og ítrekað hefur verið rakið hér að framan er ljóst að PFS hefur í mörgum tilvikum vikið sér undan því að rannsaka málið. Sem dæmi um þetta er á bls. 13-16 í umfjöllun ákvörðunar PFS um fylgiskjöl Símans. PFS hafnar kröfum Símans á þeim grundvelli að vanti upp á rökstuðning, skýringar séu ekki fullnægjandi og jafnvel gengið svo langt að segja að gjaldskyld velta gæti leynst meðal þess sem talið er vera virðisaukandi þjónusta. Þegar farið er yfir gögnin sem Síminn hefur skilað og það sem PFS hefur tjáð sig um þau kemur síðan í ljós að PFS hefur ekki kynnt sér skýringar Símans. Sérstaklega er athyglisvert að minnisblað frá reikningshaldi Símans, sem stofnunin segist hafa mótttekið virðist ólesið af hálfu stofnunarinnar. Í stað þess að kynna sér gögnin og gæta þar með að rannsóknarreglu stjórnslulaga kys PFS að fara þá leið að hafna gögnum sem ófullnægjandi en skýringar á því af hverju gögnin eru ekki fullnægjandi koma hins vegar hvergi fram. Með því að sinna ekki þeirri grunnskyldu sinni að rannsaka málið á tilhlýðilegan hátt heldur skýla sér á bak við sönnunarreglur verður að telja að um svo verulega vanrækslu á rannsókn málsins sé að ræða að ákvörðunin verði að teljast ógildanleg enda um íþyngjandi ákvörðun að ræða gagnvart Símanum.*

*Umboðsmaður Alþingi hefur í allmörgum úrskurðum talið leiða af rannsóknarreglu 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 „að stjórnvaldi ber skylda til að sjá til þess að eigin frumkvæði að atvik máls séu nægilega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því. Þá felst í leiðbeiningarskyldu stjórnvalds sbr. 7. gr. stjórnslulaga að þegar stjórnslumál byrjar að frumkvæði málsaðila og hann leggur ekki fram þau gögn og upplýsingar sem sanngjarnt þykir að ætlast til að hann leggi fram ber stjórnvaldi að tilkynna honum um hvaða gögn skorti og hvaða afleiðingar slíkt getur haft.“ ( sjá t.d. mál nr. 2466/1998 og 2549/1998).*

*Umboðsmaður hefur enn fremur skýrt rannsóknarregluna þannig að ef ófullnægjandi gögn eru talin geta leitt til þess að umsókn er hafnað, er ástæða til að það komi skýrlega fram gagnvart umsækjanda, og að honum gefist kostur á að bæta úr því, áður en ákvörðun er tekin, sbr. til hliðsjónar úrskurður umboðsmanns Alþingis í máli nr. 588/1992.*

<sup>2</sup> Sjá Páll Hreinsson, Stjórnslulögin – skýringarrit, bls. 113.

<sup>3</sup> Sjá skýringarrit Páls Hreinssonar um stjórnslulögin, bls. 116.

*Þá er einnig rétt að benda á það að þegar stjórnsluframkvæmd er breytt verður almennt á grundvelli vandaðra stjórnsluhátta að kynna breytinguna fyrirfram þannig að þeir aðilar sem málið snertir geti brugðist við og gætt hagsmuna sinna, sbr. álit umboðsmanns Alþingis frá 18. mars 1993 í máli nr. 652/1992.*

*Með fyrirvara um að breytingar á stjórnsluframkvæmd séu kynntar með réttum hætti hefur PFS að lögum fjölmörg úrræði til að knýja fram upplýsingar, að því gefnu að meðalhófs sé gætt. Stofnunin hefur ýmis úrræði til að knýja fram upplýsingar, sbr. 5. og 12. gr. laga nr. 69/2003, um Póst- og fjarskiptastofnun. Stofnuninni eru því að lögum tryggð næg úrræði til að sinna rannsóknarskyldu sinni samkvæmt 10. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993, sbr. til hliðsjónar úrskurður umboðsmanns Alþingis í máli nr. 2343/1997. Allt að einu kaus stofnunin ekki að nýta sér þær heimildir og ber hallan af því.*

*Þegar á það er litið hvernig PFS hefur staðið að rannsókn þess máls sem hér er til umfjöllunar að virtu öllu því sem að framan er lýst verður ekki hjá því komist að líta svo á að rannsókn PFS sé áfátt í svo mörgum atriðum að ekki verður komist hjá því að ógilda ákvörðunina af þeim sökum. Er vísað til umfjöllunar Símans í fyrri köflum kæru þessarar um rökstuðning og dæmi um hvernig stjórnslu PFS er áfátt.*

#### **4. Andmælaréttur brotin**

*Um rökstuðning fyrir því að andmælaréttur skv. 13. gr. stjórnslulaga hafi verið brotinn vísast til lokamálgreinar í kafla 3.2.3. Brot á andmælarétti leiðir almennt til þess að ákvörðun telst ógildanleg.*

#### **5. Rökstuðningur ekki nægjanlegur**

*Þegar um íþyngjandi stjórnvaldsákvarðanir er að ræða þarf rökstuðningur stjórnvaldsákvarðana að vera með þeim hætti að búast megi við því að aðili geti skilið af lestri hans hvers vegna niðurstaða máls hefur orðið sú sem raun varð á. Verulegur annmarki á rökstuðningi íþyngjandi stjórnvaldsákvarðana leiðir til þess að ákvarðanir verða taldar ógildanlegar.<sup>4</sup>*

*Eins og lýst hefur verið hér að framan er það órökstutt af hálfu PFS hvers vegna stofnunin kys að líta á gögn sem stafa frá Símanum, og stofnunin kynnti sér ekki, eru ófullnægjandi. Sú leið er farin að staðhæfa að gögnin séu ófullnægjandi án þess að það sé rökstutt frekar hvaða skýringar vanti eða að hvaða leyti gögnin eru ófullnægjandi. Verður því að telja rökstuðning PFS haldinn slíkum annmarka að ógilda verði ákvörðunina af þessum sökum.*

#### **6. Lögmætisregla:**

*Stjórnslu í landinu byggir á lögmætisreglunni. Þannig ber stjórnvaldi að beita því stjórnsluvaldi sem það er að lögum bært til að fara með, með þau markmið fyrir augum sem því ber að vinna eftir lögum samkvæmt. Verkefni PFS er skilgreind í 3. gr. laga um stofnunina nr. 69/2003. Segir í c.lið 3. tl. 1. mgr. að stofnunin hafi það verkefni „að stuðla að því að gætt sé jafnræðis við meðhöndlun fjarskiptafyrirtækja og póstrekkenda sem búa við sömu aðstæður.“*

*Byggi stjórnvald ákvörðun sína á sjónarmiðum sem stefna að öðrum markmiðum en hinum lögmæltu, er um valdniðslu að ræða.<sup>5</sup> Þegar það er virt að PFS hefur með ákvörðun sinni farið gegn markmiðum laga sem um stofnunina gilda og tekið meðvitaða*

<sup>4</sup> Sjá m.a. Páll Hreinsson, sama rit, bls. 230 og 234.

<sup>5</sup> Páll Hreinsson, skýringarrit um stjórnslulög, bls. 128

ákvörðun um að mismuna fjarskiptafyrirtækjum sem búa við sömu aðstæður er ljóst að ómálefnaleg sjónarmið hafa verið lögð til grundvallar. Því er um valdniðslu að ræða sem leiðir til þess að ákvörðunin verður að teljast ógildanleg.

### **7. Meðalhófsregla brotin**

Síminn byggir á því að PFS hafi brotið meðalhófsreglu 12. gr. stjórnssýslulaga þar sem stofnunin hefur farið strangar í sakirnar en nauðsyn ber til eins og að framan er rakið. Styrkir það málatilbúnað Símans um að ákvörðunin sé ógildanleg en um frekari rökstuðnings vísast til þess sem að framan er rakið.

### **8. Hæfilegir frestir**

Síminn telur að 9 daga frestur sem Síminn fékk til að skila athugasemdum við fyrirhugaða álagningu stofnunarinnar hafi ekki verið hæfilegur þegar litið er til umfangs málsins, sbr. 9. gr. stjórnssýslulaga. Skilyrði þess að aðili máls njóti andmælaréttar er að hann fái hæfilegan frest til að koma andmælum sínum að. Því er í raun um að ræða brot á 9. og 13. grein stjórnssýslulaga sem gerir ákvörðun PFS ógildanlega.

Af öllu því virtu sem að framan er rakið um brot PFS á stjórnssýslureglum kemst úrskurðarnefnd ekki hjá því að ógilda ákvörðun PFS kjósi nefndin að taka hvorki aðal- né varakröfu til greina. Brot á einstökum meginreglum stjórnssýslulaga sem lýst er hér að framan leiða almennt til þess að ákvörðun er ógildanleg en í máli þessu háttar þannig að nær allar grundvallarreglur stjórnssýsluréttar eru brotnar auk þess sem gengið er í berhögg við stjórnarskrána. Verður því að ógilda hina kærðu ákvörðun af þeim sökum.

### **Lagarök**

Um lagarök vísast til stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, sérstaklega VII. kafla.

Þá er vísað til fjarskiptalaga nr. 81/2003 og laga um póst- og fjarskiptastofnun nr. 69/2003.

Einnig er vísað til stjórnssýslulaga nr. 37/1993.

Loks er vísað til laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekens fjár, sérstaklega 1. gr.

### **Lokaorð**

Eins og rakið hefur verið hér að framan er stjórnssýsla PFS í máli þessu með sérstökum ólíkindum. Rétt viðbrögð stofnunarinnar er Síminn vakti athygli hennar á því að félagið hefði ofgreitt rekstrargjald hefði verið að endurgreiða hið oftekna gjald með vísan til laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekens fjár. Sú skylda var sérstaklega knýjandi þar sem upplýst er í málinu að önnur fjarskiptafyrirtæki, þ.m.t. helsti keppinautur Símans, hefur fengið aðra skattamedferð en Síminn undanfarin ár, Símanum í óhag. Hefði stofnuninni verið í lófa lagið að leiðrétta þá framkvæmd og samræma hana til frambúðar þannig að öll fjarskiptafyrirtæki sætu við sama bord. Væri það og í samræmi við grundvallarreglur íslenskrar réttarskipunar. Þess í stað kaus PFS, eftir að meira en ár var liðið frá því að Síminn vakti athygli stofnunarinnar á málinu, að ganga eins hart fram og mögulegt var gegn Símanum.

Eins og að framan er rakið er hinni kærðu ákvörðun í mörgum atriðum verulega áfátt. Þannig gætti PFS ekki að því að leggja á rekstrargjald innan þess frests sem markaður er

í lögum. Ber úrskurðarnefnd þegar af þeirri ástæðu að fella álagningu rekstrargjaldsins vegna ársins 2004 niður enda leyfir löggjafinn ekki slíka álagningu eftir 15. maí ár hvert. Telji úrskurðarnefndin hins vegar að það valdi ekki ónýti málsins ítrekar Síminn kröfu sína um að nefndin leggi stofninn á í samræmi við skil Símans 23. maí sl. með þeim frávikum sem lýst er að framan en ógildi ella ákvörðun PFS.

### **Um fylgiskjal 13**

Á fylgiskjali 13 er að finna skil Símans á stofni til rekstrargjalds eins og honum var skilað til PFS hinn 23. maí sl. en tekið hefur verið tillit til nokkurra breytinga sem raktar eru hér að framan og leiða til þess í öllum tilvikum að rekstrargjaldsstofninn hækkar. Verði fallist á varakröfu Símans á því að leggja stofninn á í samræmi við fylgiskjal 13.

Fyrir hönd Símans hf. var eftirfarandi álitserð unninn af LOGOS lögmannsþjónustu og barst hún nefndinni þann 6. mars. 2006:

## **Á L I T S G E R Ð**

### **Yfirlit umfjöllunar**

Í fyrsta kafla er gerð grein fyrir álitaeftirfarandi og afmörkun minnisblaðsins, sem varðar fyrst og fremst þá lagalegu umfjöllun hvort svokallaðar “innri tekjur” Símans geti talist til skattstofns rekstrargjalds skv. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun (“Pfl.”).

Í öðrum kafla er farið ítarlega yfir efnisatriði 4., 5., 6. og 10. mgr. 14. gr. Pfl. Í kafla 2.1 er gerð grein fyrir almennum málsmeðferðarreglum við ákvörðun rekstrargjalds skv. Pfl. Í kafla 2.2. er farið nánar í skilgreiningu einstakra orða 4. mgr. 14. gr. Pfl., þ.e. hver er gjaldandi, hvert skatthlutfallið og skattstofninn er, þ.m.t. hvaða merkingu beri að leggja í hugtakið rekstrartekjur skv. Pfl., hvernig fari um tímasetningu tekjufærslu og hugsanlegt stjórnskipunarlegt gildi ákvæðisins. Í kafla 2.3 er farið yfir 5. mgr. 14. gr. Pfl. um skyldu skattaðila til að skila gögnum í tíma. Í kafla 2.4 er rýnt í 6. og 10. mgr. 14. gr. um álagningarheimildir Póst- og fjarskiptastofnunar.

Í þriðja kafla er farið nánar yfir tímamark álagningar og gildi þess að lögum, þ.m.t. í ljósi aðgerða Póst- og fjarskiptastofnunar í máli þessu.

Í fjórða kafla er farið nokkuð ítarlega í gjaldstofn (skattstofn) rekstrargjaldsins, þ.e. í köflum 4.1 og 4.2 eru rakin almenn sjónarmið um hvernig fara beri með innri tekjur og hvernig túlka beri ákvæði um gjaldstofn í ljósi stjórnarskrár. Í kafla 4.3 er farið yfir viðeigandi efnisatriði í einstaka tilkynningum og ákvörðunum Póst- og fjarskiptastofnunar, sem að okkar mati fela ekki í sér fullnægjandi lögfræðilegan rökstuðning fyrir kröfum stofnunarinnar. Í kafla 4.4 er reifuð viðeigandi efnisniðurstaða úrskurðar yfirskattanefndar nr. 80/2001, en þar komumst við að þeirri niðurstöðu að úrskurðurinn taki ekki á því álitaeftirfarandi sem hér er til umfjöllunar.

Í fimmta og sjötta kafla er farið yfir helstu sjónarmið stjórnsluréttarins, sem að okkar mati geti haft áhrif á niðurstöður þessa máls, þó ekki hafi þótt ástæða að fara nánar yfir þau málefni í þessu minnisblaði.

Í sjöunda kafla tökum við saman niðurstöður okkar, sem í stuttu máli eru þær að innri tekjur lögaðila geta ekki og megi ekki teljast til bókfærðrar veltu sem skattskyldar rekstrartekjur skv. 14. gr. Pfl, að færa megi fyrir því gild rök samkvæmt núgildandi lögum að ekki sé unnt að leggja skattinn á eftir 15. maí hafi hann ekki verið lagður á fyrir þann tíma og að hugsanlega hafi jafnræðisregla, andmælaréttur og rannsóknarregla stjórnsýsluréttarins verið brotin við málsmeðferð.

## **1. Inngangur og afmörkun minnisblaðsins**

Að beiðni Símans hf. (hér eftir nefndur “Síminn”) hafa undirritaðir skoðað heimildir Pósts- og fjarskiptastofnunar til innheimtu rekstrargjalds hjá Símanum skv. Pfl. sbr. 14. gr. laganna.

Beiðnin er til komin vegna kæru Símans, sem er til meðferðar hjá Úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála. Málavextir eru í stuttu máli eftirfarandi. Samkvæmt Pfl. skal Póst- og fjarskiptastofnun leggja svokallað rekstrargjald á fjarskiptafyrirtæki eigi síðar en þann 15. maí vegna undangengis árs. Síminn hefur ekki sætt sig við tülkanir Póst- og fjarskiptastofnunar á gjaldstofni (skattstofni) o.fl., og hefur m.a. mótmælt því að til gjaldstofns teljist (1) öll heildarvelta vegna fjarskiptastarfsemi fyrirtækisins og (2) svokallaðar “innri tekjur”, þ.e. reiknaðar úmyndaðar tekjur á milli deilda innan Símans. Samkvæmt úrskurði yfirskattanefndar nr. 80/2001 teljast heildartekjur Símans af nefndri fjarskiptaþjónustu til stofns til rekstrargjalds og því kominn niðurstaða í fyrra álitafnið, en áhöld eru uppi um það milli Símans og Póst- og fjarskiptastofnunar hvort leiða megi það af niðurstöðu yfirskattanefndar að hún taki einnig til innri tekna Símans. Þá hefur málsmeðferð Póst- og fjarskiptastofnunar verið með þeim hætti að Síminn telur leika vafa á að hún standist lög, þar sem sömu aðferð er ekki beitt við álagningu hjá öllum gjaldendum og að álagning fer fram löngu eftir að lögbundinn frestur rann út. Hér er í fyrsta lagi tekin til skoðunar nefnd 14. grein laganna og gerð grein fyrir túlkun okkar á álagningarheimildum hennar. Því næst er tekið til skoðunar hver staðan er þegar rekstrargjald er ekki lagt á innan þeirra tímamarka sem kveðið er á um í Pfl., hver gjaldstofninn er samkvæmt lögum og hvaða áhrif það hefur ef gjaldstofninn er reiknaður með mismunandi hætti eftir því hvaða gjaldandi á í hlut.

Samhengisins vegna er farið almennum orðum um þau helstu stjórnskipunar- og stjórnsýsluréttarlegu álitafni sem upp koma við úrlausnina, þó ekki sé farið ítarlega ofan í þá þætti málsins hér. Þá er eitt af álitafnunum, sem koma upp varðandi skattlagningarheimild 4. mgr. 14. gr. Pfl., hvaða tekjur teljast rekstrartekjur af fjarskiptastarfsemi en ekki af annars konar starfsemi. Þar getur verið um að ræða ýmsa virðisaukandi starfsemi sem aðili í fjarskiptarekstri getur stundað. Þá skiptir máli hvaða fjarskiptastarfsemi er talin vera “hér á landi”. Þessi álitafni skipta máli við túlkun skattstofnsins en eru ekki skoðuð nánar í þessu minnisblaði.

Minnisblað þetta er unnið fyrir Símann hf. í tengslum við kærsmål það sem er til meðferðar hjá Úrskurðarnefnd Póst- og fjarskiptastofnunar, en er ekki endanlegt og tæmandi lögfræðialit okkar varðandi öll þau álitamál sem reifuð eru í þessu minnisblaði eða málið kunna að varða að öðru leyti.

## **2. Um 14. gr. Pfl.**

### **2.1 Almennt um málsmeðferð og tímafresti skv. Pfl.**

Samkvæmt reglum 14. gr. Pfl. skal rekstrargjald vegna fjarskiptastarfsemi miðast við almanaksárið, þannig að rekstrartekjur gjaldanda af slíkri starfsemi hér á landi skal nema 0,20% af bókfærðri veltu (rekstrartekjum) sem til verða á almanaksárinu. Gjaldandi skal koma upplýsingum um gjaldskylda veltu undangengis almanaksárs til Póst- og fjarskiptastofnunar fyrir 30. apríl ár hvert. Berist Póst- og fjarskiptastofnun ekki upplýsingar, þá má hún áætla veltu gjaldanda, en álagning skal þó fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. Rekstrargjald greiðist með þremur jafnháum greiðslum og eru gjalddagar því þrír, þ.e. 1. júní með eindaga 15. júní, 1. september með eindaga 15. september, og 1. desember með eindaga 15. desember. Stofnunin hefur síðan heimild til að endurákvarða gjaldið ef álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar eru ekki réttar.

Eins og rakið er síðar í þessu minnisblaði, þá fór álagning Póst- og fjarskiptastofnunar vegna ársins 2004 ekki fram fyrr en þann 30. desember 2005, þar sem gjaldanda var gefinn kostur á einum gjalddaga með eindaga þann 17. janúar 2006. Álagning gjaldsins fór því fram eftir lögformlegan frest og eftir að allir lögboðnir gjalddagar voru liðnir.

## **2.2. Nánar um 4. mgr. 14. gr. laga um Póst- og fjarskiptastofnun**

4. mgr. 14. gr.:

”Fjarskiptafyrirtæki skulu árlega greiða Póst- og fjarskiptastofnun rekstrargjald sem nemur 0,20% af bókfærðri veltu og sömuleiðis skulu póstrekendur greiða 0,25% af árlegri veltu til stofnunarinnar. Með bókfærðri veltu er átt við rekstrartekjur sem þessir aðilar hafa af fjarskipta- og póststarfsemi sinni hér á landi. Rekstrargjald skal miða við næsta almanaksár á undan ákvörðun gjaldsins. Tekjur skal telja til bókfærðrar veltu á því ári sem þær verða til”.

Í áðurnefndum úrskurði yfirskattanefndar var því slegið föstu að rekstrargjald skv. þágildandi lögum væri skattur í skilningi stjórnarskrár. Þessi málsgrein núgildandi laga felur í sér skattlagningarheimild og skilgreinir gjaldanda, skatthlutfallið, skattstofninn, skatttímabilið og reglur um á hvaða tímabili tekjur skulu færast.

Fyrsta setning málsgreinarinnar kveður á um að skatturinn nefnist rekstrargjald, skatthlutfallið sé 0,20%, skattstofninn sé bókfærð velta (rekstrartekjur) og að gjaldandi sé fjarskiptafyrirtæki.

Við túlkun þessa ákvæðis reynir á nokkur álitaefni, sem skipta þó misjafnlega miklu máli varðandi það álitaefni sem uppi er í umræddu kærumáli.

### **2.2.1. Gjaldandi**

Tilvísunin til gjaldanda er óljós, þ.e. hún er óbein og hvorki er skilgreint hvað fjarskiptafyrirtæki sé í skilningi laganna, né um það vísað til annarra laga eða reglna. Fjarskiptafyrirtæki er hins vegar skilgreint í lögum nr. 81/2003, um fjarskipti og reglugerð nr. 960/2001 um bókhaldslega og fjárhagslega aðgreiningu í rekstri fjarskiptafyrirtækja þannig að um sé að ræða einstakling eða lögaðila sem hefur almenna heimild eða rekstrarleyfi Póst- og fjarskiptastofnunar til að reka fjarskiptaþjónustu og/eða fjarskiptanet. Þó lagatilvísun þessi sé óglögg, þá veldur hún því ekki að óljóst sé hver gjaldandi er í máli þessu (skilgreining í fjarskiptalögum).

### **2.2.2. Skatthlutfall**

Í því tilviki sem hér er til skoðunar skiptir aðeins annað skatthlutfallið sem nefnt er í greininni máli. Skatthlutfallið er 0,2% og gefur ekki tilefni til álitaefna varðandi túlkun.

### 2.2.3. Skattstofn

Skattstofninn er nefndur bókfærð velta. Það er hins vegar engin þörf á því að gera tilraun til þess að greina hvað í því hugtaki fellst þar sem að það er skilgreint í málsgreininni. Skilgreining skattstofnsins er þannig að hann telst rekstrartekjur af fjarskiptastarfsemi hér á landi, að því er Símann varðar.

Þessi skilgreining er tvíþætt, þ.e. annars vegar rekstrartekjur og hins vegar fjarskiptastarfsemi hér á landi. Hér verður fyrri þátturinn aðeins tekinn til athugunar í samræmi við afmörkun minnisblaðsins. Því verður látið nægja að benda á að skilgreining hugtaksins fjarskiptastarfsemi hefur grundvallar áhrif á útreikning skattstofnsins þar sem að þó félagið geti haft rekstrartekjur falla þær ekki inn í skattstofninn séu þær ekki af fjarskiptastarfsemi.

Hugtakið rekstrartekjur er ekki skilgreint í lögum um Póst- og fjarskiptastofnun en fyrri hluti þess bendir til þess að tekjur af rekstri geti aðeins fallið undir það. Því ættu t.d. skaðabætur, gjafir og aðrar tekjur sem ekki eru af rekstri að falla utan hugtaksins. Í ljósi atvika er ekki ástæða til þess að greina nákvæmlega á milli hvað telst til rekstrar í skilningi laganna.

Það er hins vegar ljóst að viðskeytið “rekstrar” þrengir hugtakið miðað við það sem væri ef aðeins væri vísað til tekna. Tekjur eru ekki skilgreindar í lögnum frekar en rekstrartekjur. Í almennum skattheimildum er hins vegar að finna skilgreiningu á því hvað telst til tekna, þ.e. í lögum nr. 90/2003 um tekjuskatt (tsl). Það er nærtækt að hafa tekjuhugtak þeirra laga til hliðsjónar þegar hugtakið rekstrartekjur er skilgreint í ljósi lítillar réttarframkvæmdar varðandi rekstrargjaldið og þess að um skatt er að ræða. Hins vegar er ljóst að hugtakið sem hér er til skoðunar, þ.e. rekstrartekjur, er þrengra heldur en hið víðtæka tekjuhugtak tsl. þar sem að síðarnefnda hugtakið er ekki bundið við rekstur.

Skilgreining tsl. á tekjum, sbr. 7. gr. laganna er svo:

“hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru”

Í ljósi aðstæðna er óhætt að láta liggja á milli hluta hvaða takmörkun felst í rekstrartekjum miðað við tekjum. Það er hins vegar grundvallaratriði í skilgreiningu á því hvað telst til tekna að um er að ræða verðmæti sem skattaðila hlotnast.

Rétt er að geta þess að skattstofninn er takmarkaður með vísan til landsvæðis, þ.e. aðeins rekstrartekjur af starfsemi á Íslandi falla undir hann. Þessi takmörkun er óljós þar sem erfitt getur verið að skilgreina hvað telst starfsemi á Íslandi. Varla er miðað við það hvar rekstraradili er staðsettur, þá væru allar tekjur af starfsemi á Íslandi. Ef miðað er við hvar viðskiptavinur er staðsettur þá koma upp augljós vandamál, hvað á t.d. við ef Íslendingur notar fjarskiptaþjónustu erlendis, þarf að hlutfalla tekjurnar af honum miðað við það hvenær hann er á Íslandi og hvenær erlendis. Fjölmörg önnur vafaatriði geta komið upp en hér verður látið nægja að vekja athygli á þessu.

Að lokum ber að geta þess að skilgreining skattstofnsins í Pfl. er óvenjuleg miðað við það sem við á í lögum um tekjuskatt. Við ákvörðun skattstofnsins er aðeins tekið tillit til tekna



*gjaldanda, þ.e. gjöld koma ekki til frádráttar við ákvörðun skattstofns. Þetta er verulega frábrugðið ákvörðun skattstofns rekstraraðila samkvæmt tsl. þar sem að þar er tekið tillit til gjalda þannig að skattlagningin fer fram á grunni nettó tekna. Að því er varðar rekstrargjaldið þá fer skattlagning hins vegar fram á grunni brúttó tekna.*

#### 2.2.4. Skatttímabil

*Skilgreining skatttímabilsins veldur ekki miklum vafa. Um er að ræða almanaksárið. Taka má fram að skatttímabil rekstrargjalds gæti því verið annað en t.d. skatttímabil tekjuskatts sama aðila.*

#### 2.2.5. Tekjufærsla

*Kveðið er á um það á hvaða tímabil tekjur rekstraraðila skulu færast. Athygli vekur að í þessum hluta málsgreinarinnar er hugtakið tekjur notað en ekki rekstrartekjur. Þó er verið að vísa til sama atriðis, þ.e. þær tekjur sem rekstraraðilinn hefur frá viðskiptavini vegna fjarskiptarekstrar síns. Þetta atriði skiptir litlu varðandi deiluefnið sem er uppi. Það er hins vegar rétt samhengisins vegna að víkja að því. Miðað er við að tekjur falli undir það tekjutímabilið þegar þær verða til. Þetta er ekki nógu skýrt. Til dæmis er í tsl. miðað við það þegar krafa til tekna myndast en af þessu ákvæði getur verið erfitt að ráða undir hvaða tímabil tekjur falla.*

*Í grundvallaratriðum er um tvo möguleika að ræða við að ákvarða hvenær tekjur verða til. Annars vegar er hægt að miða við uppsöfnun, þ.e. hvenær krafa verður til, og hins vegar við greiðsluna sem slíka, þ.e. þegar fé er mótttekið. Óljóst er hvað á við samkvæmt Pfl.*

*Hér er ekki ástæða til að fara nánar í fræðilegar vangaveltur varðandi þetta en látið nægja að benda á þetta.*

#### 2.2.6. Annað

*Eins og bent hefur verið á eru ýmis vafamál uppi varðandi þýðingu málsgreinarinnar. Almennt verður það að teljast slæmt í ljósi krafna stjórnarskrár til skattlagningarheimilda. Vafaatriðin eru hins vegar tæplega meiri en algengt er um skattlagningarheimildir og væntanlega ekki nægilega mikil til þess að almenn sé hægt að komast að þeirri niðurstöðu að ákvæðið uppfylli ekki kröfur stjórnarskrár. Skal þó skýrt getið að það getur varla talist eðlileg stjórnsýsla að sama stjórnvald veiti eða afnemi rekstrarleyfi, leggi á skatt, ákvarði skattstofninn, innheimti skattinn og nýti svo að öllu leyti þannig innheimtan skatt til eigin rekstrar. Þetta er þó ein af afleiðingum lagabreytinga á Pfl., sem færðu álagningarheimildina til Póst- og fjarskiptastofnunar, en um stjórnskipunarlegt gildi þessa er ekki fjallað hér, nema hvað varðar heimild stofnunarinnar til að ákvarða innri tekjur sem skattstofn skv. Pfl. í ljósi 40. og 77. gr. Stjórnarskrár. Þetta atriði gæti því verið sjálfstætt athugunarefni að stjórnskipunar- og stjórnsýslurétti og í ljósi alþjóðlegra skuldbindinga milliríkjasamninga, þó ekki séu tók á því að fara nánar út í þau atriði í þessu minnisblaði.*

### 2.3. Nánar um 5. mgr. 14. gr. laga um Póst- og fjarskiptastofnun

5. mgr.:

*”Fjarskiptafyrirtæki og póstrekendur skulu skila Póst- og fjarskiptastofnun upplýsingum um gjaldskylda veltu eigi síðar en 30. apríl ár hvert. Berist Póst- og*

*fjarskiptastofnun ekki upplýsingar innan tilskilins tíma er stofnuninni heimilt að áætla veltu viðkomandi aðila”.*

*Ákvæðið er nokkuð skýrt með þeim fyrirvara að líklega á hugtakið “gjaldskyld velta” við bókfærða veltu, þ.e. rekstrartekjur sem gjaldendur hafa af fjarskipta- og póststarfsemi sinni hér á landi, sbr. 4. mgr. Annar skilningur á þessari tilvísan til veltu er hæpinn en þessi ruglingur með hugtök er, eins og alltaf, óheppilegur.*

*Tímamark þess að skila upplýsingum er skýrt en í ákvæðinu er kveðið á um afleiðingar þess að sinna upplýsingaskyldunni ekki. Afleiðingin felst í því að Póst- og fjarskiptastofnun er heimilt að áætla veltu viðkomandi. Þarna er um að ræða heimild stofnunarinnar en ekki skyldu. Væntanlega verður það skilið sem svo að stofnunin geti samþykkt gögn sem berast eftir það tímamark sem grundvöll fyrir álagningu.*

*Tímamarkið markar lok frests, þ.e. gjaldandi getur skilað gögnum hvenær sem er innan frestsins. Það væri t.d. ekkert því til fyrirstöðu að gjaldandi skilaði gögnum í janúar. Hann getur þó beðið með það allt til loka 30. apríl og eftir það vaknar heimild Póst- og fjarskiptastofnunar til þess að áætla rekstrartekjur viðkomandi af póst og fjarskiptastarfsemi.*

*Ekkert er kveðið á um það hvernig stofnunin framkvæmir áætlun sína. Hafa verður stjórnslureglur til hliðsjónar í þeim efnum. Sá tími sem stofnunin hefur til þess að gera áætlun sína takmarkast af 6. mgr. 14. gr.*

## **2.4 Álagningarheimildir skv. 6. mgr. og 10. mgr. 14. gr. laga um Póst og fjarskiptastofnun**

*6. mgr.:*

*”Álagning rekstrargjalds skv. 4. mgr. skal fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. Póst- og fjarskiptastofnun skal gera eftirlitsskyldum aðilum grein fyrir álagningunni með bréfi”.*

*10. mgr.:*

*”Póst- og fjarskiptastofnun er heimilt að ákvarða álagningu rekstrargjalds að nýju fyrir tiltekna aðila reynist álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar ekki réttar”.*

*Ákvæði 6. mgr. kveður á um þau tímamörk sem Póst- og fjarskiptastofnun hefur til þess að framkvæma álagningu. Eins og með tímamörk varðandi skil á upplýsingum um skattstofn þá markar tímamarkið lok frests. Þannig væri t.d. ekkert því til fyrirstöðu að álagning færi fram hvenær sem er fyrir lok frests ef gjaldandi hefur veitt upplýsingar um skattstofninn. Hins vegar tryggir ákvæði 6. mgr., ásamt 5. mgr. 14. gr., að Póst- og fjarskiptastofnun hafi 15 daga hið minnsta til að framkvæma álagningu. Þessi fimmtán daga gluggi á við annars vegar þegar gjaldandi skilar upplýsingum um skattstofn á síðast degi og hins vegar þegar gjaldandi skilar ekki upplýsingum um skattstofn þannig að stofnuninni ber við slíkar aðstæður, samkvæmt skýlausu ákvæði laganna, að áætla hann.*

*Í lögnum er ekki kveðið beinlínis upp úr með það hvað gerist sé farið fram yfir frestinn, þ.e. ef álagning fer fram eftir 15. maí fyrir næstliðið gjaldár. Víða í lögnum er að finna ákvæði í lögnum varðandi tímamörk, s.s. fresti skattstjóra og yfirskattanefndar um afgreiðslu á kærum og erindum, en við höfum ekki fundið ákvæði sem samsvarar jafn afdráttarlausri lagaskyldu til álagningar líkt og í því ákvæði sem hér er til skoðunar. Sé*

niðurstaðna leitað varðandi þýðingu þess að stjórnvald fari yfir viðkomandi tímamörk er varla hægt að komast að skýrri niðurstöðu varðandi það hvaða þýðingu það hefur almennt að stjórnvald brjóti þannig gegn lögum. Dæmi finnast um að það valdi ógildi ákvörðunar og um að það hafi ekki áhrif á ákvörðun, en vandséð eru dæmi sem eru sambærileg því álitaeefni sem hér er uppi. Hér verður látið nægja að vísa til þess sem fram kemur hjá málsaðilum að þessu leiti, enda rétt að á þetta álitaeefni reyni fyrir bærum aðilum.

Rétt er að athuga að þegar rekstrargjald kom upphaflega inn í lög fór um álagningu þess samkvæmt lögum um tekjuskatt og eignarskatt. Því fyrirkomulagi var hins vegar breytt, þar sem tekið var upp núgildandi fyrirkomulag utan þess að álagningin átti að vera fyrir 15. janúar. Því var breytt í núgildandi lögum þannig að 15. maí er lokadagsetning þar sem að talið var nær ómögulegt fyrir gjaldendur að koma nauðsynlegum upplýsingum til skila innan 15 daga eftir að rekstrarári lauk. Í ljósi þessarar þróunar laganna er lítil stoð í því að byggja skilning á þessum hluta þeirra á lögum um tekjuskatt vegna þess að lögnum var beinlínis breytt til þess að lög um tekjuskatt ættu ekki við að því er þetta varðar.

Til þess að reyna að skýra hvaða áhrif það hefur að stjórnvaldið fari yfir þau tímamörk sem því er sett er hins vegar að finna nokkra stoð í þeim sjálfum. Það er athyglisvert að í 10. mgr. 14. gr. er að finna ákvæði um heimildir Póst- og fjarskiptastofnunar eftir að tímamarkinu er náð, en það er orðrétt tekið upp í upphafi þessa kafla. Það reynir þó ekki á þetta ákvæði í því máli sem uppi er, enda fór engin álagning fram innan lögmaeltra tímamarka. Hins vegar varpar það ákveðnu ljósi á það hvernig skilja ber reglur laganna. Ákvæðið er í ætt við reglur sem finna má í VI. kafla stjórnsýslulaga nr. 37/1993 (stjórnsýslulög). Í ljósi þess að um skattheimildir er að ræða og krafna sem til þeirra eru gerðar í stjórnarskrá er hæpið að íþyngjandi ákvarðanir teljist heimilar án sérstakrar lagaheimildar, þ.e. almennar reglur stjórnsýsluréttar duga varla. Í þessu ljósi virðist ákvæði 10. mgr. vera sett, þ.e. til þess að veita stofnuninni heimild til endurákvörðunar álagningu í nánar greindum tilfellum. Hefði þetta ákvæði ekki verið sett í löginn þá léki vafi á því að stofnuninni teldist þetta heimilt, sérstaklega ef um íþyngjandi ákvörðun væri að ræða.

Ákvæðið vekur jafnframt spurningar um það hvort það sé tæmandi varðandi þær heimildir sem stjórnvaldið hefur eftir að 15. maí á hverju ári er liðinn. Það er ekki hægt að kveða upp úr varðandi það með vissu.

Eftir stendur að 6. mgr. 14. gr. laganna kveður skýrt á um það að álagningu skuli lokið fyrir 15. maí og í 7. mgr. 14. gr. eru tilteknir ákveðnir þrír gjalddagar (1. júní, 1. september og 1. desember). Talin hefur verið ástæða eða nauðsyn til þess að setja sérstaka heimild inn í löginn til þess að hægt sé að hrófla við álagningu eftir að álagning á sér stað þann 15. maí. Þetta bendir óneitanlega til þess að eftir að tímamarkinu er náð þá sé heimild stjórnvaldsins til álagningar ekki lengur fyrir hendi og það væri í samræmi við skýrt orðalag 6. mgr. 14. gr.

Þrátt fyrir þetta verður ekki litið framhjá fjölda dæma um það að ákveðin formbrot stjórnvalda verða ekki til þess að ákvarðanir ógildist. Þá verður að hafa í huga að kröfur stjórnarskrár til skattheimilda og takmark við framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda virkar í báðar áttir, þ.e. stjórnvald er framkvæmdaraðili en á hvorki að hafa heimild til að setja á skatt né leggja hann niður. Stjórnvaldi er óheimilt að breyta skatti nema samkvæmt lagaheimild. Póst- og fjarskiptastofnun verður því almennt ekki talin hafa heimild til að leggja gjaldið ekki á. Spurningin um áhrif þess að stjórnvaldið brjóti gegn

*lögunum með þessum hætti ræðst að miklu leiti af því hver eigi að bera hallann af þessu broti stjórnvaldsins.*

*Ef það á að komast að nákvæmari niðurstöðu varðandi áhrif þess að álagning fari fram eftir að tímamarkið er liðið, þá er nauðsynlegt að rannsaka vel önnur lagaákvæði og niðurstöður dómstóla í svipuðum efnum. Þangað til verður ekki komist að annarri niðurstöðu en að orðalag laganna bendi til þess að ekki sé heimild til að leggja á skattinn eftir téð tímamark.*

### **3. Nánar um tímamark álagningar**

*Eins og fram hefur komið þá er deilt um áhrif þess að álagning fari ekki fram í síðasta lagi 15. maí eins og kveðið er á um að skuli gert samkvæmt 6. mgr. 14. gr. Pfl. Rétt er að víkja að röksemdum stofnunarinnar fyrir því að of sein álagning valdi því ekki að hún ógildist.*

#### **3.1. Álagningarbréf Póst- og fjarskiptastofnunar þann 30. desember 2005**

*Í fyrsta lagi kemur fram í álagningarbréfi Póst- og fjarskiptastofnunar þann 30. desember 2005 að stofnunin telji afsakanlega töf ekki valda ógildi ákvörðunarinnar og telur með vísan til orðalags lagaákvæðanna að álagning sé heimil allt til loka árs þar sem að hún eigi að fara fram vegna næstliðins almanaksárs.*

*Þessi röksemdafærsla er tvíþætt. Að því er varðar fyrri hlutann, þ.e. að töfin sé afsakanleg þá virðist stofnunin álíta sem svo að fyrst töf sé afsakanleg þá sé ákvörðun ekki ógildanleg. Sú afstaða verður varla skilin öðruvísi en svo að óafsakanleg töf valdi ógildi ákvörðunar. Stofnunin skýrir ekki af hverju töfin er talin afsakanleg en í ljósi þeirra samskipta sem liggja fyrir í málinu verður varla um það deilt að töfin er fyrst og fremst til komin vegna seinangangs stofnunarinnar. Hér verður ekki lagt mat á það hvort sá seinangangur (og þá eftir atvikum mikill seinangangur) geti talast afsakanlegur eða ekki. Hins vegar er rétt að taka afstöðu með vísan til þeirra laga sem um málið gilda. Eins og fram kom í fyrsta kafla minnisblads þessa þá ber gjaldanda að skila gögnum fyrir lok apríl ár hvert. Hallan af því að gera það ekki ber gjaldandi þar sem heimild Póst- og fjarskiptastofnunar vaknar þá til að áætla skattstofninn. Eftir það hefur Póst- og fjarskiptastofnun 15 daga til þess að klára álagningu. Frá og með 1. maí ár hvert getur gjaldandi því ekki valdið því að álagning tejjist þar sem að stofnunin hefur bæði allar þær lagaheimildir sem hún þarf til þess að klára álagningu sem og lagaskyldu til þess.. Það hvort töf sé afsakanleg hefur því ekkert með gjaldanda að gera heldur eingöngu stofnunina. Í því tilfelli sem deilt er um liggur ekkert fyrir um neitt það sem ætti að geta valdið því að álagning fór ekki fram, eins og t.d. rafmagnsleysi, bilanir í tölvukerfum, náttúruhamfarir eða eitthvað álíka sem gæti valdið því að stofnuninni væri ekki um að kenna að sinna ekki skyldum sínum. Því verður ekki komist að annarri niðurstöðu en að töfin hafi ekki með nokkrum hætti verið afsakanleg. Því mætti halda fram að samkvæmt afstöðu stofnunarinnar sjálfrar verði ákvörðunin ógildanleg.*

*Að því er varðar þau rök stofnunarinnar að afsakanleg töf valdi ekki ógildi ákvörðunar fyrr en eftir að viðkomandi ári lýkur þá verður ekki séð að fótur sé fyrir þeim rökum. Það er ekkert um það að finna í lögunum að fara megi fram yfir annað tímamarkið en ekki hitt, og þá eru engin ákvæði verða lok þess árs sem álagning fer fram vegna undangengins árs. Þvert á móti, ef það er rétt að það megi yfir höfuð fara yfir 15. maí tímamarkið virðist ekkert því til fyrirstöðu að álagningu fyrir gjaldárið 2004 megi gera*

árið 2006 eða síðar. Enga útskýringu er að finna á þessari afstöðu stofnunarinnar en hún er órökrétt.

### **3.2. Rökstuðningur Póst og fjarskiptastofnunar frá 20. febrúar 2006**

Í öðru lagi kemur fram í rökstuðningi Póst- og fjarskiptastofnunar frá 20. febrúar 2006 vegna stjórnarsýslukæru Símans tilvísun til stjórnarskrár og þess að stjórnvaldi sé óheimilt að leggja ekki á skatt sem því ber, jafnframt er óljós tilvísun til þess að túlkun reglna sem um er deilt fari fram fyrir æðra stjórnvaldi eða dómstólum.

Eins og fram kemur í minnisblaði þessu eru undirritaðir sammála því að stjórnvaldi er ekki heimilt að leggja ekki á skatta sem því er falið að gera samkvæmt lögum. Sú afstaða stofnunarinnar að þetta valdi því að réttan skatt verði þó alltaf að leggja á gjaldanda þrátt fyrir brot stofnunarinnar gegn lögbundinni skyldu sinni stenst þó ekki skoðun. Til eru dæmi um það að skattar verði ekki lagðir á ef frestir til þess eru liðnir sbr. t.d. niðurstöður sem vísað er í af Símanum í fyrirbyggjandi gögnum. Niðurstaðan verður augljóslega ekki sjálfkrafa sú að tímafrestir skipti engu máli. Það er um lög sett af Alþingi að ræða, og ekki hægt að halda því fram að brot stjórnvalda gegn málsmeðferðarreglum hafi engar afleiðingar. Spurningin er annars vegar hver eigi að bera hallann af broti stofnunarinnar og hins vegar hvort stofnunin hafi yfir höfuð einhverja heimild til álagningar eftir að frestur er liðinn. Í ljósi þess sem fram kemur í 10. mgr. 14. gr. má efast um heimildir stofnunarinnar til þess að aðhafast eftir að tímafrestir eru liðnir.

Afstaða stofnunarinnar til túlkunar á reglunum er að okkar mati röng. Stjórnvald getur ekki fyrirt sig ábyrgð á þeim verkefnum sem henni eru falin með því að vísa til þess að æðri stjórnvöld eða dómstólar komi til með að túlka þær reglur sem gildi. Að öðru leiti er ekki ástæða til að fjalla um þessa afstöðu stofnunarinnar.

Í þriðja lagi er vísað til þess að það sé í samræmi við vandaða stjórnarsýslu að hafa farið fram á gögn frá Símanum eftir að fresti til að skila þeim lauk, í því sambandi er vísað til 1. mgr. 96. gr. tsl. til hliðsjónar. Eins og fram kemur áður þá bar Símanum að skila gögnum fyrir lok frests, afleiðingin af því að sinna þeirri skyldu ekki er skilgreind í lögunum, þ.e. heimild stofnunarinnar til áætlunar á skattstofni vaknar. Sem fyrr segir er um heimild að ræða og ekkert því til fyrirstöðu að stofnunin óski eftir gögnunum með þeim hætti sem gert var. Hins vegar veitti stofnunin frest til skila þeirra eftir að frestur hennar til álagningar var liðinn og það er ekki til marks um jafngóða málsmeðferð og hún vill vera láta. Tilvísun stofnunarinnar til tsl. að því er þetta varðar hefur ekkert gildi. Tekin var ákvörðun um það af löggjafanum að álagning færi ekki eftir tsl.

Í fjórða lagi vísar stofnunin almennt til skattaregla, góðrar trúar Símans og þess hvort hann hafi orðið fyrir skaða. Í sjálfu sér er erfitt að ræða málflutning sem þennan í þessu samhengi. Vel má vera að hafa megi ákveðin atriði skattalaga til hliðsjónar en löng umfjöllun stofnunarinnar um skoðanir hennar á skattarétti hefur ekkert gildi í málinu og virðist aðallega til þess fallin að sneypa hjá því að skilgreina þær heimildir sem við eiga og er að finna í 14. gr. laga Pfl.

Í fimmta lagi vísar stofnunin aftur til þess að töfin hafi verið afsakanleg og því sé ákvörðun ekki ógildanleg. Vísað er til þess sem segir áður varðandi þennan hluta málflutnings stofnunarinnar.

Í sjötta lagi vísar stofnunin til 93. gr. tsl. sem dæmi um svigrúm í tíma varðandi álagningu. Þessi röksemd stofnunarinnar ætti betur við í málflutningi Símans þar sem að fyrirkomulagið varðandi álagningu er þveröfugt í þeim lagaheimildum sem gilda um deiluefnið. Þar er ekkert svigrúm samkvæmt orðanna hljóðan og löggjafinn tók afstöðu til þess við lagabreytingar að reglur tsl. giltu ekki að þessu leiti.

Í áttunda lagi er vísað til nokkurs fjölda dæma um að tafir og brot gegn tímafrestum af hálfu stjórnvalda valdi ekki ógildanleika ákvarðana þeirra. Dæmin eiga ekki öll við. Hins vegar verður ekki um það deilt að það er fyrir hendi óvissa að þessu leiti þar sem að bæði finnast dæmi um að svona brot valdi ógildi og að þau valdi ekki ógildi.

Í níunda lagi er vísað til þess að Síminn geti ekki haft réttmætar væntingar til þess að engin álagning fari fram. Huglæg afstaða Símans skiptir hinsvegar litlu ef niðurstaðan er sú að eftir 15. maí hafi heimild til álagningar rekstrargjalds ekki verið fyrir hendi.

## 4. Gjaldstofn

### 4.1 Almennt

Skattaðilinn hefur þegar verið skilgreindur í lögnum sbr. umfjöllun í fyrsta kafla minnisblaðsins. Skattstofn hans felst í þeim verðmætum sem honum hlotnast af fjarskiptarekstri. Í þessu felst að um hlýtur að vera að ræða verðmæti sem skattaðilinn, þ.e. Síminn, fær frá viðskiptavinum sem afleiðing af fjarskiptarekstri. Það er grundvallaratriði að til þess að einstaklingur eða lögaðili geti haft tekjur þá þarf honum að hlotnast verðmæti. Það að hlotnast verðmæti getur falist í ýmsu en í rekstri er það alla jafna vegna þess að þjónusta eða vara er seld kaupanda. Um slíkar tekjur getur alla jafna ekki verið að ræða vegna þess að rekstraradili framkvæmi eitthvað án þess að greiðsla frá viðskiptavini komi til, t.d. vegna þess að fé er fært milli deilda hjá skattaðila eða einungis fært af einum bankareikning á annan, flutt er í húsnæði sem hagkvæmara er fyrir rekstur, hagkvæmari tæki eru keypt til rekstrar, einn starfsmaður aðstoðar annan við verk, o.s.frv.

Dæmi eru þó að finna í skattalögum um það að eitthvað sem alla jafna teldist ekki til tekna sé meðhöndlað sem slíkt. Þá er um að ræða ákveðinn skáldskap eða ímyndun ("fiction") sem kveðið er á um í viðkomandi lögum til þess að ímyndaður skattstofn verði til. Sem dæmi um slíkt mætti nefna reglur um reiknað endurgjald og reglur um innri þjónustu aðila í skilningi virðisaukaskattslaga. Slík ákvæði eiga það sammerkt að nauðsynlegt er að kveða á um slíkar ímyndaðar tekjur eða skattstofn í lögum þar sem að þær eru ekki fyrir hendi í raun. Án lagaákvæðanna væri því ekki um neinar tekjur eða skattstofn að ræða í skilningi tekjuhugtaksins.

Engar reglur um ímyndaðar tekjur er að finna í lögum um Póst- og fjarskiptastofnun. Í ljósi þess og að skýrt er tekið fram að rekstrartekjur teljist til skattstofns rekstrargjaldsins er það okkar niðurstaða að í þeim skattstofni geti ekki falist innri hreyfingar hjá skattþegninum (í þessu tilviki Símanum). Það á við hvort sem um er að ræða reiknaðar tekjur deilda eða millifærslu af einum bankareikningi á annan í eigu sama skattaðila, aðstoð undirmanns við yfirmann, aðstoð starfsmanns í einni deild við starfsmann í annarri o.s.frv. svo lengi sem um er að ræða færslur innan þess eins og sama lögaðila, eins og um ræðir í þessu máli. Þá má færa fyrir því sterk rök að það væri andstætt 40. gr. og 77. gr. Stjórnarskrá að láta gjaldstofninn ná til innri tekna Símans, þar sem stofn þeirra er ekki ákvarðaður að lögum heldur samkvæmt ákvörðun stjórnvalds. Það er því okkar niðurstaða að þessi málflutningur Póst- og fjarskiptastofnunarinnar sé rangur.

Í ljósi málflutnings Póst- og fjarskiptastofnunar er, þrátt fyrir ofangreinda niðurstöðu, rétt að gera ítarlegri grein fyrir álitaefninu.

## 4.2 Gjaldstofninn og Stjórnarskrá

Nokkur dómaframkvæmd er til um túlkun 40. og 77. gr. Stjórnarskrár varðandi skattlagningarheimildir. Hér er t.d. rétt að athuga orðalag í Héraðsdómsmálinu nr. E-6590/1993, en þar kemur fram að skattalög eru íþyngjandi fyrir borgarana og að með hliðsjón af því hafi almennt verið talið nauðsynlegt, að skattalög séu ótvíræð, svo og ítarleg eftir því sem nauðsyn kann að reynast, og að löggjafanum beri skylda til að bæta úr óskýrleika í skattalögum en bera hallann af því ella. Þannig verði vafi að öllu jöfnu að skýrast skattþegni til ívilnunar og að orðskýring hlýtur að velta á orðanna hljóðan og almennri málmerkingu.

Rekstrargjald skv. Pfl. má kalla brúttó skattlagningu, eins og staðfest hefur verið í úrskurði yfirskattanefndar, þ.e. hér er um skattlagningu heildartekna að ræða án frádráttar kostnaðar. Það er hins vegar ljóst að þó skattstofninn séu tilgreindur sem heildartekjur rekstraraðilans þá er að okkar mati ekki tæk skýring á reglunni að halda því fram að það eitt leiði til þess að undir stofninn falli svo kallaðar innri tekjur félagsins. Nefndar innri tekjur eru reiknaðar upphæðir innan félagsins gerðar til að auðvelda samkeppnisefirlit með fjarskiptafyrirtækjum. Í 27. gr. laga nr. 81/2003 um fjarskipti segir:

“Kvaðir á fjarskiptafyrirtæki.

Þegar fjarskiptafyrirtæki er talið hafa [umtalsverðan markaðsstyrk]<sup>1)</sup> er Póst- og fjarskiptastofnun heimilt að leggja á það kvaðir um gagnsæi, jafnræði, bókhaldslegan aðskilnað, opinn aðgang að sérstakri netaðstöðu, eftirlit með gjaldskrá og kostnaðarbókhald eins og með þarf í þeim tilgangi að efla virka samkeppni”.

Þá segir í 31. gr. sömu laga:

“Bókhaldslegur aðskilnaður.

Póst- og fjarskiptastofnun getur lagt skyldur á fjarskiptafyrirtæki með [umtalsverðan markaðsstyrk]<sup>1)</sup> um bókhaldslegan aðskilnað milli starfsemi sem tengist samtengingu eða aðgangi og annarrar starfsemi þannig að hægt verði að skipta öllum tekjum og kostnaði niður á rekstrareiningar sem tengja má mismunandi þjónustu. Að auki getur stofnunin krafist þess af fyrirtæki sem rekur bæði fjarskiptanet og fjarskiptaþjónustu að heildsöluverð þess og verð innan fyrirtækisins sé gagnsætt, m.a. til að koma í veg fyrir óréttmætar niðurgreiðslur. Póst- og fjarskiptastofnun getur ákveðið hvaða bókhaldsaðferðir nota skal.

Til að tryggja gagnsæi og jafnræði getur Póst- og fjarskiptastofnun krafist þess að fá afhent bókhaldsgögn, þ.m.t. upplýsingar um tekjur frá þriðja aðila”.

Þá gildir reglugerð nr. 960/2001 um bókhaldslega og fjárhagslega aðgreiningu í rekstri fjarskiptafyrirtækja.

Í ljósi þessa eru reiknaðar svokallaðar innri tekjur hjá Símanum. Sé það viðurkennt að þær innri tekjur falli undir skattstofn félagsins til rekstrargjalds verður jafnframt að viðurkenna að ofangreindar lagagreinar veiti stjórnvaldi heimild til þess að ákveða hvort og hvernig skattstofninn er reiknaður út. Þá verður að viðurkenna að ofangreind

reglugerð stjórn því hvort stofninn er fyrir hendi og hvernig hann er reiknaður út, þ.e. ákvörðun stjórnvalds. Þetta atriði skiptir þeim mun meira máli þar sem rekstrargjaldið flokkast undir sértekjur Póst- og fjarskiptastofnunar og renna þær óskiptar til stofnunarinnar.

Í 40. og 77. gr. stjórnarskrár eru gerðar stífar kröfur til skattlagningarheimilda. Að því er það mál sem hér er til skoðunar varðar þá kveða stjórnarskrárákvæðin á um það að skattlagningarheimildir verði aðeins ákveðnar með lögum, þ.e. lögum settum á Alþingi. Þá er beinlínist tekið fram að bannað er að fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Þessi ákvæði vekja ýmsar spurningar sem ekki er ástæða til þess að fjalla um hér. Það er hins vegar grundvallaratriði varðandi skattlagningu að tilteknar lágmarksheimildir til skattlagningar þurfa að vera í lögum. Ef það er ekki beinlínis kveðið á um krónutölu í lögum þá er almennt talið að lög þurfa a.m.k. að kveða skýrt á um skattstofninn og skatthlutfallið. Sameiginlega ráða þessi tvö atriði almennt niðurstöðunni við útreikning skatts. Ef kröfur stjórnarskrár eiga að hafa einhverja þýðingu verður því að álykta sem svo að í settum lögum frá Alþingi verði a.m.k. að kveða á um skattstofn og skatthlutfall, og því sé framsal valds til ákvörðunar á þessu tvennu til stjórnvalda óheimilt.

Í ljósi alls ofangreinds er það niðurstaða okkar að innri tekjur Símans geti ekki og megi ekki teljast til skattstofnsins þar sem sú niðurstaða verður ekki leidd af lögum og að þær eru ímyndaðar tekjur sem reiknast samkvæmt ákvörðunum stjórnvalds, sem auk þess nýtur skattsins beint.

### **4.3. Nánar um einstaka tilkynningar og ákvarðanir Póst- og fjarskiptastofnunar**

Rétt er þó sem fyrr að víkja að einstökum atriðum í röksemdarfærslu Póst- og fjarskiptastofnunar varðandi afstöðu sína til þess að ímyndaðar tekjur falli undir skattstofn til rekstrargjalds.

Tilkynning Póst- og fjarskiptastofnunar um fyrirhugaða álagningu 14. desember 2005

Í fyrsta lagi vísar stofnunin mikið til samkeppnisreglna varðandi það hvernig skattstofninn er reiknaður út. Að okkar mati getur þessi rökstuðningur ekki skipt máli varðandi úrlausnarefnið. Skattstofninn er skilgreindur í þeim ákvæðum sem fjallað er um í fyrsta kafla þessa minnisblaðs, en ekki að neinu leiti í þeim samkeppnisreglum og almennum sjónarmiðum sem stofnunin vísar til.

Í öðru lagi vísar stofnunin til og byggir niðurstöðu sína að mestu leyti á úrskurði yfirskattanefndar nr. 80/2001. Álitaefnið varðandi þennan úrskurð verður tekið til skoðunar í sérstökum undirkafla í þessu minnisblaði þar sem þessi úrskurður er rauður þráður í gegnum deilu stofnunarinnar við Símann.

Í þriðja lagi vísar umfjöllunin með ýmsum almennum hætti til samkeppnismála, almennra skattheimilda og fjárþarfar stofnunarinnar sjálfar. Í hnotskurn má segja að þessar röksemdir stofnunarinnar hafi lítið með efniságreining þessa máls að gera. Almenn umfjöllun um skattheimildir í stað greiningar á þeirri skattheimild sem verið er að nota skýrir málið ekki að okkar mati. Samkeppnismál og skoðanir stofnunarinnar á eigin fjárþörf verða ekki taldar skipta máli varðandi rökstuðning fyrir því að til rekstrargjalds skuli teljast innri tekjur. Þvert á móti undirstrikar umfjöllun um fjárþörf stofnunarinnar vanhæfi hennar til að ákvarða innri tekjur gjaldanda sem skattstofn til rekstrargjalds og þar með að ákvarða eigin tekjur, sbr. fyrri umfjöllun um Stjórnarskrá.



*Með vísan til umfjöllunar í 5. kafla um jafnræði er rétt að benda á að stofnunin viðurkennir í málinu að þeim lagaákvæðum sem hún er að beita sé beitt með mismunandi hætti eftir því hver á í hlut. Sé mál þannig vaxið, þá er það að okkar mati mjög alvarlegt brot á stjórnsýslulögum.*

Álagning Póst- og fjarskiptastofnunar 30. desember 2005

*Í fjórða lagi telur stofnunin að ekki sé hægt að fallast á það að innri velta teljist ekki til skattstofns til rekstrargjalds með vísan til þess að gögn um veltuna hafa ekki fengist frá Símanum. Þetta er að okkar mati óhaldbær rök í málinu, þar sem ekki verður séð að skil Símans á gögnum til stjórnvalds hafi nokkuð með túlkun á umdeildu lagaákvæði að gera.*

*Í fimmta lagi vísar stofnunin til þess að framkvæmdin hafi verið ágreiningslaus á árum áður auk þess að vísa til eigin túlkunar. Varðandi fyrri framkvæmd er rétt að vísa til orða stofnunarinnar sem tekin eru orðrétt upp í álitserð Garðars Valdimarssonar en þar segir stofnunin:*

*“Landssíminn hefur í gegnum tíðinni verði afar ósáttur við þessa túlkun PFS..”.*

*Stofnuninni hefur því lengi verið fullkunnugt um að framkvæmdin hefur ekki verið ágreiningslaus þó Síminn hafi viljað leysa málið með friðsamlegum hætti. Að því er varðar tilvísun í eigin túlkun þá er sú túlkun mjög á reiki eins og liggur fyrir í málinu þar sem að svo virðist sem mismunandi niðurstaða fáist eftir því hvaða gjaldandi á í hlut.*

*Í sjötta lagi mótmælir stofnunin skilningi Símans á umdeildum úrskurði yfirskattanefndar auk þess að mótmæla niðurstöðu álitserðar Garðars Valdimarssonar varðandi sama mál en þar er um að ræða álitserð sem stofnunin aflaði sjálf. Varðandi þennan lið er rétt að vísa til sérstakrar umfjöllunar í minnisblaði þessu um úrskurð yfirskattanefndar.*

*Í áttunda lagi ítrekar stofnunin að sjónarmið varðandi samkeppnismál og eftirlitshlutverk sitt leiði til þess skilnings að innri tekjur falli undir skattstofn til rekstrargjalds. Þessi sjónarmið eru einnig að okkar mati óhaldbær rök í málinu, þar sem ekki verður séð hvernig þessar skoðanir stjórnvaldsins eiga að hafa áhrif á túlkun hins umdeilda lagaákvæðis Pfl.*

*Í níunda lagi vísar stofnunin með óljósum hætti til brúttó skattlagningar, veltu og innri hreyfinga. Eins og fram kemur í umfjöllun í fyrsta kafla minnisblaðs þessa er vissulega um brúttó skattlagningu að ræða þar sem að ekki er tekið tillit til gjaldaliða. Ekki verður annað séð en að það sé óumdeilt í málinu. Stofnunin virðist hins vegar leggja dýpri skilning í það að ekki sé heimilt að draga gjöld frá tekjum fyrir ákvörðun skattstofns heldur en efni er til. Óljóst er hvaðan stofnunin hefur skilning sinn á heimildum sem þessum. Hins vegar er rétt að ítreka að ekkert er kveðið á um það í 4. mgr. 14. gr. laga um Póst- og fjarskiptastofnun að telja eigi úmyndaðar tekjur til skattstofns. Ekki verður séð að skoðanir og hugleiðingar stofnunarinnar um brúttóskattlagningu, veltu og innri hreyfingar hafi nokkuð gildi að því er efni ákvæðisins varðar.*

Rökstuðningur Póst- og fjarskiptastofnunar 20. febrúar

Í tíunda lagi útrekar stofnunin ýmsar skoðanir sínar, sbr. hér að ofan á því hvernig skilja beri 4. mgr. 14. gr. tsl. Þó verður ekki séð að stofnunin geri tilraun til þess að greina ákvæðið sjálft, sem að okkar mati er undirstaða þess að niðurstaða fáið í túlkun ákvæðisins. Þá notar stofnunin hugtakið velta stöðugt en í lögnum kemur fram að stofninn sé rekstrartekjur af fjarskiptastarfsemi, sbr. það sem fram kemur í fyrsta kafla þessa minnisblaðs. Ekki er ástæða til að víkja frekar að málflutningi stofnunarinnar.

#### 4.4 Úrskurður yfirskattanevndar nr. 80/2001

Meginþungi rökstuðnings Póst- og fjarskiptastofnunar felst í vísan hennar til úrskurðar yfirskattanevndar nr. 80/2001. Hér er ekki efni til þess að greina úrskurðinn með nákvæmum hætti utan lokahluta hans. Í stuttu máli má segja að því hafi verið haldið fram að gjöld ættu að koma til frádráttar frá tekjum við ákvörðun stofns til rekstrargjalds. Þessu var hafnað af yfirskattanevnd. Það er í samræmi við greiningu í fyrsta kafla minnisblaðs þessa á skilgreiningu skattstofns til rekstrargjalds. Póst- og fjarskiptastofnun telur felast í þessum úrskurði að innri tekjur teljist til stofns til álagningar rekstrargjalds og fékk Garðar Valdimarsson, hrl., til að gera álit um það hvort skilningur stofnunarinnar væri réttur. Álit Garðars staðfesti ekki skilning stofnunarinnar, þvert á móti þá komst Garðar að því að nefndur úrskurður yfirskattanevndar tæki ekki beint á því hvort innri tekjur teldust til skattstofnsins.

Þessi afstaða stofnunarinnar byggir á eftirfarandi hluta úrskurðar yfirskattanevndar varðandi þóknun (þá Pósts og síma) vegna sölu frímerkja:

“Af hálfu kæranda er komið fram að P hafi greitt ýmsum söluaðilum frímerkja á árinu 1997, svo sem bóka- og minjagripaverslunum, þóknun vegna þeirra sölu. Einstökum póststöðvum félagsins hafi sömuleiðis verið reiknuð þóknun vegna sölu frímerkja þar sem litið sé á pósthúsin sem söluaðila. Í slíkum tilvikum sé einungis um að ræða innri tekjur og gjöld P sem umdeilanlegt sé hvort sýna eigi í uppgjöri. Þessar innri tekjur póststöðvanna geti þar af leiðandi ekki talist með stofni til rekstrargjalds samkvæmt lögum nr. 147/1996.

Eins og áður hefur komið fram er grunnpóstþjónusta í merkingu 2. gr. laga nr. 142/1996 bundin rekstrarleyfi samkvæmt 11. gr. sömu laga. Söluþóknun, sem póstrekkanda er greidd fyrir sölu á frímerkjum, verður því óhjákvæmilega að teljast tekjur póstrekkandans af grunnpóstþjónustu, þ.e. leyfisbundinni starfsemi hans, sbr. 2. mgr. 9. gr. laga nr. 147/1996, á sama hátt og beinar tekjur af sölu frímerkja. Telst slík þóknun því með stofni til rekstrargjalds. Að þessu athuguðu þykir verða að hafna kröfu kæranda varðandi þetta kæratriði”.

Af málavaxtalýsingum í fyrri hluta úrskurðar er ekki hægt að ráða hvað um er að ræða í þessum lið. Sú lýsing sem fram kemur í þessum niðurstöðulið er besta lýsingin sem á þessum hluta málsins er að finna í úrskurðinum.

Þarna kemur fram að gjaldandi hafi greitt ýmsum söluaðilum, þ.e. þriðju aðilum sem seldu frímerki, þóknunir vegna sölunnar. Þarna er um að ræða hefðbundin gjaldalið í rekstri sem ekki ætti að taka tillit til við ákvörðun skattstofns til rekstrargjalds.

Jafnframt kemur fram að einstökum póststöðvum félagsins hafi sömuleiðis verið reiknuð þóknun vegna sölu frímerkja þar sem litið sé á pósthúsin sem söluaðila. Þarna virðist vera um að ræða innri tekjur, svipaðar þeim sem deilt er um í því máli sem hér er til umfjöllunar. Á þessu atriði byggir Póst- og fjarskiptastofnun niðurstöðu sína.

Vegna þessa verður að skoða þennan lið úrskurðarins sérlega vel. Það virðist vera rétt hjá Póst- og fjarskiptastofnun að þarna sé vikið að innri tekjum, en það er einungis gert sem tilvísun í kröfur kæranda. Annarsstaðar í málinu er hins vegar fjallað um gjöld í rekstri og hvort þau komi til frádráttar tekjum við ákvörðun stofns til rekstrargjalds. Sjálfstæð ummæli yfirskattanefndar varðandi þennan lið taka þó ekki á innri tekjum (reiknuðum eða ímynduðum tekjum) og hvort þær teljast til skattstofns. Niðurstaða og ummæli yfirskattanefndar fjalla því ekkert um reiknaðar tekjur heldur aðeins greiðslur til póstreka, annars vegar í formi þóknana fyrir sölu og hins vegar í formi greiðslu fyrir frímerki. Þetta virðist benda til þess að tekjur gjaldanda hafi verið frá tveimur utanaðkomandi aðilum. Aðeins er talað um greiðslu en ekki reiknaðar tekjur og á því tvennu er verulegur munur.

Í ljósi þessa verður að fallast á niðurstöðu Gardars Valdimarssonar, hrl., að úrskurðurinn tekur ekki beint á því álitaefni sem hér er uppi. Í ljósi þess og umfjöllunar um skattlagningarheimildina í fyrsta kafla verður ekki annað séð en að skilningur Póst- og fjarskiptastofnunar að þessu leiti sé ekki á rökum reistur.

## 5. Jafnræði

Það liggja ekki fyrir gögn um mismunandi meðferð Símans miðað við önnur fjarskiptafyrirtæki að því er varðar ákvörðun skattstofns til rekstrargjalds. Síminn heldur því fram að við álagningu rekstrargjalds hjá samkeppnisadilum sé aðeins miðað við tekjur í hefðbundnum skilningi, en ekki ímyndaðar tekjur, við ákvörðun skattstofns.

Póst- og fjarskiptastofnun mótmælir þessu ekki heldur staðfestir í raun að þetta sé rétt. Í bréfi stofnunarinnar frá 14. desember 2005 kemur fram að hún hyggist “að sjálfsögðu láta sömu túlkun á gjaldstofni til rekstrargjalds ganga yfir öll fjarskiptafyrirtæki” og að ágreiningur sé uppi “um túlkun gjaldstofnsins og óeðlilegt þyki[] að fara út í umfangsmiklar endurákvæðanir á gjaldstofnum annarra fjarskiptafyrirtækja á meðan niðurstaða er ekki fengin í máli þessu”. Loks bendir stofnunin á að heimilt sé að “ákvarða álagningu rekstrargjalds að nýju fyrir tiltekna aðila reynist álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar ekki réttar”.

Af þessu verður, sem fyrr segir, ekki annað ráðið en að stofnunin viðurkenni að öðruvísi sé farið að við ákvörðun á gjaldstofni annarra gjaldenda. Þá viðurkennir stofnunin að það geti gefið tilefni til umfangsmikilla endurákvæðana, þar með virðist ljóst að með umfangsmiklum hætti hefur hallað á Símann við ákvörðun gjaldstofns til rekstrargjalds. Þá virðist stofnunin ekki standa klár á túlkun sinni heldur líta á það deilumál sem er uppi sem prufumál og ef hún geti á endanum staðið á sínu þá sé hægt seinna meir að gera öðrum gjaldendum endurálagningu, það sé hins vegar ekki tímabært.

Í álagningarbréfi Póst- og símamálastofnunar frá 30. desember 2005 eru þessi sjónarmið stofnunarinnar útrekuð og orðrétt segir um þetta atriði:

“Póst- og fjarskiptastofnun hyggst að sjálfsögðu láta sömu túlkun á gjaldstofni til rekstrargjalds ganga yfir öll fjarskiptafyrirtæki. Ágreiningur er uppi um túlkun gjaldstofnsins og óeðlilegt þykir að fara út í umfangsmiklar endurákvæðanir á gjaldstofnu[m] annarra fjarskiptafyrirtækja á meðan niðurstaða er ekki fengin í máli þessu. Póst- og fjarskiptastofnun bendir á að stofnun[inni] er heimilt að ákvarða álagningu rekstrargjalds að nýju fyrir tiltekna aðila reynist álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar ekki réttar”.

Þessi afstaða stofnunarinnar er sú sama og fyrr. Í rökstuðningi Póst- og símamálastofnunar frá 20. febrúar 2006 kemur hins vegar eftirfarandi fram varðandi jafnræðisrök Símans:

“Ljóst er að innri velta er ekki mikil ef nokkur hjá samkeppnisaðilum félagsins. Auk þess þurfa félög að vera deildarskipt með aðskilið bókhald svo unnt sé að skattleggja innri veltu. Síminn hf. hefur ekki sýnt fram á að um sambærileg tilvik sé að ræða. Þá má geta þess að Póst- og fjarskiptastofnun hefur heimild til að ákvarða álagningu rekstrargjalds að nýju fyrir tiltekna aðila reynist álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar ekki réttar.

Póst- og fjarskiptastofnun telur sig ekki hafa brotið gegn jafnræðisreglu í þessu máli”.

Í rökstuðningi fyrir Úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála hefur stofnunin því breytt afstöðu sinni nokkuð að því er varðar jafnræði. Þar kemur í fyrsta sinn fram að stofnunin telji annars vegar að Síminn hafi ekki sýnt fram á að um sambærileg tilvik sé að ræða og hins vegar að stofnunin sjálf telji að ekki sé um sambærileg tilvik að ræða. Af ummælum stofnunarinnar virðist mega ráða að ástæða þessa sé sú að samkeppnisaðilar séu ekki deildarskipt með aðskilið bókhald og því sé ekki hægt að skattleggja innri veltu.

Að okkar mati er erfitt að sjá hvar röksemdir stofnunarinnar fyrir skattlagningu innri tekna liggja og endurspeglast það meðal annars í þessum röksemdum stofnunarinnar. Eins og fram kemur annarsstaðar í rökstuðningi stofnunarinnar eru skattlagningarheimildir á Íslandi jafnan ekki bundnar við það hvernig skattþegnar haga reikningshaldi sínu. Undir það skal tekið og er ekkert í skattlagningarheimild 4. mgr. 14. gr. laga um Póst- og fjarskiptastofnun sem gefur tilefni til þess að ætla að annað gildi þar. Það ætti því engin áhrif að hafa hvernig skipurit gjaldenda eru sett upp og hvernig bókhaldi þeirra er háttað. Sé skattlagningarheimild fyrir innri tekjum á annað borð fyrir hendi, þá verður ekki séð að skattlagningin geti einungis farið fram miðað við hvernig skattaðili hagar bókhaldi sínu. Stofnunin virðist því vera þarna í mótsögn við sjálfa sig.

Þá telur Póst- og fjarskiptastofnunin að sönnunarbyrðin varðandi það hvort jafnræðis sé ekki gætt hvíli á Símanum. Það ber að athuga að um er að ræða trúnaðargögn úr rekstri sem afhent eru Póst- og fjarskiptastofnun og henni ber að gæta þess trúnaðar. Síminn á því ekki að hafa aðgang að gögnum samkeppnisaðila varðandi gjaldskil. Það er hins vegar stofnunin sem á að gæta jafnræðis og í ljósi ummæla hennar verður ekki annað ráðið en að svo hafi ekki verið heldur sé hún að athuga hvernig skattlagningarheimildin virkar með því að beita henni með mismunandi hætti eftir því hvaða gjaldandi á í hlut.

Að okkar mati stenst þessi lagatúlkun og framkvæmd Póst- og fjarskiptastofnunar ekki jafnræðisreglu stjórnarsýslulaga. Það er þó ekki tilgangur þessa minnisblaðs að koma með útarlegan lagarökstuðning fyrir þeirri niðurstöðu. Við tókum þó undir með stofnuninni þegar hún heldur því fram að gjaldandi geti ekki byggt rétt á því að ranglega hafi farið um gjaldheimtu hjá öðrum aðila. Það hefur hins vegar þegar komið fram að túlkun stofnunarinnar á reglum um gjaldstofn stenst ekki, þá hefur það verið staðfest í áliti sem stofnunin óskaði sjálf eftir.

## **6. Andmælaréttur og rannsóknarregla**

Í bréfi Póst- og fjarskiptastofnunar um boðaða álagningu er Símanum veitt færi á að tjá sig um boðunina. Orðalagið þar er óvenjulegt. Stofnunin takmarkar þá hluta boðaðrar álagningar sem hún er tilbúin að taka til skoðunar samkvæmt andmælum Símans við skýringar og gögn um gjaldstofninn með ótvíræðum hætti. Andmælarétturinn á því ekki að taka til lagatúlkunar og þar með virðist stofnunin slá út af borðinu möguleikann á því að Síminn hafi eitthvað við lagatúlkun stofnunarinnar að athuga þrátt fyrir að mikill hluti deiluefnisins liggi augljóslega þar. Það er okkar niðurstaða að þetta sé ámælisverð stjórnsláttur og brjóti gegn skýrum andmælarétti og rannsóknarreglu stjórnsláttulaga. Þetta er sérstaklega ámælisvert í ljósi þess að stofnunin sjálf beitir lagaheimildunum með mismunandi hætti eftir því hver á í hlut og virðist sjálf ekki vera með það á hreinu hvað í þeim felst.

## 7. Niðurstöður og lokaorð

Það er niðurstaða okkar að Póst- og fjarskiptastofnun beri skýlaus lagaskylda til að leggja gjaldið á skattaðila eigi síðar en 15. maí ár hvert, óháð því hvort upplýsingar frá skattaðila liggi fyrir eða ekki. Það er okkar niðurstaða að færa megi fyrir því gild rök samkvæmt núgildandi lögum að í þeim tilvikum sem Póst- og fjarskiptastofnun leggur rekstrargjaldið á skattþegn eftir 15. maí, þá verði ekki unnt að leggja skattinn á eftir það tímamark og virðast rök stofnunarinnar sjálftrar um nauðsyn álagningar fyrir árslok benda til þess að hún álíti lögin fela í sér takmörk að þessu leyti. Erfitt er þó að vísa í fordæmi varðandi þetta vegna sérstöðu ákvæðisins.

Þá er það niðurstaða okkar að rekstrargjald skv. 14. gr. Pfl. telst vera skattur í skilningi stjórnarskrár og að hann leggist á heildartekjur skattaðila, en að innri tekjur lögaðila geti þó ekki talist til skattskyldra rekstrartekna, hvorki samkvæmt ákvæðinu né úrskurði yfirskattanefndar, enda sé það beinlínis ólögmeitt samkvæmt Stjórnarskrá.

Þar sem Póst- og fjarskiptastofnun hefur ekki talið innri eða ímyndaðar tekjur til skattstofns hjá samkeppnisaðilum Símans, þá verður ekki hjá því komist að telja það brot á jafnræðisreglu stjórnsláttulaga að gera það eingöngu hjá Símanum. Þá benda málavextir til þess að andmælaréttur Símans hafi verið brotinn við álagningu gjaldsins og að stofnunin hafi ekki sinnt rannsóknarskyldu sinni í samræmi við kröfur stjórnsláttulaga.

Bent er á að það getur varla talist eðlileg stjórnsláttur að sama stjórnvald veiti eða afnemi rekstrarleyfi, leggi á skatt, ákvarði skattstofninn, innheimti skattinn og nýti svo að öllu leyti þannig innheimtan skatt til eigin rekstrar. Þessi framkvæmd er ein af afleiðingum lagabreytinga, sem færðu álagningarheimildina til Póst- og fjarskiptastofnunar, en um stjórnsláttunarfærlegi gildi þessa er ekki fjallað hér, nema hvað varðar heimild stofnunarinnar til að ákvarða innri tekjur sem skattstofn skv. Pfl. í ljósi 40. og 77. gr. Stjórnarskrár. Þetta atriði gæti því verið sjálfstætt athugunarefni að stjórnsláttunarfær- og stjórnslátturhétti og í ljósi alþjóðlegra skuldbindinga tiltekinna milliríkjasamninga.

Ekki þykir ástæða til þess að hafa fleiri orð hér um málalíbúnað Símans hf. en þess í stað vísast í þau skjöl sem fyrirtækið hefur lagt fyrir nefndina.

## 3.0 Málsástæður PFS.

Þann 20. febrúar 2006 lagði Póst- og fjarskiptastofnun fyrir úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála greinargerð í bréfi þar sem fram koma skilmerkilega þeirra sjónarmið í ágreiningsmáli þessu. Fylgja þeir kaflar úr bréfinu hér á eftir:

## Aðalkrafa – Niðurfelling máls

### Aðdragandi og orsök síðbúinnar álagningar

Síminn hf. heldur því fram í kærri sinni að málavaxtalýsing Póst- og fjarskiptastofnunar í hinni kærðu ákvörðun gefi ekki rétta mynd af málavöxtum og að það væri ekki rétt eins og Póst- og fjarskiptastofnun léti í veðri vaka að ágreiningur á milli aðila hefði valdið töfum á málinu. Fyrst og fremst væri um að ræða vanrækslu stofnunarinnar.

Það er rétt hjá Símanum hf. að fulltrúar félagsins kynntu fulltrúum Póst- og fjarskiptastofnunar á fundi hinn 11. október 2004 þá afstöðu félagsins að stofn til rekstrargjalds hefði ekki verið lagður á lögum samkvæmt og að Síminn hf. hefði ofgreitt rekstrargjald um nokkurt skeið. Þessu var fylgt eftir með bréfi Símans hf. til Póst- og fjarskiptastofnunar, dags. 22. nóvember 2004. Í umræddu bréfi lýsir Síminn þeirri skoðun sinni að stofnunin hefði ofreiknað rekstrargjald á félagið undanfarin ár. Um væri að ræða innri veltu sem ætti ekki að teljast með til gjaldstofns sem og virðisaukaandi starfsemi sem ekki teldist til fjarskiptastarfsemi. Umfjöllun Símans í umræddu bréfi var á mjög almennum nótum og lítt rökstudd. Til að mynda voru ekki nefnd nein dæmi um “virðisaukandi” þjónustu sem ekki ætti að teljast til gjaldstofns. Í niðurlagi bréfsins frá 22. nóvember 2004 kom fram að framkvæmd síðustu ára þyrfti að færa í rétt horf og var þess farið á leit við Póst- og fjarskiptastofnun að hafin yrði sameiginleg vinna aðila sem fyrst þar sem niðurstaða yrði fengin um þau álitæfni sem uppi væru. Þá þyrfti að ákveða hversu langt aftur í tímann rétt væri að leiðrétta meint ofgreitt rekstrargjald.

Ljóst er að í umræddu bréfi felst ekki formleg krafa um endurupptöku álagningar Póst- og fjarskiptastofnunar á rekstrargjaldi Símans hf. fyrir rekstrarárið 2003 eða fyrri ár. Um var að ræða beiðni um að aðilar færu yfir það í sameiningu hvort umrædd sjónarmið Símans gætu átt við rök að styðjast. Á fundi aðila 30. nóvember 2004 kynnti Póst- og fjarskiptastofnun fulltrúum félagsins að stofnunin hygðist fá aðkeyptan sérfræðing til að fara yfir málið. Með bréfi, dags. 9. desember 2004, óskaði Póst- og fjarskiptastofnun eftir því við Garðar Valdimarsson hrl. að hann kannaði tiltekna þætti þessa máls. Álitssgerð Garðars barst Póst- og fjarskiptastofnun 4. ágúst 2005. Á umræddu tímabili var takmarkað sem unnt var að sinna umræddri beiðni Símans. Taka verður fram í þessu sambandi að Póst- og fjarskiptastofnun hefur á engan hátt tekið undir sjónarmið félagsins varðandi meinta ofstöðu rekstrargjalds eða léð máls á endurgreiðslu þess. Auk þess var vinna þessi á frumstigi og ekki farið að ræða nánar tilgreinda þætti í bókhaldi félagsins sem hugsanlega teldust til virðisaukandi þjónustu. Þess má geta að stjórnvöld hafa ekki heimild til að “semja” um skattgreiðslur. Í 40. gr. segir að engan skatt megi á leggja né breyta né **af taka** nema með lögum. Á túlkun skattalagaákvæða verður að reyna fyrir æðra stjórnvaldi eða dómstólum.

Í samræmi við ákvæði 5. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, um Póst- og fjarskiptastofnun, bar Símanum hf. að skila Póst- og fjarskiptastofnun upplýsingum um gjaldskylda veltu fyrir rekstrarárið 2004 eigi síðar en 30. apríl 2005. Í stað þess að beita heimild síðari málsliðar umrædds ákvæðis til að áætla veltu félagsins ákvað Póst- og fjarskiptastofnun að senda félaginu bréf og freista þess þar með að fá lögboðnar upplýsingar frá félaginu. Telja verður að þetta sé í samræmi við meginreglur stjórnvöldaréttarins varðandi meðalhóf, andmælarétt og rannsóknarskyldu, og meginreglu þá sem telja verður að felist í 1. mgr. 96. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignarskatt. Í síðastgreindu ákvæði kemur m.a. fram að komi í ljós fyrir álagningu að framtal eða einstakir liðir þess eða fylgigögn séu ófullnægjandi, óglögg eða tortryggileg eða telji skattstjóri frekari skýringa þörf, skuli hann skora skriflega á framteljanda að bæta úr. Umrætt bréf var dags. 2. maí

2005. Í ljósi framangreinds ágreinings veitti stofnunin félaginu frest til 17. maí 2005 til að skila umræddum upplýsingum. Símanum hf. hefði verið í lófa lagið að skila umræddum upplýsingum fyrir 15. maí 2005 ef félaginu hefði verið svo umhugað um að umrædd álagning rekstrargjalds færi fram nákvæmlega eftir texta laganna. Engu að síður fór félagið fram á aukinn frest til að skila umbeðnum upplýsingum og var hann veittur. Bréf barst svo frá félaginu þann 23. maí 2005, dagsett sama dag.

Í umræddu bréfi Póst- og fjarskiptastofnun til Símans hf., dags. 2. maí 2005, kemur m.a. fram að álagning rekstrargjalds skv. 14. gr. laga nr. 69/2003 skuli fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. Þá kom fram að til þess að álagning gæti farið fram á lögákveðnum tíma væri nauðsynlegt að Póst- og fjarskiptastofnun bærust upplýsingar um veltu tímanlega, auk þess sem farið var fram á afhendingu nánar tiltekinnna gagna. Þá má einnig spyrja sig hvort Síminn hafi skaðast vegna þessar síðubúnu álagningar eða sé almennt í góðri trú með þessa kröfu sína. Þess má geta að umræddu sjónarmiði um niðurfellingu álagningar af þessum sökum var ekki haldið fram í bréfi Símans frá 23. maí 2005.

Eins og fram hefur komið bárust upplýsingar frá Símanum með bréfi, dags. 23. maí 2005. Þær upplýsingar sem þar komu fram voru í anda þeirra sjónarmiða Símans sem lýst var hér að framan og Póst- og fjarskiptastofnun hafði ekki fallist á. Þessar upplýsingar voru í ósamræmi við áralanga framkvæmd álagningar rekstrargjald á félagið. Ljóst var því að kalla þurfti eftir nánar upplýsingum, sundurliðunum og skýringum frá félaginu. Erfiðlega gekk að fá umrædd gögn frá Símanum og fór því svo að Póst- og fjarskiptastofnun boðaði fyrirhugaða álagningu rekstrargjalds á félagið með bréfi, dags. 14. desember 2005. Var þá orðið ljóst að umrædd gögn fengjust ekki með beitingu vægari úrræða og var þess freistað að afla nánari gagna með andmælabréfi félagsins. Með bréfi dags. 28. desember 2005, bárust andmæli Símans við fyrirhugaðri álagningu ásamt nánari gögnum. Póst- og fjarskiptastofnun tók síðan ákvörðun um álagningu rekstrargjalds á Símann hf. fyrir rekstrarárið 2004 þann 30. desember 2005. Stofnunin tók mið af ýmsum skýringum og gögnum sem bárust frá félaginu með bréfinu frá 28. desember. Með bréfi, dags. 25. janúar 2006, barst úrskurðarnefnd um fjarskipta- og póstmál kæra Símans hf. í máli þessu. Þar komu fram frekari skýringar og gögn sem Póst- og fjarskiptastofnun hafði ekki tækifæri til að fjalla um fyrir umrædda álagningu.

Póst- og fjarskiptastofnun ítrekar þá afstöðu sína sem fram kemur í hinni kærðu ákvörðun að tafir þær sem urðu á að leggja umrætt rekstrargjald á Símann hf. séu afsakanlegar og að telja verður að afsakanleg frávík frá umræddum formreglum ein og sér ógildi ekki álagningu rekstrargjaldsins.

### **Leiðbeiningarskylda**

Síminn hf. heldur því fram að á tímabilinu frá 22. nóvember 2004 til loka apríl 2005 hafi hvílt leiðbeiningarskylda á Póst- og fjarskiptastofnun, sbr. 7. gr. stjórnarsýslulaga, um með hvaða hætti upplýsingum ætti að skila um gjaldskylda veltu.

Póst- og fjarskiptastofnun hafnar þessari röksemd Símans. Ljóst er samkvæmt framansögðu að ágreiningur var milli aðila um túlkun skattalagaákvæðis. Stofnunin hefur aldrei tekið undir sjónarmið Símans í þessum efnum. Stofnuninni fannst þó sjálfsagt mál að hlusta á röksemdir félagsins og funda með því um málið. Þá ákvað stofnunin að afla sérfræðiálits um tiltekna þætti ágreiningsins. Eins og fram hefur komið lá það álit ekki fyrir fyrr en í ágúst 2005, auk þess sem það skýrði réttarástandið ekki svo neinu næmi. Einu leiðbeiningarnar sem Póst- og fjarskiptastofnun hefði getað veitt

félaginu væri að haga skilum á upplýsingum um gjaldstofn til rekstrargjalds í samræmi við áralanga athugasemdalausa framkvæmd sem ekki hafði verið hnekkt af þar til bærum aðilum. Ekki er hægt að ætlast til þess að stofnunin leiðbeini Símanum hf. hvernig félagið skuli haga rekstri ágreiningsmála sinna, enda ljóst að félagið er öflugt og hefur aðgang að sérfræðipækkingu. Að þessu virtu verður að telja að stofnuninni hafi ekki borið að leiðbeina Símanum hf. sérstaklega í máli þessu.

Þess má geta að 1. mgr. 7. gr. stjórnýslulaga gerir ráð fyrir að veita beri aðila þær leiðbeiningar sem honum eru nauðsynlegar svo að hann geti gætt hagsmuna sinna á sem bestan hátt. Stjórnvald verður að meta um hvaða þætti máls aðilar þarfnast leiðbeininga, miðað við aðstæður. Í ákvæðinu felst hins vegar ekki skylda til að veita umfangsmikla og sérfræðilega ráðgjöf. Ákvæðið er almennt orðað og væntanlega verður því að telja að töluvert þurfi til að koma svo að vanræksla stjórnvalds á leiðbeiningarskyldu leiði til ógildingar ákvörðunar.

### **Jafnræðisregla**

Síminn hf. heldur því fram að jafnræðis hafi ekki verið gætt milli félagsins og samkeppnisáðila varðandi meðferð innri veltu. Ljóst er að innri velta er ekki mikil ef nokkur hjá samkeppnisáðilum félagsins. Auk þess þurfa félög að vera deildarskipt með aðskilið bókhald svo unnt sé að skattleggja innri veltu. Síminn hf. hefur ekki sýnt fram á að um sambærileg tilvik sé að ræða. Þá má geta þess að Póst- og fjarskiptastofnun hefur heimild til að ákvarða álagningu rekstrargjalds að nýju fyrir tiltekna aðila reynist álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar ekki réttar.

Póst- og fjarskiptastofnun telur sig ekki hafa brotið gegn jafnræðisreglu í þessu máli. Þess má auk þess geta að jafnræðisreglan veitir aðilum almennt ekki tilkall til neins þess sem ekki samrýmist lögum. Hafi efni ákvörðunar t.d. orðið ólögmeitt getur aðili í öðru máli almennt ekki borið fyrir sig þá ákvörðun og krafist sambærilegrar úrlausnar. Hafi stjórnvald t.d. látið hjá líða að beita tiltekinni réttarreglu gagnvart einum aðila vegna hreinna mistaka verður heldur ekki talið að aðilinn eigi almennt rétt á því að stjórnvald haldi áfram að sýna af sér slíkt athafnaleysi.

### **Endurgreiðsla oftekinna skatta og gjalda**

Síminn hf. telur að Póst- og fjarskiptastofnun hafi átt að fara að 1. gr. laga nr. 29/1995, um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda, og endurgreiða Símanum hið ofgreidda rekstrargjald í kjölfar bréfs Símans frá 23. maí 2005. Í því bréfi ítrekaði Síminn að félagið teldi sig hafa ofgreitt rekstrargjald undanfarin ár án þess að það væri rökstutt vandlega eða sundurliðað með nokkrum hætti.

Í umræddri lagagrein kemur fram að stjórnvöldum, sem innheimta skatta og gjöld, beri að endurgreiða það fé sem ofgreitt reynist lögum samkvæmt ásamt vöxtum. Stjórnvöld skulu hafa frumkvæði að slíkum endurgreiðslum þegar þeim verður ljóst að ofgreitt hefur verið. Samkvæmt framansögðu er uppi ágreiningur milli aðila um hvort rekstrargjaldsstofn Símans hf. hafi verið of hátt reiknaður. Póst- og fjarskiptastofnun hefur ekki fallist á sjónarmið Símans hf. í þessu sambandi enda hefur rökstuðningur félagsins verið af skornum skammti, kröfugerð óljós og ekki hefur verið sundurliðað nákvæmlega hvaða liðir hafi verið ofreiknaðir. Hafna verður umræddri kröfu vegna þess að ekki hefur verið leyst úr umræddum ágreiningi og þar að auki er krafan vanreifðuð.

### **Afleiðingar síðbúinnar álagningar**



Síminn tekur fram í kærú sinni að samkvæmt 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, um Póst- og fjarskiptastofnun, skuli álagning rekstrargjalds fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. Almenn lögskýring gæti því leitt til þeirrar niðurstöðu einnar að Póst- og fjarskiptastofnun hefði heimild á tímabilinu frá 30. apríl til 15. maí 2005 til að áætla veltu Símans en útilokað væri að skilja hið afdráttarlausa orðalag með öðrum hætti. Síminn byggði kröfu sína um það að Póst- og fjarskiptastofnun léti málið niður falla á því að lagaheimildir hefðu ekki staðið til þess að leggja á rekstrargjald, eftir að frestur til álagningar rann út 15. maí 2005. Tilvitnað orðalag ofangreinds ákvæðis væri mjög skýrt og afdráttarlaust um hvernig færi með álagningu rekstrargjalds. Póst- og fjarskiptastofnun hefði ekki sinnt lögbundinni skyldu sinni um að leggja rekstrargjald á Símann innan þeirra tímamarka sem stofnuninni væru sett. Lög um Póst- og fjarskiptastofnun væru þögul um það hvernig færi ef stofnunin vanrækti að sinna þessari skyldu. Yrði því ekki komist að annarri niðurstöðu með almennri lögskýringu en að stofnunin hefði fyrirgert rétti sínum til álagningar rekstrargjalds gagnvart Símanum hf. vegna rekstrarársins 2004.

Álagning rekstrargjalds á Símann hf. fyrir rekstrarárið 2004 fór fram þann 30. desember 2005 eins og glögglega hefur verið gerð grein fyrir hér að framan. Póst- og fjarskiptastofnun er sammála því að ákvæði 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 sé orðað með skýrum og afdráttarlausum hætti eins og flest önnur lagaákvæði sem fjalla um fresti, t.d. álagningar- og úrskurðafresti. Hér að framan var rakin ástæða þess að tafir urðu á umræddri álagningu. Það er rétt hjá Símanum að umrædd lög séu þögul um það hvernig fari ef álagning fer fram eftir lögbóðið tímamark. Póst- og fjarskiptastofnun er algjörlega ósammála því sjónarmiði Símans að slíkt leiði eitt og sér og án tillits til málavaxta til ógildingar álagningarinnar eða að stofnunin hafi fyrirgert rétti sínum til umræddrar álagningar. Telja verður að beita verði reglum stjórnásluréttar, lögfestum sem ólögfestum, til að fá úr því skorið hvaða afleiðingar brot á lögfestum frestákvæðum og málshraðareglum hafa í för með sér.

Í kærú sinni reifar kærandi ákvæði 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 og telur að skattlagning eftir umrætt tímamark sé í andstöðu við tilvitnuð ákvæði stjórnarskrár. Í 40. gr. kemur m.a. fram að engan skatt megi á leggja né breyta ná af taka nema með lögum. Samkvæmt þessu ákvæði liggur ljóst fyrir að Póst- og fjarskiptastofnun hefur enga heimild til að fella niður rekstrargjald Símans fyrir rekstrarárið 2004. Þetta er áréttað í 1. mgr. 77. gr. þar sem segir að skattamálum skuli skipað með lögum og að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann. Það er því ljóst samkvæmt tilvitnuðum ákvæðum að Póst- og fjarskiptastofnun bar skylda til að leggja rekstrargjald á Símann eins og stofnunin og gerði, þrátt fyrir að það hafi ekki verið innan tímamarka 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003. Þá er ljóst að stofnunin hefur ekki heimild til að fella niður lögbundinn skatt.

Ákvæði 2. máls. 1. mgr. 77. gr., sem kveður á um að ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann, og 2. mgr. 77. gr., sem leggur bann við afturvirkni skattalaga, komu ný inn í stjórnarskránnu með stjórnskipunarlögum nr. 97/1995. Þeim var annars vegar ætlað að taka af skarið með ákveðnari hætti en orðað var í 40. gr. stjórnarskrárinnar að stjórnvöldum verði ekki framselt vald til skattlagningar í stjórnvaldsfyrirmælum. Hins vegar hafði reglan um bann við afturvirkni skattalaga hvorki áður verið skráð í almennri löggjöf né stjórnarskrá. Markmið 1. mgr. 77. gr. er augljóslega að vernda borgarana fyrir því að löggjafinn framselji skattlagningarvald sitt til stjórnvalda. Nokkur áherslumunur er á 40.

og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar þótt markið þeirra sé í reynd það sama. Líta má svo á að hafi að einhverju marki verið fallist á í lögum eða dómafrankvæmd að stjórnvöldum væri falin ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann, þá brjóti slík tilhögun vafalaust gegn 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Verði skattlagningarvaldið fært til stjórnvalda er hætt við að geðþóttaákvörðanir geti haft áhrif á skattlagningu í stað þess að skattlagning sé reist á hlutlægum grunni.

Að þessu athuguðu er ljóst að umrædd stjórnarskrárákvæði kveða ekki á um hvernig með skuli fara ef tímafrestir eru ekki virtir við skattfrankvæmd. Telja verður hins vegar ágreiningslaust að í máli þessu sé ekki um afturvirkni skattalaga að ræða þar sem atvikin sem réðu skattskyldu samanstóðu af veltu Símans af fjarskiptaþjónustu á árinu 2004. Ljóst var að lagaheimild var fyrir þessum skatti. Þá verður ekki séð að Póst- og fjarskiptastofnun hafi verið framselt skattlagningarvald þar sem skattstofninn er tilgreindur með skýrum hætti í 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, um Póst- og fjarskiptastofnun.

Þess má geta að í 93. gr. laga nr. 90/2003, um tekju- og eignarskatt, er kveðið á um framtals- og álagningarfresti. Í 1. mgr. 93. gr. kemur m.a. fram að í upphafi hvers árs skuli fjármálaráðherra að fengnum tillögum ríkisskattstjóra ákveða með auglýsingu hvenær álagningu skuli vera lokið. Þetta fyrirkomulag var tekið upp með 15. og 16. gr. laga nr. 149/2000 sem breytti lögum nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt. Í athugasemdum í greinargerð með þessum lagabreytingum kom fram að á síðustu árum hefðu verið gerðar breytingar á fyrirkomulagi og vinnubrögðum við skil á skattframtölum. Ný tækni við skattskil, rafræn miðlun upplýsinga og forskráning upplýsinga á framtöl krefðist meiri sveigjanleika í álagningartíma og ýmsum skilafrestum. Hér hefur löggjafinn framselt vald til að ákveða álagningartímamörk til stjórnvalda. Það bendir til þess að ekki hafi verið litið svo á að í því fælist framsal á skattlagningarvaldi. Sérstaklega er bent á að breytingar þessar voru gerðar eftir stjórnarskrárbreytingarnar frá árinu 1995.

Fram kom í kæru Símans að þrátt fyrir nokkuð viðamikla rannsókn í þeirri viðleitni að finna fordæmi um það að stjórnvald sem færi með skattheimtu hefði ekki sinnt þeirri skyldu sinni að áætla skattstofn innan tilskilinna tímamarka virtist sem stjórnslá Póst- og fjarskiptastofnunar í þessu máli væri fordæmalaus. Á hinn bóginn hefði yfirskattanefnd slegið þeirri reglu fastri varðandi endurákvörðanir skattstjóra að færi endurákvörðun ekki fram innan tilskilinna tímamarka væri hún ógildanleg. Sem dæmi um þetta voru nefndir nokkrir úrskurðir yfirskattanefndar. Þessir úrskurðir eiga það allir sammerkt að í þeim reyndi á túlkun 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekjuskatt og eignarskatt, sbr. áður lög nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt.

Ákvæði 1. mgr. 97. gr. hljóðar svo:

Heimild til endurákvörðunar skatts skv. 96. gr. nær til skatts vegna tekna og eigna síðustu sex ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram.

Ákvæði 2. mgr. 97. gr. hljóðar svo:

Hafi skattaðili látið í té í framtali sínu eða fylgigögnum þess fullnægjandi upplýsingar, sem byggja mátti rétta álagningu á, er þó eigi heimilt að endurákvarða honum skatt nema vegna síðustu tveggja ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðun fer fram þótt í ljós komi að álagning hafi verið of lág.

Meginreglan er sú að heimild til endurákvörðunar skatts nær til skatts vegna tekna síðustu 6 ára sem næst eru á undan því ári þegar endurákvörðunin fer fram, sbr. 1. mgr.

97. gr. laganna. Undantekningarreglu er að finna í 2. mgr. 97. gr. og hefur hún verið nefnt 2 ára- reglan. Í greinargerð með frumvarpi sem varð að lögum nr. 40/1978, um tekju- og eignarskatt (síðar lög nr. 75/1981), segir um 2. mgr. 97. gr. að þar gæfi að líta það nýmæli að frestur til endurupptöku væri stytur ef ástæðan fyrir henni væri ófullnægjandi skoðun skattstjóra á framtali eða fylgigögnum þess en ekki ófullnægjandi upplýsingar skattaðila (Alþt. A 1977, s. 2552). Þar sem 2. mgr. 97. gr. er undantekningarregla ber að skýra hana þröngt. Þess má geta að umrædd 2 ára-regla á ekki við um virðisaukaskatt og er því ávallt hægt að endurákværða slíkan skatt 6 ár aftur í tímann.

Í 97. gr. laga um tekju- og eignarskatt er að finna ákvæði sem takmarkar heimildir skattstjóra til endurákvörðunar álagningar opinberra gjalda. Með þessum reglum er stefnt að því að tryggja réttaröryggi borgaranna. Þá auðvelda reglurnar skattaðilum að láta í té sönnunargögn og eru í samræmi við þá meginreglu sem kemur fram í 1. mgr. 20. bókhaldslaga nr. 145/1994, að geyma skuli bókhaldsgögn í sjö ár frá lokum reikningsárs. Svipuð rök liggja hér að baki og almennt eiga við um fyrningu skulda og annarra kröfuréttinda. Um rök að baki reglum um fyrningu má t.d. benda á Ólaf Lárusson, Kaflar úr kröfurétti, 1965, bls. 70. Þar segir að fyrning sé það, er réttindi falla niður eða missa réttarvernd sína, að meira eða minna leyti, fyrir það, að þeirra er eigi neytt í tiltekinn tíma og eigi gerðar aðrar ráðstafanir um þau, sem að lögum geta varnað því, að þau fyrnist. Fyrning verður ætíð að styðjast við skýra lagaheimild.

Rökin fyrir fyrningu kröfuréttinda eru aðallega tvöskónar. Annars vegar spara fyrningareglur dómstólum að dæma um tilvist gamalla og óvissra krafna. Hins vegar eru fyrningarreglur mótaðar af tilliti til skuldara. Fyrning hvetur kröfuhafa til að halda kröfu sinni fram innan eðlilegs tíma og sparar því skuldara að geyma kvittanir von úr viti og önnur sönnunargögn um kröfunu. Það getur verið mjög tilfinnanlegt fyrir skuldara af hægt er eftir langan tíma, jafnvel marga áratugi, að innheimta skuld sem hann hefur aldrei verið krafinn um. Skuldari kann að vera búinn að gleyma skuldinni og hagað fjárráðstöfunum sínum eins og hún væri ekki til.

Af þessu er ljóst að reglur 97. gr. laga nr. 90/2003, um tekju- og eignarskatt (sbr. áður 97. gr. laga nr. 75/1981), geta ekki talist fordæmisgefandi í máli þessu. Í fyrsta lagi vegna fyrningarígildis reglnanna en ljóst er að sjónarmið þau sem búa að baki fyrningarreglum eiga alls ekki við í máli þessu. Í öðru lagi vegna þess að í reglum þessum er talað um 6 ára frest að meginstefnu til og 2 ára frest sem undantekningarreglu. Tafir í kærumáli því sem hér er til umfjöllunar eru hins vegar innan ársins 2005.

Það er meginregla í stjórnslururáttum að tafir á afgreiðslu mála eða brot á lagaákvæðum um fresti valdi almennt ekki einar saman ógildi ákvörðunar innan stjórnslunnar. Skoða þarf t.d. hvort tafirnar leiði til þess að niðurstaða stjórnvalda verði ótraustari en ella þannig að borgurunum sé til óhags. Hér að neðan verða reifaðir nokkrir dómur Hæstaréttar, álit umboðsmanns Alþingis og úrlausn yfirskattanefndar sem renna stöðum undir þessa meginreglu.

**Hrd. 1949:228.** Í dóminum sagði m.a.: „... þar sem skattyfirvöld þykja ekki hafa vangeymt svo réttar ríkissjóðs, að varða eigi niðurfalli skattskyldu, þá ber að staðfesta úrskurð fógeta.”

**Hrd. 1945:22.** Fram kom að húsaleigunefnd Reykjavíkur hefði dregið aðgerðir í máli en hefði þó með því ekki fyrirgert rétti sínum til að fá áfrýjanda skyldaðan til að rýma íbúð nokkra. Þar sem aðgerðum nefndarinnar hefði verið beitt svo seint þótti útburður ekki

eiga að fara fram fyrr en næsta almenna flutningsdag. Dómur þessi bendir til þess að tafir á afgreiðslu mála geti haft önnur réttaráhrif en ógildingu ákvörðunar.

**SUA 465/1991.** Umboðsmaður tók fram að skv. lögum um tekju- og eignarskatt bæri ríkisskattanevnd (nú yfirskattanevnd) að úrskurða kærur innan 6 mánaða frá því að þær bærust nefndinni. Nefndin hafði lagt úrskurð sinn á kærðu A rúmum 18 mánuðum eftir að hún barst nefndinni. Tók umboðsmaður fram að hætt væri við að erfitt kynni að vera af ýmsum afsakanlegum ástæðum að fylgja þeim tímamörkum nákvæmlega, enda þótt lagaskyldan væri ótvíræð. Umboðsmaður átalði þann langa drátt sem hefði orðið hjá nefndinni á því að úrskurða umrædda kærðu.

**SUA 497/1991.** Kvartað var yfir því að umhverfissráðuneytið hefði ekki kveðið upp úrskurð um gildi byggingarleyfis fyrir bílageymsluhúsi innan þriggja mánaða þrátt fyrir að það hefði verið lögskipaður úrskurðarfrestur. Umboðsmaður taldi að eðlilegt hefði verið að nokkur bið yrði á afgreiðslu málsins þar sem það hefði verið þýðingarmikið og ráðuneytið hefði nýlega tekið við þessum málaflokki. Það hefði hins vegar ekki réttlætt það að úrskurður í málinu hefði ekki gengið fyrr en 127 dagar voru liðnir frá því að lögmæltum fresti til afgreiðslu málsins hefði lokið. Hér hefði verið um að ræða mál sem bæði kærundur og handhafi byggingarleyfis hefðu haft verulega fjárhagslega hagsmuni af að lokið yrði sem fyrst.

**SUA 576/1992.** A og B kvörtuðu yfir meðferð skattfyrivalda á umsókn um að þeim yrðu ákvarðaðar eftirstöðvar námsfrádráttar. Höfðu þau sett umrædda beiðni fram í skattframtali sínu árið 1986 og ítrekað beiðnina í skattframtölum árin 1987-1991. Úrlausn skattstjóra lá loks fyrir í nóvember 1991 og voru þá 5 ár og 8 mánuðir liðnir frá móttöku skattstjóra á hinu upprunalega erindi. Ekki komu aðrar skýringar fram á þessum drætti en að mikill fjöldi mála hefði verið til meðferðar á sama tíma og að gögn hefðu misfarist í skjalasafni.

Umboðsmaður tók fram að í lögum nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, væri að finna fyrirmæli um fresti, sem skattstjórum væru settir til afgreiðslu mála. Þannig væri mælt fyrir um í 98. gr. laganna að álagningu skattstjóra á skattaðila skyldi lokið eigi síðar en 30. júní ár hvert. Ennfremur væri að finna fyrirmæli í 99. gr. um fresti skattstjóra til afgreiðslu á málum sem til þeirra væri skotið (2 mánuðir). Af hálfu skattstjórans í Reykjavík hefði ekki verið tekin ákvörðun í umræddu máli fyrr en lögmæltir frestir til þess hefðu löngu verið liðnir. Hefðu ekki komið fram viðhlítandi skýringar á þeim drætti og yrði að átelja meðferð málsins að þessu leyti. Umboðsmaður beindi þeim tilmælum til skattstjóra að gerðar yrðu nauðsynlegar ráðstafanir til að koma í veg fyrir að slíkur dráttur yrði á afgreiðslu mála.

**SUA 1693/1996.** Í málinu var m.a. fjallað um tafir sem urðu hjá skattstjóra á afgreiðslu virðisaukaskattsskýrslu. Um kærðu var að ræða þar sem lögbundinn úrskurðarfrestur skattstjóra var 2 mánuðir. Úrskurður skattstjóra var kveðinn upp rúmum 33 mánuðum eftir lögbundinn úrskurðarfrest. Niðurstaða umboðsmanns var á þá leið að við afgreiðslu á virðisaukaskattsskýrslu A ehf. og skattframtali félagsins hefði skattstjóri ekki gætt nægilega vel ákvæða 29. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, og 99. gr. laga nr. 75/1981, um tekju- og eignarskatt, sem settu skattstjórum tiltekna fresti til að leggja úrskurði á kærur. Kvörtunin varðaði ekki gildi umræddra skattákvæðana.

**SUA 1859/1996.** A kvartaði yfir seinangangi skattstjóra og yfirskattanevndar við afgreiðslu máls. Varðandi þátt skattstjóra taldi umboðsmaður að dráttur hefði orðið á afgreiðslu málsins sem farið hefði gegn 1. mgr. 9. gr. stjórnslulaga. Ekki hefði verið um umfangsmikið mál að ræða og skýringar skattstjóra óljósar. Frá því að kærðu A á

endurálagningu skattstjóra hefði borist skattstjóra hefðu liðið 13 mánuðir þar til úrskurður hafi verið kveðinn upp, en skattstjóri hefði verið bundinn við lögmæltan 2 mánaða frest, sbr. 1. mgr. 99. gr. laga nr. 75/1981. Umboðsmaður tók fram að óheimilt væri að forgangsraða verkefnum, þannig að ákveðnum embættisverkum væri ýtt til hliðar vegna annarra viðfangsefna, með þeim afleiðingum að farið væri á svig við almennar málshraðareglur og lögmæltu fresti. Niðurstaða umboðsmanns var að dráttur skattstjóra á afgreiðslu á máli A væri andstæður lögum.

Hins vegar féllst umboðsmaður ekki á að afgreiðslutafir leiddu til þess að ómerkja bæri ákvarðanir skattstjóra og gjaldahækkanir sem af þeim leiddi. Vísaði umboðsmaður til úrlausna í Hrd. 1948:179 og í dómi héraðsdóms Reykjavíkur frá 18. nóvember 1994, um það að það leiddi ekki til ómerkingar á endurákvörðun skattstjóra þótt ekki hefði verið gætt fresta til að úrskurða í kærumáli, skv. 99. gr. laga nr. 75/1981.

Umboðsmaður taldi því að seinangangur í endurákvörðun í máli A leiddi ekki til ómerkingar á ákvörðunum skattstjóra. Hins vegar tók umboðsmaður fram, að brot gegn lögmæltum frestum gætu varðað viðurlögum sem brot í stjórnsýslu og gætu hugsanlega bakað ríkinu fébótaábyrgð.

Yfirsattanefnd lagði úrskurð á kæru A tæplega 10 mánuðum eftir að lögmæltur frestur hafi runnið út og komu ekki fram skýringar á því hvers vegna meðferð á máli A hafi tekið lengri tíma en meðferð mála almenn. Niðurstaða umboðsmanns var á þá leið, að um verulegan afgreiðsludrátt hefði verið að ræða, sem þó leiddi ekki til ónýtis úrskurðarins.

**YSKN 144/2003.** Fjallað var um áhrif dráttar sem varð á afgreiðslu málsins af hendi skattstjóra. Fram kom í úrskurði yfirsattanefndar að samkvæmt dóma- og úrskurðarframkvæmd hafi brot stjórnvalda gegn almennum málshraðareglum almennt ekki verið talin leiða til þess ein sér að ómerkja beri viðkomandi ákvarðanir, sbr. m.a. Hrd. 1948:179, Hrd. 1997:385, Hrd. 1998:1094 og Hrd. 1998:3781.

**Hrd. 1998:3781.** Héraðsdómur taldi, að almennt yllu tafir á afgreiðslu mála hjá skattyfirvöldum ekki ógildi þeirra, þótt frá því gætu verið undantekningar. Dómurinn taldi, að þrátt fyrir að farið hefði verið fram yfir þá lögmæltu fresti, sem grein hefði verið gerð fyrir í málinu, leiddi það ekki til ómerkingar á úrskurði yfirsattanefndar.

Hæstiréttur komst að þeirri niðurstöðu að óhóflegar tafir á meðferð máls áfrýjanda hjá skattyfirvöldum yllu því ekki einar saman, að ómerkja bæri árangur meðferðarinnar. Yrði ekki séð, að þær hefðu leitt til þess, að endanleg niðurstaða yrði ótraustari en ella, þannig að áfrýjanda væri til óhags.

Samkvæmt ofangreindu er ljóst að brot á frestákvæðum laga varðandi úrskurðarfresti í kærumálum og endurákvæðanir áður álagðra skatta hafa ekki ein sér í för með sér ógildi ákvörðunar. Þyrfti þá væntanlega eitthvað fleira að koma til sem leitt getur til ógildis ákvörðunar. Ef brot á frestákvæðum varðandi endurákvörðunar skatta leiðir ekki til ógildis ákvörðunar verður að telja að brot á frestákvæðum varðandi upprunalega álagningu geri það ekki heldur. Telja verður að tafir á endurákvörðunum skatta séu mun tilfinnanlegri en frestir á upprunalegri álagningu skatta. Endurákvæðanir eru yfirleitt framkvæmdar nokkrum mánuðum eða jafnvel árum eftir upprunalega álagningu og geta komið gjaldendum illilega á óvörum. Það á síður við um tafir á álagningu innan ársins.

Hefur þetta einnig með réttmætar væntingar aðila að gera. Telja verður t.d. að Símanum hf. hafi mátt vera ljóst að rekstrargjald yrði lagt á félagið fyrir rekstrarárið 2004 í ljósi þess ágreinings sem var um gjaldstofninn.

Þá kemur fram í framangreindum úrlausnum að ýmis atriði geta leitt til þess að um afsakanlegan drátt geti verið að ræða þegar stjórnvald fari fram yfir lögbundna fresti, sbr. t.d. orðalagið í SUA 465/1991: „... erfitt kynni að vera af ýmsum afsakanlegum

ástæðum að fylgja þeim tímamörkum nákvæmlega, enda þótt lagaskyldan væri ótvíræð.”  
*Einnig má geta orðalagsins í SUA 497/1991: „... eðlilegt hefði verið að nokkur bið yrði á afgreiðslu málsins þar sem það hefði verið þýðingarmikið ...”*

*Þá má geta þess orðalags sem fram kemur í Hrd. 1998:3781 að „... yrði ekki séð, að þær (tafírnar) hefðu leitt til þess, að endanleg niðurstaða yrði ótraustari en ella, þannig að áfrýjanda væri til óhags.” Síminn hf. hefur ekki sýnt fram á að umræddar tafír hafi leitt til þess að niðurstaða umræddrar álagningar hafi orðið ótraustari en ella, félaginu til óhags. Þvert á móti verður að telja að málið hafi verið rannsakað betur en ella og að félaginu hafi verið veittur andmælaréttur við fyrirhugaða álagningu Póst- og fjarskiptastofnunar, sem telja verður að hafi leitt til traustari niðurstöðu en ella.*

*Þá er þess getið í SUA 497/1991 að tafír geti verið sérstaklega bagalegar fyrir borgarana þegar mál eru þannig vaxin að verulegir fjárhagslegir hagsmunir borgaranna kalli á að málum sé lokið sem fyrst. Ekki verður séð að Síminn hafi skaðast fjárhagslega á þessum drætti. Þvert á móti verður að telja að félagið hafi sparað sér fjármuni vegna þessa.*

**Varakrafa – Ákvörðun Póst- og fjarskiptastofnunar felld úr gildi og álagning miðuð við skil Símans hf. á stofni til rekstrargjalds frá 23. maí 2005.**

### **Innri velta**

*Síminn telur í kærnu sinni að einföld orðskýring á orðunum „bókfærð velta” í 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 leiði til þeirrar niðurstöðu að átt sé við þær rekstrartekjur sem færðar eru til bókar í ársreikningi félagsins. Einungis væri heimilt að færa ytri tekjur til bókar í ársreikningi og að sama skapi andstætt öllum reikningsskilavenjum að bæta innri tekjum við enda væru þá tekjur tvítaldar. Tekjur félags eða bókfærð velta væri fyrst og fremst sala vöru og þjónustu til þriðja aðila. Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum væri óheimilt að telja innri viðskipti til tekna. Mjög strangar reglur gilda um innlausn tekna og þurfi að uppfylla nokkur skilyrði til að innlausn sé heimil. Varkárnisreglan væri ríkjandi við skoðun á því hvort innleysa mætti tekjur. Innri viðskipti væru aldrei sýnd í ársreikningum félags. Ef innri viðskipti væru talin með í gjaldstofni væri augljóslega um tvískattlagningu að ræða, en það væri grundvallarregla við skattlagningu að tryggja að skattstofnar væru ekki tvítaldir.*

*Póst- og fjarskiptastofnun hafnar því alfarið að einföld orðskýring á orðunum „bókfærð velta” leiði til þeirrar niðurstöðu að átt sé við þær rekstrartekjur sem færðar eru til bókar í ársreikningi félagsins. Þetta sjónarmið kemur hvorki fram í lagatextanum sjálfum né í lögskýringargögnum. Póst- og fjarskiptastofnun vísar til ítarlegs rökstuðnings í hinni kærðu ákvörðun varðandi þetta atriði. Telja verður að átt sé við alla þá veltu af fjarskiptaþjónustu sem Síminn færir í bækur sínar hvort sem um ytri eða innri veltu er að ræða. Eins og gerð verður frekari grein fyrir hér að neðan þarf við skýringu 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 að huga að tilgangi, markmiði og forsögu ákvæðisins og huga að samhengi ákvæðisins innan umræddra laga og innan fjarskiptaréttarins í heild.*

*Margt af því sem fram kemur í máli kæranda hér að ofan ætti rétt á sér ef ágreiningurinn varðaði almennan tekjuskatt en ekki einfaldan veltuskatt. Eins og yfirskattanefnd bendir á í úrskurði sínum nr. 80/2001 og grein er gerð fyrir í hinni kærðu ákvörðun hefur rekstrargjald töluverða sérstöðu andspænis hefðbundnari sköttum, t.d. tekjusköttum.*

*Póst- og fjarskiptastofnun ítrekar að samkvæmt 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 ber að greiða rekstrargjald af heildarveltu af fjarskiptastarfsemi. Tekjur sem deildir Símans afla*

með sölu á þjónustu til annarra fjarskiptafyrirtækja eru gjaldskyldar. Því ætti það sama að eiga við þegar deildir selja þessa þjónustu til annarra deilda Símans. Ef Síminn keypti þessa þjónustu frá þriðja aðila þá væri hún skattlögð. Það ætti ekki að leiða til brottfalls skattskyldu að viðskiptin eigi sér stað milli fjárhagslega aðskildra deilda fyrirtækisins.

### **Skattskil og reikningshald**

Hlutverk reikningsskila er að gefa sem sannasta og réttasta mynd af afkomu og stöðu rekstrar svo að stjórnendur, eigendur, lánardrottinnar o.fl. fái upplýsingar um hvernig hann gengur, ásamt því sem reikningsskilin auðvelda þessum aðilum að taka ákvarðanir. Skattskil eru hins vegar tæki til að leggja á skatta og fjalla þau því einkum um uppgjör tekjuskattstofna samkvæmt skattalagaákvæðum. Við setningu skattalagaákvæða hefur löggjafarvaldið oft í huga önnur sjónarmið en rekstrarhagfræðileg eða reikningshaldsleg, svo sem tekjuöflunarþarfir ríkissjóðs og skilvirkt skattefirlit. Skattskyld velta þarf því ekki að samsvara hreinum tekjum í atvinnurekstri samkvæmt bókhaldslögum eða reikningsskilum. Til að unnt sé að ná markmiðum viðkomandi skattskila við álagningu verður að skýra umrætt skattalagaákvæði í samræmi við lögskýringargögn og fleira, t.d. markmið laganna. Hagsmunir notenda reikningaskila eru hins vegar mjög ólíkir, og getur sami notandi jafnvel haft þörf á mismunandi reikningsskilum, allt eftir því til hvers hann ætlar að nota þau. Við gerð reikningsskila getur þurft að taka tillit til margra ólíkra sjónarmiða og eiga þau ekki öll jafn vel við þegar um skattskil er að ræða.

Íslensk skattalög hafa ekki að geyma neina skírskotun til bókhaldslaga, ársreikningalaga, álita reikningsskilaráðs eða góðrar reikningsskilavenju. Við skýringu skattalaga er þó stundum stuðst við slík atriði til fyllingar ef viðkomandi skattalagaákvæði eru þögul um tiltekin atriði. Varðandi tengsl reikningsskila og skattskila er þó ljóst að fara ber eftir viðeigandi skattalagaákvæði við framtal til skatts, sbr. t.d. Hrd. 1994:758 (Vatnsvirkjamálið) þar sem reikningsskilin biðu lægri hlut gagnvart skattskilunum

Póst- og fjarskiptastofnun hefur aldrei haldið því fram að heimilt sé að færa innri tekjur til bókar í ársreikningi eða að slíkt sé í samræmi við reikningsskilavenjur. Hins vegar telur Póst- og fjarskiptastofnun að tilvísun til reikningsskilavenja og reikningsskilastaðla eigi ekki við í þessu máli. Um er að ræða einfaldan veltuskatt þar sem skatthlutfall er einungis 0,2% af veltu af fjarskiptajónustu. Eins og nánar verður gerð grein fyrir telur Póst- og fjarskiptastofnun að um brúttó skatt sé að ræða af heildarveltu af fjarskiptastarfsemi, sbr. t.d. úrskurð yfirséðanefndar nr. 80/2001 þar sem fram kemur að rekstrargjald væri samkvæmt skýru orðalagi 2. mgr. 9. gr. laga nr. 147/1996, um Póst- og fjarskiptastofnun, lagt á bókfærða veltu rekstrarleyfishafa af leyfisbundinni starfsemi án nokkurs frádráttar.

### **Tvísköttun**

Kærandi bendir á að skattlagning innri veltu af fjarskiptastarfsemi leiði til tvísköttunar. Í úrskurði yfirséðanefndar nr. 80/2001 hélt Síminn því fram að skattlagning símtala sem skiptust milli kerfa Símans og annarra fjarskiptakerfa fæli í sér tvískattlagningu sem væri andstað almennum skatt- og gjaldtökusjónarmiðum. Yfirséðanefnd hafnaði þessari kröfu Símans.

Tvísköttun er ekki óheimil samkvæmt stjórnarskrá eins og t.d. framsal skattlagningarvalds og afturvirkni laga. Tvísköttun er því ekki óheimil þótt telja megi hana óæskilega a.m.k.

þegar um há skatthlutföll er að ræða. Finna má mörg dæmi um tvísköttun, samsköttun og skattlagningu ímyndaðra tekna í skattframkvæmd eins og sjá má af umfjölluninni hér að neðan.

Höfuðeinkenni atvinnurekstrarskattlagningar felst í ein- og tvískattlagningu fyrirtækjahagnaðar. Í einskattlögðum fyrirtækjum er hagnaðurinn aðeins skattlagður einu sinni, þ.e. annað hvort hjá fyrirtækinu eða eigandanum. Þannig er hagnaður af rekstri einstaklingsfyrirtækis aðeins skattlagður hjá eigandanum. Hagnaður af rekstri sameignarfélags, sem er sjálfstæður skattaðili, er aðeins skattlagður hjá fyrirtækinu. Í tvískattlögðum fyrirtækjum er hagnaðurinn aftur á móti bæði skattlagður hjá fyrirtækinu og hjá eigendunum við úthlutun til þeirra. Sem dæmi um félög sem sæta tvískattlagningu má nefna hlutafélög og samvinnufélög. Tvísköttun fyrirtækjahagnaðar kallast efnahagsleg tvísköttun til aðgreiningar frá alþjóðlegri lagalegri tvísköttun sem fjallar um skattlagningu sömu teknanna á sama ári hjá sama skattaðila í tveim eða fleiri löndum.

Skattlagning hlutafélaga einkennist því af tvísköttun rekstrarhagnaðar þeirra og hefur svo verið frá setningu fyrstu almennu tekju- og eignarskattslaganna hér á landi árið 1921 og byggist það fyrirkomulag umfram allt á sögulegum ástæðum. Þannig er því stundið haldið fram að tvísköttunin sé það gjald sem hluthafar þurfi að greiða fyrir þau forréttindi að geta stundað atvinnurekstur án persónulegrar ábyrgðar. Auk þess hafa þau sjónarmið verið nefnd að skattur á hlutafélög valdi almennt ekki sömu óánægju og skattur á einstaklinga þar sem það er ópersónulegur aðili.

Séu vörur eða þjónusta, sem gjaldfærðar eru í rekstri, teknar út úr fyrirtæki og hafðar til einkaþarfa atvinnurekanda, verður að leiðrétta vörunotkunina. Þetta er gert með því að tekjufæra innkaups- eða framleiðsluverð þeirrar vöru eða þjónustu, sem atvinnurekandi hefur tekið út. Þetta er dæmi um skattlagningu á ímynduðum tekjum.

Vinni maður við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, er hann skyldur til að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hann hefði innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Reiknað endurgjald er fyrst og fremst reikningsleg færsla, þannig að í raun og veru er um ímyndaðar tekjur að ræða. Menn geta því þurft að greiða skatt af mun hærri “tekjum” en þeir raunverulega öfluðu.

Vinna manna við eigin húsbyggingar í venjulegum vinnutíma er skattskyld. Þetta er dæmi um skattlagningu ímyndaðra tekna. Fyrirtæki getur þurft að greiða skatt af tekjum sem því hlotnast seint eða jafnvel ekki, t.d. vegna vanskila viðskiptavina fyrirtækisins eða tapaðra viðskiptakrafna.

Þá má sem dæmi nefna reglur skattalaga um samsköttun hjóna og barna sem dæmi um frávik frá almennum grundvallarreglum skattaréttar. Samsköttun getur t.d. verið fólgin í því að tekjur eða eignir eins aðila, sem ekki er sjálfstæður skattaðili, eru lagðar við tekjur eða eignir annars aðila, sem ber formlega skattskyldu (t.d. eignir barna innan 16 ára aldurs eru lagðar við eignir foreldra til skattlagningar). Það felst ævinlega í samsköttun að tekjur eða eignir eins eru með einhverjum hætti skattandlag hjá öðrum. Vegna þessa eðlis samsköttunar er nauðsynlegt að vera á varðbergi gagnvart slíkum reglum, þótt ekki sé þar með sagt að þær geti ekki átt rétt á sér.

## **Lögmætisreglan**



Lögmætisreglan er ein af undirstöðureglum íslenskrar stjórnskipunar og kveður hún á um að stjórnvöld séu bundin af lögum. Reglan felur það m.a. í sér að ákvarðanir stjórnvalda verða að eiga sér stoð í lögum. Þegar viðeigandi lagaákvæði, sem efnið snertir, er á annað borð til að dreifa ræðst það af lögskýringu hvort það hafi að geyma næga valdheimild til töku tiltekinnar ákvörðunar.

Að baki sérhverri stjórnvaldsákvörðun verða að búa málefnaleg sjónarmið. Greining á því hvaða sjónarmið teljist málefnaleg er af sama toga og hefðbundin lögskýring. Almennst vefst það ekki fyrir mönnum að greina hvaða sjónarmið teljast málefnaleg þegar sjónarmiðin koma fram í lögum eða lögskýringargögnum. Þegar sjónarmiðin verða ekki fundin með þeim hætti er greiningin iðulega vandasamari og eru þau þá oftast leidd af markmiðum viðkomandi laga.

Sérhvert stjórnvald hefur ákveðinn og afmarkaðan verkahring. Stjórnvald ber að beita því stjórnsýsluvaldi sem það er að lögum bært til að fara með, með þau markmið fyrir augum sem því ber að vinna að lögum samkvæmt. Stjórnvaldi ber að beita valdi sínu í réttu augnamiði, þ.e. með þá opinberu hagsmuni eina fyrir augum sem því er falið að gæta. Þau sjónarmið eru almennt talin málefnaleg sem eru til þess fallin að ná fram markmiði þeirra laga sem ákvörðun er byggð á.

Það er með vísan til þessara sjónarmiða sem Póst- og fjarskiptastofnun hefur skýrt 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, um Póst- og fjarskiptastofnun, með þeim hætti að innri velta af fjarskiptastarfsemi myndi stofn til rekstrargjalds. Með því að skoða markmið þeirra laga, markmið með starfsemi Póst- og fjarskiptastofnun, og markmið fjarskiptalaga í heild, kvaðir fjarskiptayfirvalda og samkeppnisyfirvalda gagnvart Símanum til bókhaldslegrar aðgreiningar og sjónarmið í úrskurði yfirséttanefndar nr. 80/2001 komst Póst- og fjarskiptastofnun að umræddri niðurstöðu. Vísast til hinnar kærðu ákvörðunar til frekari rökstuðnings.

### **Skýring skattalaga**

Í framkvæmd eru skattalög venjulega túlkuð samkvæmt orðanna hljóðan, ef þau eru skýr og greinileg. Ef svo er ekki verður að kanna lögskýringargögn. Veiti þau heldur engar upplýsingar um löggjafarviljann verður að nota aðrar réttarheimildir og lögskýringaraðferðir. Einnig getur tilgangur lagaákvæðis, sögulegur aðdragandi, efnahagslegar forsendur, staða þess í ákveðnum lagabálki og tengsl þess við önnur ákvæði og lög skipt máli við túlkun þess, sbr. t.d. úrskurð ríkisskattanefndar nr. 78/1983: „... enda er slík meðferð alveg andstæð meginstefnu nefndra laga.” Í þessu máli er ágreiningur um hvað felst í tilteknu orðalagi 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, þ.e. „bókfærð velta” og „rekstrartekjur”. Lögskýringargögn leysa ekki úr þessu með ótvíráðum hætti. Verður því að beita viðurkenndum lögskýringarsjónarmiðum til að komast að niðurstöðu.

Oft leiða ofangreind gögn og sjónarmið til rýmkaði túlkunar á lagaákvæði, en með því er átt við það að ákvæðið er látið ná til atvika, sem ekki felast í ákvæðinu samkvæmt eðlilegum skilningi á því, en eru þó innfalin í orðalagi þess samkvæmt almennri málvenju. Að jafnaði eru skilyrði rýmkaði lögskýringar þau, að sömu ástæður og rök mæli með notkun lagareglunnar á hin ónefndu tilvik og þau sem beinlínis er getið um í lagareglunni. Í þessu sambandi má m.a. benda á úrskurð ríkisskattanefndar nr. 13/1988: „Þegar litið er til tilgangs og eðlis nefndra laga um myndun fjárfestingarsjóðs verður eigi

talið ...” og úrskurð ríkisskattanevndar nr. 882/1981, þar sem afnot foreldra kæranda af fasteign voru talin falla undir eigin not hans.

Skýring skattalaga hér á landi einkennist af því að leitast er við að finna löggjafarviljann eftir því sem slíkur vilji telst vera fyrir hendi. Með þessari aðferð er reynt að komast að raunverulegum kjarna málsins gagnstætt form- eða bókstafstúlkun sem einskorðast við málfræðilega merkingu orða lagaákvæðis.

Ekki verður séð af dómsúrlausnum Hæstaréttar að það sé almenn meginregla í skattarétti að allur vafi á túlkun skattalaga skuli skýra skattþegnum í hag, eins og kærandi heldur fram. Kærandi vitnar í dóm Hæstaréttar í máli nr. 224/1997 í þessu sambandi.

Eftirfarandi orðalag gefur að líta í dómnum: „Eins og hér háttar til verður að túlka allan vafa gagnáfrýjanda í hag.” Það er tekið skýrt fram í setningunni að vafinn skyldi túlkaður gjaldanda í hag **eins og hér háttaði til**. Það skiptir hér máli að í forsendum dómsins kom fram að við úrlausn málsins yrði að líta til þess að skattyfirvöld hefðu um langan aldur fallist á, að prestum væri heimilt að draga kostnað frá sérstökum tekjum vegna aukaverka og að ósannað væri að grundvallarbreyting hefði orðið hér á í kjölfar setningar laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt. Þar að auki virtist skattfrankvæmd á síðari árum hafa verið ómarkviss. Hæstiréttur hefði ekki notað orðalagið „eins og hér háttar til” í þessu sambandi ef rétturinn hefði litið svo á að um almenna meginreglu væri að ræða.

Póst- og fjarskiptastofnun mótmælir því að hér sé um almenna meginreglu að ræða í skattarétti með vísan til ofangreindrar umfjöllunar. Í úrskurði yfirskattanevndar nr. 80/2001 taldi Síminn eðlilegt að hugtakið „velta” yrði túlkað þröngt í samræmi við viðurkennd lögskýringarsjónarmið í skattarétti, þannig að hugtakið tæki aðeins til eiginlegra rekstrartekna félagsins. Eins og rakið er í hinni kærðu ákvörðun féllst yfirskattanevnd ekki á þetta sjónarmið.

Þá mótmælir stofnunin því að tilvitnaður úrskurður áfrýjunarnefndar samkeppnismála í máli nr. 22/2005 hafi fordæmisgildi í máli því sem hér er til umfjöllunar. Þar er vitnað til sjónarmiða sem sérstaklega eiga við við meðferð samkeppnismála. Úrskurð stjórnvalds á ólíku sviði stjórnarsýslunnar er ekki hægt að heimfæra gagnrýnislaust yfir í túlkun skattareglna sem móttast hafa smám saman á sviði skattaréttarins, m.a. með dómum Hæstaréttar. Þá verður ekki séð að fimm tilgreindir dómar Hæstaréttar sem kærandi vísar til en reifar ekki nánar eigi við í máli þessu.

Því hefur þvert á móti verið haldið fram af ýmsum fræðimönnum í skattarétti að túlka beri öll ákvæði laga er varða skattlagningu rúmt, meðan túlka beri allar undanþágur frá skattlagningu tekna og heimildir til frádráttar þröngt. Af þeim dómum sem gengið hafa í Hæstarétti verður ekki betur séð en að rétturinn beiti almennum lögskýringarreglum til að ná sem eðlilegastri niðurstöðu í hverju máli. Sem dæmi má nefna dóm Hæstaréttar frá 18. nóvember 1993 í málinu nr. 291/1993 (Hrannardómurinn).

Í Hrannardómnum taldi Hæstiréttur sig þurfa að ganga inn í störf Alþingis við úrlausn þess máls. Ágreiningur var um frádrátt vegna fyrningar keyptrar aflahlutdeildar. Svo segir: „... verður að kanna, hvort ákvæði skattalaga verði skýrð svo, að þau taki þrátt fyrir framanskráð til ágreiningsefnisins í þessu dómsmáli. Verður þá að hafa í huga, að í 40. gr. stjórnarskrárinnar segir m.a. að engan skatt megi á leggja né breyta né af taka nema með lögum. Getur verið álitamál, hvort þetta ákvæði takmarkar það svigrúm sem dómstólar hafa til að beita viðteknum lögskýringarreglum í dómsmálum um skatta.” Var niðurstaða Hæstaréttar sú að aflahlutdeild yrði að telja fyrnanlega eign og ákvað

rétturinn fyrningarhlutfallið, þrátt fyrir að ekki væri kveðið á um þetta atriði í skattalögum.

Samkvæmt lögmætisreglunni verður skattur að hafa lagastoð til að vera lögmætur. Þetta þýðir þó ekki að óheimilt sé að beita frjálsri lögskýringu, svo sem eðli máls og meginreglum laga við skýringu skattalaga. Nota má rýmkandi lögskýringu og lögjöfnun. Er stjórnvöldum eða dómara því óskýlt að viðhafa þrönga lögskýringu við skýringu skattalaga, eða gagnályktun, og gildir það bæði um íþyngjandi og ívilnandi ákvæði. Lögskýringaraðferðum þessum ber þó einungis að beita til fyllingar á óskýrum lagaákvæðum, en ekki til að móta nýja reglu, sbr. þó Hrannardóminn.

### Sönnun

Fyrirtæki er skylt að telja fram allar tekjur, og skiptir ekki máli, hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Gjöld má hins vegar því aðeins draga frá tekjum, að það sé sérstaklega heimilt samkvæmt skattalögum eða öðrum lögum. Með sama hætti og skattskylda tekna verður að byggjast á lögum verður frádráttur frá þeim tekjum til ákvörðunar tekjuskattsstofns að byggjast á lögum.

Það að skattskyldar tekjur eru grundvöllur álagningar opinberra gjalda leiðir stundum til setningar sérstakra sönnunarreglna eða líkindareglna, og er tilgangur þeirra einkum að auðvelda álagningarskoðun og gera skatteftirlit skilvirkara. Þetta getur valdið því að kostnaður sem draga má að fullu frá tekjum við reikningsskil er ekki að neinu leyti eða einungis að hluta frádráttarbær við skattskil. Þessi munur á reikningsskilum og skattskilum getur leitt til þess að kostnaður, sem heimilt er að draga frá tekjum við reikningsskil, sé ekki frádráttarbær við skattskil.

Sönnunarbyrði fyrir frádráttarbærni gjalda hvílir á þeim sem notfæra sér þau og er algengast að það sé gert með framlagningu reikninga eða annarra fylgiskjala, sbr. m.a. úrskurð yfirskattanefndar nr. 502/1999, þar sem kærandi var látinn bera hallann af því að ekki væri unnt að leggja fram fullnægjandi bókhaldsgögn til sönnunar umræddum útgjöldum eða sanna þau með öðrum fullnægjandi hætti.

Það er meginregla varðandi almennan tekjuskatt að frá heildartekjum af atvinnurekstri megi draga heildargjöld við ákvörðun skattstofns. Skattlagning atvinnurekstrar er því umfram allt nettó skattlagning, þar sem aðeins hagnaðurinn er skattlagður. Skattur af launum og fjármagnstekjum einstaklinga er hins vegar brúttó skattur, þar sem frádráttur er óheimill eða verulega takmarkaður. Með lögum nr. 97/1996 var lögfest samræmd skattlagning fjármagnstekna einstaklinga. Ber að skattleggja allar tekjur sem mönnum hlotnast af eignum á sama hátt (t.d. vextir, arður og leigutekjur). Í því felst hvort tveggja að fjármagnstekjur skuli skattlagðar að fullu án nokkurra undanþágna eða takmarkana og með sama skatthlutfalli (10%). Almenn er ekki heimilt að draga beinan kostnað frá öflun fjármagnstekna. Með upptöku fjármagnstekjuskattsins var stefnt að því að einfalda skattkerfið og var hið lága skatthlutfall réttlætt með því að ekki yrði heimilt að draga neinn kostnað frá tekjunum og væri því um að ræða brúttóskatt eða heildarskattur.

Telja verður að umdeilt rekstrargjald sé brúttó skattur og gjaldstofninn sé 0,2% af heildarveltu á sviði fjarskiptastarfsemi. Eins og fram kemur í úrskurði yfirskattanefndar nr. 80/2001 ber að leggja gjaldið á bókfærða veltu án nokkurs frádráttar. Síminn hefur ekki sýnt fram á það að umrædd innri velta eigi að vera undanþegin gjaldstofni. Í

samræmi við þau meginsjónarmið sem fram koma hér að ofan liggur sönnunarbyrðin fyrir því á félaginu. Telja verður að rekstrargjaldið hafi verið ákvarðað fremur lágt og að skattstofninn væri sem breiðastur. Slíkt einfaldaði alla skattframkvæmd, kæmi í veg fyrir ágreining um gjaldstofn og létti þeirri byrði af Póst- og fjarskiptastofnun að stunda umfangsmikla gagnaöflun og skatteftirlit í tengslum við álagningu rekstrargjaldsins.

### **Jafnræðisreglan**

Kærandi getur dóms Hæstaréttar í máli nr. 451/1998 og telur það skýrt fordæmi fyrir því að stjórnvaldi sé óheimilt að mismuna aðilum sem eins er ástatt um við skattlagningu og að Póst- og fjarskiptastofnun beri að gæta sömu sjónarmiða við skattlagningu Símans og annarra fjarskiptafyrirtækja og hafa þannig samræmda álagningu fyrir öll fyrirtæki.

Fram kemur í umræddum dómi að E-hreppur lagði fasteignaskatt á hjón nokkur vegna laxveiðihlunninda í Haffjarðará og Oddastaðavatni. Í málinu kröfðust hjónin endurgreiðslu ofgreiddra fasteignaskatta. Málið varðaði skýringu á 3. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga. Samkvæmt ákvæðinu bar að leggja fasteignaskatt á eignir sem metnar voru fasteignamati. Samkvæmt a-lið 3. mgr. 3. gr. skyldi skatturinn vera allt að 0,5% af álagningarstofni nánar tilgreindra fasteigna er tengdist landbúnaði en samkvæmt b-lið sömu greinar skyldi skatturinn vera allt að 1,32% af álagningarstofni allra annarra fasteigna. Meðal gagna málsins var úrskurður yfirfasteignamatsnefndar í tilteknu máli er varðaði aðra jörð, þar sem niðurstaðan var sú að á laxveiðihlunnindi hennar skyldi lagður fasteignaskattur samkvæmt a-lið. Hæstiréttur lagði til grundvallar að laxveiðihlunnindi væru almennt skattlögð í samræmi við þennan úrskurð. Að fenginni þeirri niðurstöðu rakti dómurinn þau sjónarmið um jafnræði sem kærandi reifar í kærnu sinni.

Niðurstaða dómsins var því sú að þar sem skýrt fordæmi yfirfasteignamatsnefndar hefði legið fyrir í sambærilegu máli bæri að samræma álagningu allra gjaldenda sem væru í sömu stöðu og væri óheimilt að mismuna þeim innbyrðis.

Síminn hf. heldur því fram að jafnræðis hafi ekki verið gætt milli félagsins og samkeppnisaðila varðandi meðferð innri veltu. Ljóst er að innri velta er ekki mikil ef nokkur hjá samkeppnisaðilum félagsins. Auk þess þurfa félög að vera deildarskipt með aðskilið bókhald svo unnt sé að skattleggja innri veltu. Því verður að telja að ekki sé um sambærileg tilvik að ræða. Þá má geta þess að Póst- og fjarskiptastofnun hefur heimild til að ákvarða álagningu rekstrargjalds að nýju fyrir tiltekna aðila reynist álagningarstofn eða aðrar forsendur fyrri álagningar ekki réttar.

Póst- og fjarskiptastofnun telur sig ekki hafa brotið gegn jafnræðisreglu í þessu máli. Þess má auk þess geta að jafnræðisreglan veitir aðilum almennt ekki tilkall til neins þess sem ekki samrýmist lögum. Hafi efni ákvörðunar t.d. orðið ólögmaett getur aðili í öðru máli almennt ekki borið fyrir sig þá ákvörðun og krafist sambærilegrar úrlausnar. Hafi stjórnvald t.d. látið hjá líða að beita tiltekinni réttarreglu gagnvart einum aðila vegna hreinna mistaka verður heldur ekki talið að aðilinn eigi almennt rétt á því að stjórnvald haldi áfram að sýna af sér slíkt athafnaleysi.

### **Fjarskiptaþjónusta og virðisaukandi þjónusta**

Póst- og fjarskiptastofnun tók tillit til ýmissa skýringa í bréfi Símans, dags. 28. desember 2005, áður en ákvörðun var tekin um álagningu rekstrargjalds á Símann fyrir rekstrarárið 2004, sbr. ákvörðun dags. 30. desember 2005. Þar var fallist á að ýmis

*Þjónusta sem boðað hafði verið að heyrði undir gjaldstofns til rekstrargjalds talin virðisaukandi þjónusta og því færð utan stofns.*

*Þá gerði Síminn athugasemdir við ýmsa aðra liði sem félagið taldi eiga að vera utan stofns. Skýringar félagsins og rökstuðningur þótti ekki fullnægjandi, sérstaklega ekki þar sem um breytingu á áralangri framkvæmd hefði verið að ræða. Með kærnu Símans, dags. 25. janúar 2006, komu fram svipaðar skýringar og rökstuðningur og áður hafði komið fram og ekki hafði verið talinn fullnægjandi af hálfu Póst- og fjarskiptastofnunar. Póst- og fjarskiptastofnun getur ekki fallist á að umræddar skýringar gefi tilefni til að fallast á kröfur félagsins að öðru leyti en því að rétt er hjá Símanum að þau mistök voru gerð við lokaútreikning gjaldstofnsins að tvær tölur sem fallist hafði verið á að heyrðu utan gjaldstofns voru ekki dregnar frá. Annars vegar er um að ræða lið í fylgiskjali 3 að fjárhæð kr. 67.255 og hins vegar lið í fylgiskjali 6 að fjárhæð 4.467.247 kr. Þá getur Póst- og fjarskiptastofnun fyrir sitt leyti fallist á að liður 47 00 40 er varðar útselda vinnu falli utan stofns þar sem um fullnægjandi skýringar er að ræða á kærinni. Þessi liður er að fjárhæð 20.645.162 kr.*

*Í kærinni er vísað til minnisblaðs sem fylgdi andmælabréfi Símans, dags. 28. desember 2005. Telja verður að minnisblað þetta sé almenns eðlis og ekki varð séð hvernig þetta tengdist andmælabréfinu. Til að mynda var í andmælabréfinu ekki vísað til viðeigandi liða á umræddu minnisblaði, þannit að tenging milli andmælabréfs og minnisblaðs var ekki skýr. Þá er spurning hvort “minnisblað” sé fullnægjandi í máli sem þessu.*

*Póst- og fjarskiptastofnun hafnar þeirri staðhæfingu Símans að stofnunin hafi ekki kynnt sér andmæli Símans og talið skýringar félagsins ófullnægjandi án frekari rökstuðnings áður en stofnunin tók hina kærðu ákvörðun. Telja verður að Síminn hafi fengið næg tækifæri til að koma fullnægjandi gögnum og skýringum á framfæri í máli þessu þannig að hafna verður þeirri staðhæfingu að Póst- og fjarskiptastofnun hafi brotið gegn andmælarétti félagsins. Eins og fram kemur í hinni kærðu ákvörðun voru gögn ekki fullnægjandi varðandi tiltekna þætti til að stofnunin gæti tekið fullnægjandi afstöðu til þeirra. Þá ber að ítreka að það er meginregla í skattarétti að sönnunarbyrði um frádrátt frá skatti hvílir á gjaldanda.*

### **Þrautavarakrafa – Ógilding álagningar og heimvísun**

*Í kærnu Símans kemur fram að fallist úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála ekki á aðalkröfu né varakröfu Símans geri kærandi kröfu um að ákvörðun Póst- og fjarskiptastofnunar verði ógilt í málinu. Taldi Síminn Póst- og fjarskiptastofnun hafa farið í svo verulegum atriðum á svig við meginreglur stjórnsluréttar við málsmeðferð og ákvarðanatöku í málinu að ákvörðunina bæri að ógilda.*

*Varðandi staðhæfingu kæranda um brot á jafnræðisreglu er bent á umfjöllun Póst- og fjarskiptastofnunar í hinni kærðu ákvörðun og í athugasemdum þessum um jafnræðisregluna. Það skal aðeins ítrekað hér að ekki eru um sambærileg tilvik að ræða.*

*Kærandi heldur því fram í kærnu sinni að Póst- og fjarskiptastofnun hafi ekki rannsakað málið með viðhlítandi hætti og beri því að ógilda álagninguna.*

*Rannsóknarreglan tengist náíð andmælarétti. Stundum verður mál ekki nægilega upplýst nema aðila hafi verið gefinn kostur á að kynna sér gögn máls, svo og að koma að frekari upplýsingum um málsatvik. Oft hafa stjórnvöld sjálf undir höndum upplýsingar sem nauðsynlegar eru til úrlausnar máls. Slíkar upplýsingar geta t.d. legið fyrir vegna*

afgreiðslu á eldri málum sama aðila. Ljóst er að skil kæranda á upplýsingum um gjaldskylda veltu frá 23. maí 2005 voru í engu samræmi við áralanga framkvæmd við álagningu rekstrargjald á félagið. Ljóst er þessar upplýsingar voru ekki fullnægjandi með tilliti til bréfs Póst- og fjarskiptastofnunar til Símanum, dags. 2. maí 2005. Enn fór Póst- og fjarskiptastofnun fram á skil á fullnægjandi upplýsingum frá Símanum með bréfi, dags. 10. nóvember 2005. Enn voru upplýsingarnar frá kæranda ekki fullnægjandi með bréfi kæranda til Póst- og fjarskiptastofnunar, dags. 25. nóvember 2005. Fór svo að með bréfi Póst- og fjarskiptastofnunar til kæranda, dags. 14. desember 2005, tilkynnti stofnunin Símanum að fyrirhugað væri að leggja rekstrargjald á félagið með nánar tilgreindum hætti. Var sú boðun ítarlega rökstudd. Síminn hafði því alla burði til að skila inn fullnægjandi upplýsingum í kjölfar þess bréfs. Bréf barst frá kæranda, dags. 28. desember 2005. Gerð hefur verið ítarleg grein fyrir efni þess bréfs og því lýst að hvaða leyti umræddar upplýsingar voru ófullnægjandi.

Í ljósi framanritaðs verður ekki annað séð en að kæranda hafi ítrekað gefist kostur á andmælum og tækifæri til að koma að fullnægjandi upplýsingum í máli þessu. Verður að telja að kærandi beri hallann af slíkum skorti á fullnægjandi upplýsingum. Í þessu sambandi má geta Hrd. 1984:1126. Úthlutunarmenn atvinnuleyfa leigubifreiðastjóra afturkölluðu atvinnuleyfi A til aksturs leigubifreiða þar sem hann hafði ekki notfært sér leyfið í meira en sex mánuði. A fór þá í mál og krafðist þess að afturköllunin yrði dæmd ógild. Í dóminum kom fram að úthlutunarmenn hefðu ekki aflað sjálfstætt ótvíræðra gagna um það hvort A hefði notað leyfi sitt á umræddu tímabili. A hefði einnig látið undir höfuð leggjast að afla slíkra gagna. Þegar haft væri í huga að um væri að ræða upplýsingar um nýtingu hans á leyfinu, að hann ætti greiðari aðgang að fullnægjandi gögnum en úthlutunarmenn og að þeir skorðuðu á hann að útvega slík gögn, yrði að leggja til grundvallar, að hann hefði ekki nýtt leyfið eins og áskilið hefði verið. Því var leyfissviptingin metin heimil.

Þarna var m.a. lagt til grundvallar að það hefði staðið A nær en viðkomandi stjórnvaldi að leggja fullnægjandi gögn fram í málinu eins og telja verður að staðan sé í máli þessu. Við afmörkun á því hversu ítarlega beri að rannasaka mál ber að hafa í huga 1. mgr. 9. gr. stjórnisýslulaga sem kveður á um það að ákvarðanir í málum skuli teknar svo fljótt sem unnt er.

Það er rétt hjá kæranda að stjórnvöld geta almennt ekki komist hjá því að rannasaka mál á viðhlítandi hátt með því að beita sönnunarreglum í stað rannsóknar. Þar sem staðreyndir máls eru ekki nægilega upplýstar er stjórnvöldum oftast óheimilt að grípa til mats- eða sönnunarreglna fyrr en þau hafa reynt árangurslaust að rannasaka mál á tilhlýðilegan hátt. Í máli þessu heldur kærandi því fram að tilteknir liðir sem verið hafa innan gjaldstofns til rekstrargjalds árum saman eigi að vera utan stofns. Kærandi hefur í máli þessu fengið fjölmörg tækifæri til að færa fullnægjandi gögn og skýringar fram máli sínu til stuðnings. Póst- og fjarskiptastofnun hefur tekið fjölmargar ábendingar kæranda til greina í máli þessu og lækkað gjaldstofninn sem þeim nemur. Önnur gögn og aðrar skýringar kæranda hafa reynst ófullnægjandi og því hefur ekki verið unnt að taka þær til greina að svo komnu máli. Verður því ekki annað séð en að Póst- og fjarskiptastofnun hafi árangurslaust reynt að rannasaka mál þetta á tilhlýðilegan hátt. Telja verður í hæsta máta óeðlilegt að gjaldandi geti dregið mál von úr viti með því að skila ekki inn fullnægjandi gögnum, sundurliðunum og skýringum.

Kærandi byggir ennfremur á því að Póst- og fjarskiptastofnun hafi ekki rökstutt ákvarðanir sínar með fullnægjandi hætti, brotið gegn lögmatísreglunni og meðalhófsreglunni og ekki veitt kæranda nægilega langa fresti til andmæla. Ekki er

*ástæða til að hafa mörg orð um þessar staðhæfingar. Póst- og fjarskiptastofnun andmælir þessum staðhæfingum sem tilhæfulausum og órökstuddum.*

Álitsgerð sú sem LOGOS lögmannsþjónusta gerði að beiðni Símans hf. var send til PFS þann 6. mars 2006 og þeim gefið færi á því að gera við hana athugasemdir. Þann 8. mars 2006 barst eftirfarandi greinargerð frá stofnuninni:

## **Rekstrargjald Símans**

### *I. Inngangur*

*Mánudaginn 6. mars 2006 barst Póst- og fjarskiptastofnun álitsgerð frá LOGOS lögmannsþjónustu, dags. 4. mars 2006, í tengslum við mál sem er til meðferðar hjá úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála milli Símans hf. og Póst- og fjarskiptastofnunar er varðar rekstrargjald Símans fyrir rekstrarárið 2004. Í texta skjalsins er umrætt skjal ýmist nefnt "minnisblað" eða "álitsgerð." Undir skjalið rita héraðsdómslögmenirnir Bjarnfreður Ólafsson og Jón Elvar Guðmundsson. Fram kemur að þeir hafi unnið minnisblaðið fyrir Símann hf. í tengslum við umrætt kærúmál. Minnisblaðið væri ekki endanlegt og tæmandi lögfræðialit þeirra varðandi öll þau álitamál sem reifuð eru í minnisblaðinu.*

*Póst- og fjarskiptastofnun tekur undir það með lögmönnunum að um eins konar skattalegar vangaveltur þeirra sé að ræða. Minnisblaðið er mikið að vöxtum og farið er vítt og breitt um hið skattaréttarlega svið. Umfjöllunarefni þeirra í minnisblaðinu skiptir mismiklu máli fyrir ofangreint ágreiningsmál sem er til meðferðar hjá úrskurðarnefndinni. Það sem í stuttu máli einkennir umrætt minnisblað er að þar er að finna mjög einhliða umfjöllun og tekin er mjög einörð afstaða með málstað Símans og málflutningur Póst- og fjarskiptastofnunar gerður tortryggilegur.*

*Þannig er ítarleg umfjöllun um ýmis atriði sem skipta engu máli varðandi umræddan ágreining aðila, lítil sem engin umfjöllun er um þau atriði sem mestu máli skipta og eru Símanum í óhag og seilst er ansi langt í þá veru að taka umfjöllun og rökstuðning PFS úr samhengi og snúa út úr umfjöllun stofnunarinnar.*

*Í þessu ljósi má ljóst vera að þetta minnisblað er undir engum kringumstæðum innlegg hlutlausra sérfræðinga varðandi ofangreint ágreiningsmál og verður að virða umfjöllunina sem slíka og hafa allan fyrirvara á þeim ályktunum sem þar eru dregnar. Í raun og veru er um einskonar "framhaldskæru" Símans að ræða þar sem fátt nýtt kemur fram.*

*Að þessu sögðu er í sjálfu sér ekki mikið um þetta minnisblað að segja. Póst- og fjarskiptastofnun telur þó óhjákvæmilegt að gera athugasemdir við nokkra þætti í umfjöllun lögmannanna og verður það gert hér að neðan.*

### *II. Afleiðingar síðbúinnar álagningar*

*Neðangreinda umfjöllun er að finna á bls. 6 í minnisblaðinu:*

*"Í lögnum er ekki kveðið beinlínis upp úr með það hvað gerist sé farið fram yfir frestinn, þ.e. ef álagning fer fram eftir 15. maí fyrir næstliðið gjaldár. Víða í lögum er að finna ákvæði í lögum varðandi tímamörk, s.s. fresti skattstjóra og yfirskattanefndar um afgreiðslu á kærnum og erindum, en við höfum ekki fundið ákvæði sem samsvarar jafn afdráttarlausri lagaskyldu til álagningar líkt og í því ákvæði sem hér er til skoðunar.*

PFS tekur fram í þessu sambandi að mjög víða í lögum eru sambærileg eða svipuð tímafrestsákvæði að finna. Oft er kveðið á um tiltekna dagsetningu en þó er algengara að kveðið sé á um að tímamörk séu tiltekinn tímapunktur eftir tiltekna athöfn, t.d. 2 mánuðir eftir tiltekna ákvörðun eða úrskurð stjórnvalds. Telja verður að umrædd tímamörk í PFSL séu ósköp venjuleg með tilliti til tímafrestsákvæða almennt. Það er eðli tímafrestsákvæða að vera skýr og gefa ekki möguleika á mati stjórnvalds. Að öðrum kosti misstu slík ákvæði marks. Ekki verður heldur talið að afleiðingar brota á tímafrestsákvæðum sé mismunandi eftir "skýrleika" tímafrestsákvæðanna ef lög eru þöglum um afleiðingarnar. Stýðjast þarf við meginreglur stjórnsýsluréttar í því sambandi eins og endranær.

Þá kemur fram í máli lögmannanna:

"Sé niðurstaðna leitað varðandi þýðingu þess að stjórnvald fari yfir viðkomandi tímamörk er varla hægt að komast að skýrri niðurstöðu varðandi það hvaða þýðingu það hefur almennt að stjórnvald brjóti þannig gegn lögum. Dæmi finnast um að það valdi ógildi ákvörðunar og um að það hafi ekki áhrif á ákvörðun, en vandséð eru dæmi sem eru sambærileg því álítaefni sem hér er uppi."

Lögmennirnir treysta sér ekki til að fullyrða að umrætt brot PFS á lagaákvæði um tímafrest til álagningar valdi umsvifalaust ógildingu ákvörðunarinnar. Segja þeir að dæmi finnist um að brot á lögbundnum frestsákvæðum valdi ýmist ógildingu eða ekki. Ekki nefna þeir nein dæmi máli sínu til stuðnings. Athyglisvert er að lögmennirnir eru ekki tilbúnir til að halda því fram að 97. gr. tekjuskattslaga sem Síminn getur um í kæru sinni eigi við í þessu máli, enda hefur PFS sýnt fram á það að um sérstök fyrningarákvæði sé að ræða sem eiga alls ekki við í máli þessu.

PFS hefur í skriflegum athugasemdum sínum, dags. 20. febrúar s.l., sýnt fram á það með óyggjandi hætti að slík brot á lögbundnum frestsákvæðum valdi almennt ekki ein og sér ógildingu ákvarðana. Nægir í þessu sambandi að geta YSKN nr. 144/2003 þar sem segir að samkvæmt dóma- og úrskurðarframkvæmd hafi brot stjórnvalda gegn almennum málshraðareglum almennt ekki verið talin leiða til þess ein og sér að ómerkja beri viðkomandi ákvarðanir, og Hrd. 1998:3781 þar sem segir að óhóflegar tafir á meðferð máls hjá skattyfirvöldum, þar sem farið var fram yfir lögmæltu fresti, valdi því ekki einar saman, að ómerkja beri árangur meðferðar. Tók Hæstiréttur það sérstaklega fram að ekki yrði séð að tafirnar hefðu leitt til þess að endanleg niðurstaða hefði orðið ótraustari en ella, þannig að áfrýjanda væri til óhags. Þessi sjónarmið eiga án efa við í ofangreindu ágreiningsmáli Símans og PFS.

Á bls. 7 í minnisblaði lögmannanna segir m.a.:

"Þrátt fyrir þetta verður ekki litið framhjá fjölda dæma um það að ákveðin formbrot stjórnvalda verða ekki til þess að ákvarðanir ógildist. Þá verður að hafa í huga að kröfur stjórnarskrár til skattheimilda og takmark við framsali skattlagningarvalds til stjórnvalda virkar í báðar áttir, þ.e. stjórnvald er framkvæmdaraðili en á hvorki að hafa heimild til að setja á skatt né leggja hann niður. Stjórnvaldi er óheimilt að breyta skatti nema samkvæmt lagaheimild. Póst- og fjarskiptastofnun verður því almennt ekki talin hafa heimild til að leggja gjaldið ekki á."

PFS tekur heilshugar undir þessi orð lögmannanna og eru þau í samræmi við það sem PFS hefur haldið fram í máli þessu. Síðan halda lögmennirnir áfram á bls. 8:



"Ef það á að komast að nákvæmari niðurstöðu varðandi áhrif þess að álagning fari fram eftir að tímamarkið er liðið, þá er nauðsynlegt að rannsaka vel önnur lagaákvæði og niðurstöður dómstóla í svipuðum efnum. Þangað til verður ekki komist að annarri niðurstöðu en að orðalag laganna bendi til þess að ekki sé heimild til að leggja skattinn á eftir téð tímamark."

PFS mótmælir harðlega þessari ályktun lögmanna. Ekki verður annað séð en að lögmennirnir álykti sem svo að PFS hafi verið óheimilt að leggja rekstrargjald á Símann hf. eftir umrætt tímamark þar sem lögmönnunum hafi ekki gefist tími til að leggjast í umfangsmiklar rannsóknir. PFS telur þessa ályktun lögmanna markleysu sem á ekkert skylt við lögfræðileg vinnubrögð. Telst það varla til vandaðra vinnubragða hjá lögmönnum að fullyrða um eitthvað sem þeir hafa viðurkennt að hafa ekki kynnt sér.

Á bls. 8 vitna lögmennirnir í þá umfjöllun PFS í álagningarbréfi stofnunarinnar frá 30. desember 2005 að afsakanleg töf valdi ekki ógildi ákvörðunarinnar. Þá segja lögmennirnir að stofnunin virðist álíta sem svo að fyrst töf sé afsakanleg þá sé ákvörðun ekki ógildanleg. Að mati lögmanna yrði sú afstaða varla skilin öðruvísi en svo að óafsakanleg töf valdi ógildi ákvörðunar.

Hvergi nokkurs staðar í málflutningi PFS hefur því verið haldið fram að óafsakanlegar tafir valdi einar sér ógildi ákvarðana stjórnvalds. Ályktun umræddra lögmanna er því ekkert annað en útúrsnúningur. Eina ástæða þess að orðinu "afsakanleg" var bætt fyrir framan orðið "töf" var sú að stofnunin vildi leggja á það áherslu að sérstakar ástæður hefði valdið þessari töf og yrðu þær ekki einhliða raktar til stofnunarinnar. Auk þess hefur aldrei verið lagt neitt upp úr slíkum atriðum í úrskurða- og dómaframkvæmd.

Síðan segir orðrétt í minnisblaði lögmanna: "Hér verður ekki lagt mat á það hvort sá seinagangur (og eftir atvikum mikill seinagangur) geti talist afsakanlegur eða ekki." Aðeins nokkrum línunum neðar segja lögmennirnir svo: "Því verður ekki komist að annarri niðurstöðu en töfin hafi ekki með nokkrum hætti verið afsakanleg." Misræmi sem þetta hlýtur óneitanlega að rýra gildi þessarar "fræðilegu" umfjöllunar lögmanna. Því miður eru þetta ekki einu dæmin um misræmi, rangtúlkanir og útúrsnúninga sem fram komu í þessu langa en efnisríkra bréfi þeirra.

Neðst á bls. 8 er síðan að finna hugleiðingar um hvað hugsanlega hefði getað gerst ef álagningin hefði dregist fram á árið 2006. Slíkar hugleiðingar hafa ekkert gildi fyrir umrætt ágreiningsefni. Deiluaðilar verða að halda sig við staðreyndir málsins.

Á bls. 9. gefur að líta eftirfarandi umfjöllun:

"Niðurstaðan verður augljóslega ekki sjálfkrafa sú að tímafrestir skipti engu máli. Það er um lög sett af Alþingi að ræða, og ekki hægt að halda því fram að brot stjórnvalda gegn málsmeðferðarreglum hafi engar afleiðingar."

Lögmennirnir geta þess að tímafrestsákvæði 6. mgr. 14. gr. PFSL. séu lög sett af Alþingi. Í öllum þeim úrskurðum og dómum sem PFS hefur rakið í skriflegum athugasemdum sínum frá 20. febrúar 2006 er um að ræða dæmi sem tengjast einnig lögum sem sett hafa verið af Alþingi. Varpa þessar hugleiðingar einar sér engu frekari ljósi á ágreiningsmál þetta. Það er hins vegar rétt hjá lögmönnunum að brot á tímafrestsákvæðum geta haft afleiðingar, t.d. skaðabótaábyrgð ef tjón telst sannað og viðurlög vegna brota í opinberu starfi.

Á bls. 9 má finna neðangreinda umfjöllun:

"... vísar stofnunin til 93. gr. tsl. sem dæmi um svigrúm í tíma varðandi álagningu. Þessi röksemd stofnunarinnar ætti betur við í málflutningi Símans þar sem að fyrirkomulagið varðandi álagningu er þveröfugt í þeim lagaheimildum sem gilda um deiluefnið. Þar er ekkert svigrúm samkvæmt orðanna hljóðan og löggjafinn tók afstöðu til þess við lagabreytingar að reglur tsl. giltu ekki að þessu leyti."

Þarna er um útúrsnúning að ræða að hálfu lögmannanna. Eins og fram kemur í skriflegum athugasemdum PFS frá 20. febrúar var umfjöllun stofnunarinnar um þetta atriði ætlað að lýsa því að í þessu tilviki hefði löggjafinn framselt vald til að ákveða álagningartímamörk til stjórnvalda. Það benti til þess að ekki hefði verið litið svo á að í því fælist framsal á skattlagningarvaldi sem færi í bága við ákvæði stjórnarskrár. Sérstaklega var bent á að breytingar þessar hefðu verið gerðar eftir stjórnarskrárbreytingarnar árið 1995.

Þá segir á bls. 10:

"... er vísað til nokkurs fjölda dæma um að tafir og brot gegn tímafrestum af hálfu stjórnvalda valdi ekki ógildanleika ákvarðana þeirra. Dæmin eiga ekki öll við. Hins vegar verður ekki um það deilt að það er fyrir hendi óvissa að þessu leyti þar sem bæði finnast dæmi um að svona brot valdi ógildi og að þau valdi ekki ógildi."

Þarna mótmæla lögmenirnir ekki efnislega að þeir dómur og úrskurðir sem PFS hefur reifað í málinu eigi ekki við. Aðeins sagt að sum dæmin eigi ekki við. Auk þess reifa þeir enga dóma eða úrskurði sem gætu verið fordæmi fyrir ógildingu ákvörðunar PFS. Lögmenirnir sem Síminn hf. hefur fengið til að semja útarlega álitserð um ofangreint ágreiningsefni treysta sér því ekki til að halda því fram með ótvíræðum hætti að umræddar tafir á álagningu rekstrargjalds á Símann hf. fyrir rekstrarárið 2004 eigi að valda ógildingu umræddrar ákvörðunar. Í stað þess lýsa þeir í löngu máli einhverri ógurlegri réttaróvissu á þessu sviði án þess að treysta sér til að fjalla efnislega um þá dóma og úrskurði sem PFS hefur teft fram í málinu.

Þá segir á bls. 10:

"... er vísað til þess að Síminn geti ekki haft réttmætar væntingar til þess að engin álagning fari fram. Huglæg afstaða Símans skiptir hinsvegar litlu ef niðurstaðan er sú að eftir 15. maí hafi heimild til álagningar rekstrargjalds ekki verið fyrir hendi."

Lögmenirnir segja að réttmætar væntingar Símans skipti litlu, en staðhæfa ekki að þær skipti engu máli. Þeir gera heldur engar tilraunir til að halda því fram að Síminn hafi haft réttmætar væntingar til að sleppa við álagningu umrædds rekstrargjalds.

### III. Innri velta

Lögmenirnir gera tilraun til að skýra hvað felst í hugtakinu "rekstrartekjur" í skilningi 4. mgr. 14. gr. PFSL. Vitna þeir til 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt þar sem segir að tekjur teljast hvers konar gæði, arður, laun og hagnaður sem skattaðila hlotnast og metin verða til peningaverðs og skiptir ekki máli hvaðan þær stafa eða í hvaða formi þær eru. Að mati lögmannanna væri það grundvallaratriði í skilgreiningu á því hvað teljist til tekna að um væri að ræða verðmæti sem skattaðila hlotnast.

Þá má spyrja á móti hvort Símanum hf. hlotnast tekjur annarra fjarskiptafyrirtækja sem tilheyra öðrum fjarskiptafyrirtækjum en Símanum er gert skylt að greiða rekstrargjald af í samræmi við YSKN nr. 80/2001. Þá má spyrja hvort Pósti & Síma hf. hafi hlotnast tekjur af reiknaðri þóknun pósthúsa félagsins vegna sölu frímerkja. Yfirskattanefnd sló því föstu að slíkar innri tekjur mynduðu stofn til rekstrargjalds.

Þá segir á bls. 10:

"Það er grundvallaratriði að til þess að einstaklingur eða lögaðili geti haft tekjur þá þarf honum að hlotnast verðmæti. Það að hlotnast verðmæti getur falist í ýmsu en í rekstri er það alla jafna vegna þess að þjónusta eða vara er seld kaupanda. Um slíkar tekjur getur alla jafna ekki verið að ræða vegna þess að rekstraraðili framkvæmi eitthvað án þess að greiðsla frá viðskiptavini komi til, t.d. vegna þess að fé er fært milli deilda hjá skattaðila ...".

Lögmennirnir segja að um slíkar tekjur geti alla jafna ekki verið að ræða í þessum tilvikum. Þeir nefna því næst að ýmis dæmi finnist í skattalögum um að eitthvað sem alla jafna teldist ekki til tekna sé meðhöndlað sem slíkt. Þá væri um að ræða ákveðinn skáldskap eða ímyndun sem kveðið væri á um í viðkomandi lögum til þess að ímyndaður skattstofn yrði til. Þá kemur fram að engar reglur um ímyndaðar tekjur væri að finna í lögum um Póst- og fjarskiptastofnun. Var það niðurstaða lögmanna að innri tekjur Símans gætu ekki og mættu ekki teljast til skattstofnsins þar sem sú niðurstaða yrði ekki leidd af lögum og að þær væru ímyndaðar tekjur sem reiknuðust samkvæmt ákvörðun stjórnvalds sem auk þess nyti skattsins beint.

PFS reifaði sjónarmið um tvísköttun, samsköttun og sköttun ímyndaðra tekna til að sýna fram á að staðhæfingar Símans um að tvísköttun væri óheimil ætti ekki rétt á sér. Var það gert til að sýna fram á að ýmsar meginreglur skattaréttarins væru ekki ófrávíkjanlegar heldur væru þvert á móti ýmsar undantekningar frá þeim.

PFS mótmælir þeirri ályktun lögmanna að stofnunin ákvarði sjálf ímyndaðar tekjur af innri veltu Símans. Stofnunin komst að þeirri niðurstöðu að innri velta Símans myndaði stofn til rekstrargjalds með því að skýra ákvæði 4. mgr. 14. gr. PFSL með hefðbundnum lögskýringaraðferðum. Eins og gögn málsins bera með sér var ágreiningur um hvað fælist í bókfærðri veltu og þá einnig rekstrartekjum. Með því að skýra ákvæðið í samræmi við markmið laganna og markmið fjarskiptalaga komst stofnunin að þessari niðurstöðu. Sá þáttur í úrskurði yfirskattanefndar nr. 80/2001 er varðar innri tekjur vegna þóknunar fyrir frímerkjasölu er síðan fordæmisgefandi í máli þessu.

Vert er að geta umfjöllunar lögmanna á bls. 4-5 og er óhætt að taka undir þau orð:

„Að lokum ber að geta þess að skilgreining skattstofnsins í Pfl. er óvenjuleg miðað við það sem við á í lögum um tekjuskatt. Við ákvörðun skattstofnsins er aðeins tekið tillit til tekna gjaldanda, þ.e. gjöld koma ekki til frádráttar við ákvörðun skattstofns. Þetta er verulega frábrugðið ákvörðun skattstofns rekstraraðila samkvæmt tsl. þar sem að þar er tekið tillit til gjalda þannig að skattlagningin fer fram á grunni nettó tekna. Að því er varðar rekstrargjaldið þá fer skattlagning hins vegar fram á grunni brúttó tekna.“

Með þessum orðum taka lögmennirnir undir það sem fram hefur komið af hálfu PFS í málinu að umræddur skattur sé verulega frábrugðinn hefðbundnari sköttum. Um er að ræða lágan veltutengdan brúttóskatt þar sem enginn frádráttur er leyfður.

Varðandi umfjöllun lögmanna um YSKN nr. 80/2001 kemur fram að álit Garðars Valdimarssonar staðfesti ekki skilning PFS um að innri tekjur af fjarskiptastarfsemi teldust til rekstrargjaldsstofns. Þvert á móti hefði Garðar komist að því að nefndur úrskurður tæki ekki beint á því hvort innri tekjur teldust til skattstofnsins.

Eins og áður hefur komið fram í máli PFS verður að telja að Garðar Valdimarsson hafi aðeins skoðað lið 5 í úrskurði Yfirskattanefndar er varðaði skattskyldu tekna annarra fjarskiptafyrirtækja hjá Símanum. Að hluta til er við starfsmenn PFS að sakast þar sem þeir lögðu ofuráherslu á þennan lið. Það var ekki fyrr en eftir að álit Garðars lá fyrir að lögfræðingur PFS fór að skoða umræddan úrskurð nákvæmlega lið fyrir lið. Þess má auk þess geta að umrætt álit Garðars varpaði ekki neinu ljósi á umræddan ágreining og hann fjallaði ekki um öll þau atriði sem hann var beðinn um. Skoða verður þetta álit hans í því ljósi.

Varðandi reiknaða þóknun pósthúsa vegna sölu frímerkja segir í minnisblaði lögmanna:

"Þarna virðast vera um að ræða innri tekjur, svipaðar þeim sem deilt er um í því máli sem hér er til umfjöllunar. Á þessu atriði byggir Póst- og fjarskiptastofnun niðurstöðu sína.

Vegna þessa verður að skoða þennan lið úrskurðarins sérlega vel. Það virðist vera rétt hjá Póst- og fjarskiptastofnun að þarna sé vikið að innri tekjum, en það er einungis gert sem tilvísun í kröfur kæranda. ..."

Því næst taka lögmennirnir upp á því að snúa út úr niðurstöðu yfirskattanefndar með ótrúlegum hætti. Að því er virðist halda þeir því fram að yfirskattanefnd hafi ekki skilið kröfur Símans (sem þó héldu því fram að um innri tekjur væri að ræða) og fyrir einhvern misskilning komist að þeirri niðurstöðu að um gjaldskyldar innri tekjur væri að ræða. Yfirskattanefnd hafi þó sennilega haldið að um væri að ræða kröfur um einhvers konar frádrátt frá gjaldskyldri veltu. Þessi málflutningur er náttúrulega með miklum ólíkindum.

Í raun og veru er um mjög einfalt atriði að ræða og óþarfi að flækja það. Það kemur skýrt fram í úrskurði yfirskattanefndar að söluþóknun, sem póstrekkanda er greidd fyrir sölu á frímerkjum (í máli þessu þóknun frá Pósti & síma sjálfum) verði því óhjákvæmilega að teljast tekjur póstrekkandans af grunnpóstþjónustu á sama hátt og beinar tekjur af sölu frímerkja. Ekki er því gerður greinarmunur á því hvort "tekjur" af sölu frímerkja séu ytri eða innri tekjur. Í raun er með ólíkindum að reynt sé að snúa svona út úr svo einfaldri og skýrri niðurstöðu yfirskattanefndar.

### III. Annað

Lögmennirnir taka fram að það geti varla talist eðlileg stjórnsýsla að sama stjórnvald veiti eða afnemi rekstrarleyfi, leggi á skatt, ákvarði skattstofninn, innheimti skattinn og nýti svo að öllu leyti þannig innheimtan skatt til eigin rekstrar. Þessar hugleiðingar skipta engu máli varðandi ofangreint ágreiningsefni. Lögjafinn hefur metið það svo að þetta fyrirkomulag sé eðlilegt og standist stjórnarskrá. Það er ekki í verkahring stjórnvalda, hvorki PFS né úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála, að endurmeta ákvarðanir lögjafans né að víkja lögum til hliðar þar sem slíkur ágreiningur kann að koma upp. Það mat er í verkahring dómstóla.

*Varðandi meint brot á jafnræðisreglu staðhæfa lögmennirnir að PFS viðurkenni að öðruvísi sé farið að ákvörðun annarra fjarskiptafyrirtækja en Símans. Hér er um enn eina rangfærsluna að ræða í minnisblaði lögmanna. PFS hefur þvert á móti haldið því fram að stofnunin telji sig ekki hafa brotið jafnræðisregluna og m.a. bent á þá staðreynd að Síminn hf. hafi umtalsverða sérstöðu á íslenskum fjarskiptamarkaði. Félagið er það eina sem hefur verið fyrirskipað að aðskilja bókhald sitt og hefur því "bókfærða" innri veltu af fjarskiptastarfsemi. Hins vegar hefur PFS lýst því yfir að þessi mál verði skoðuð betur þegar niðurstaða hefur fengist í þessu ágreiningsmáli. Einnig hefur stofnunin bent á heimild PFS til endurákvörðunar skatta annarra ef eitthvað misjafnt kemur í ljós. Með þessu er PFS ekki að viðurkenna neitt brot á jafnræðisreglu.*

Um frekari rökstuðning málatilbúnaðs PFS vísast til annarra framlagðra gagna til nefndarinnar.

#### 4.0 Niðurstaða.

##### *Um tímamörk*

Álagning og innheimta rekstrargjalds á póst- og fjarskiptafyrirtæki eftir 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun er um margt óvenjuleg. Stofnunin sem ákvarðar gjaldstofn, hefur eftirlit með gjaldstofni, annast álagningu, innheimtir gjaldið og ákvarðar greiðsluskilmála gjaldsins er einnig sú stofnun sem skatturinn rennur beint til. Telst slík tilhögun varla heppileg.

Samkvæmt almennum meginreglum um skattheimtu og sökum þeirrar sérstöðu sem rekstrargjaldið hefur er nauðsynlegt að löggjafarvaldið afmarki skýrt valdmörk PFS til þess að ákvarða þetta gjald og að ekki komi upp sú staða að stofnunin fái sjálfðæmi yfir gjaldstofni, tímafrestum eða öðrum mikilvægum atriðum er skattinn varða. Vísast hvað þetta varðar t.d. í 1. mgr. 77. gr. Stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 og fjölmarga dóma Hæstaréttar, t.d. *Hrd. 1985, bls. 1544* og *Hrd. 1996, bls. 4260*.

Skattamálum skal skipa með lögum og lagaheimild fyrir álagningu rekstrargjalds er sem fyrr segir að finna í 14. gr. laga nr. 69/2003. Í 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 er að finna skýr tímamörk þeirrar heimildar en þar segir orðrétt:

*Álagning rekstrargjalds skv. 4. mgr. skal fara fram eigi síðar en 15. maí ár hvert. Póst- og fjarskiptastofnun skal gera eftirlitsskyldum aðilum grein fyrir álagningunni með bréfi.*

Ekki verður litið fram hjá því að lagaheimild fyrir álagningu rekstrargjaldsins er tímabundin og ef henni er ekki lokið fyrir 15. maí brestur heimildina. Samkvæmt því telst álagning rekstrargjalds á Símann hf., þann 30. desember 2005 ólögmat. Þegar PFS lagði á Símann hf. þennan dag var skattlagningarheimild 4.- 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 ekki virk og braut álagningin því í bága við 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrár Íslands nr. 33/1944.

Hinsvegar er tekið undir það sjónarmið PFS að það að komið sé fram yfir frest nægi ekki eitt og sér til þess að *stjórnvaldsákvörðunin* sem slík sé ógildanleg. Ef ekkert bendir til þess að endanleg niðurstaða sé óstraustari en ella verður meira að koma til en brot á tímamörkum til þess ómerkja megi árangur meðferðarinnar, sbr. *Hrd. 1997, bls. 385*, *Hrd. 1998, bls. 1094* og *Hrd. 1998, bls. 3781*. Hið skýra tímamark skattlagningarheimildarinnar veldur því aftur á móti að ákvörðunin eins og hún kemur fyrir nefndina var ólögmat á þeim tíma er hún var tekin og því ógildanleg sbr. lögmatísreglu sem er meginregla á sviði íslenskrar stjórnslu.

Óeðlilegt er að skattskylda Símanns hf. falli niður vegna athafnaleysis PFS og stenst það varla 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar að stjórnvald gæti með því t.d. að halda að sér höndum við álagningu afnumið skatt. Enda þótt álagningarheimild PFS sem er að finna í 4.- 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 hafi fallið niður er að finna í 10. mgr. 14. gr. laga nr. sömu laga endurákvörðunarheimild PFS ef stofn rekstrargjalds eða aðrar forsendur álagningar reynast rangar.

Forsaga ákvæðisins í 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 er sú að þegar Póst- og fjarskiptastofnun var stofnuð árið 1997 með lögum nr. 147/1996 um Póst- og fjarskiptastofnun sem tóku gildi þann 1. janúar 1997 var í lögnum gert ráð fyrir því að hin nýja stofnun skyldi fjármögnuð að hluta til með rekstrargjaldi sem tekið var af

fyrirtækjum er störfuðu á sviði fjarskipta- og póstmála. Gjaldið var ákveðið sem lág prósentu af bókfærðri veltu fyrirtækjanna. Má leiða líkur að því að helst hafi ráðið þeirri ákvörðun vilji til þess innheimta á gjaldinu væri sem einföldust.

Þegar þessi lög voru sett var fjarskiptaumhverfi hér á landi um margt ólíkt því sem nú er og óraði fáa fyrir þeirri auknu samkeppni sem einkennir fjarskipti í dag. Þau fyrirtæki sem greiða skyldu rekstrargjald eftir lögum nr. 147/1996 voru aðallega ríkisrekin og ekki í beinni samkeppni við neinn stóran aðila hér á landi. Vera kann að þær aðstæður hafi ráðið gjaldheimtusjónarmiðum að nokkru leyti. Velta má því fyrir sér hvort löggjafinn hefði ef til vill farið öðruvísi að ef fjarskiptaumhverfi hér á landi hefði verið líkara því sem gerist í dag.

Í lögum um Póst- og fjarskiptastofnun nr. 147/1996 var gert ráð fyrir því að ríkissjóður annaðist innheimtu rekstrargjalds í samræmi við kafla VIII-XIV í þáverandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981 (nú lög um tekjuskatt nr. 90/2003). Þegar lög nr. 110/1999 um Póst- og fjarskiptastofnun tóku gildi þann 1. janúar árið 2000 og hin eldri lög féllu úr gildi var stofnuninni sjálfri falið að innheimta rekstrargjaldið sem skyldi renna óskert til stofnunarinnar. Við þessa breytingu voru einnig settar í lög um Póst- og fjarskiptastofnun reglur um tímafresti og álagningu sem koma skyldu í stað ákvæðanna í þáverandi lögum um tekjuskatt og eignarskatt nr. 75/1981.

Ekkert í greinargerð laganna eða umræðum á Alþingi þykir benda til þess að með þessari breytingu hafi vakað fyrir löggjafanum að draga úr heimildum PFS til þess að leggja á rekstrargjaldið og innheimta það eða skapa þær aðstæður að skattur geti fallið niður við vanrækslu stofnunarinnar. Virðist sem 12. mgr. 11. gr. þáverandi laga nr. 110/1999 um Póst- og fjarskiptastofnun (nú 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003) hafi verið ætlað að veita stofnuninni sömu réttindi til endurupptöku gjaldsins og hún hafði með lögum nr. 147/1996, þ. e. þær heimildir í VIII-XIV kafla laga nr. 75/1981 (nú nr. 90/2003) er við geta átt.

Í ljósi þess að vilji löggjafans virðist ekki hafa staðið til þess að endurupptökuúrræði PFS yrðu ótryggari en þau voru þykir rétt að túlka ákvæði 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 í samræmi við VIII-XIV kafla laga um tekju- og eignarskatt nr. 90/2003, þá sérstaklega 96. gr. þeirra, og í samræmi við bann stjórnarskrárnar við því að fela stjórnvaldi mat á því hvort leggja skuli á skatt. Verður að telja að í ákvæðinu felist heimild til þess að leggja á skatt eftir lögboðin tímamörk 6. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 enda þótt ekki hafi verið lagt á fyrir þann tíma.

Ákvörðun PFS um álagningu rekstrargjalds á Símann hf. þann 30. desember er því ógilt en PFS er heimilt að leggja á að nýju skv. 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003.

### ***Um meginreglur stjórnsluréttar***

Símenn hf. byggir meðal annars á því í málatilbúnaði sínum að PFS hafi brotið gegn meginreglum stjórnsluréttar við álagningu rekstrargjalds á félagið. Ekki kemur til mats nefndarinnar á því hvort þau brot hafi verið svo veruleg að varði ógildingunni ákvörðunar en fallist skal á það með kæranda að brestir eru í málsmeðferð PFS.

Málshraðaákvæðið í 9. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 mælir fyrir að mál skuli afgreidda eins fljótt og auðið er og ekki verður séð að PFS hafi gert það í þessu tilviki. Ekki hefur neitt komið fram sem bendir til þess að reynt hafi verið til hins ýtrasta að ákvarða álagningu innan tímamarka. Fram hafa komið skýringar á töfum á málsmeðferð, þ.m.t.

bið eftir utanaðkomandi álitsgerð frá Garðari Valdimarssyni hrl., en ekkert sem fram hefur komið réttlætir þá mánuði sem liðu án ákvörðunar. Að sama skapi hefur stofnunin að því virðist ekki sinnt rannsóknarskyldu sinni nægilega samkvæmt 10. gr. stjórnarsýslulagana en þess í stað notað sönnunarreglur til þess að ákvarða niðurstöðu sína í málinu, sem stjórnvöldum er ekki heimilt, sbr. til hliðsjónar álit umboðsmanns Alþingis í máli nr. 2521/1998.

Að mati nefndarinnar virðist einnig skorta á að PFS hafi sinnt þeirri skyldu sem felst í 7. gr. stjórnarsýslulaga, að veita nauðsynlega leiðbeiningu og aðstoð um hluti sem snerta starfssvið hennar. Enda þótt gera megi ráð fyrir því að Síminn hf. hafi aðgang að lögfræðiaðstoð leysir það ekki stofnunina undan skyldum sínum og ber henni að upplýsa Símann hf. um hvaða upplýsingar skorti til þess að skýringar félagsins teljist fullnægjandi, einkum og sér í lagi þegar afleiðingar þess að þær upplýsingar liggi ekki fyrir kunna að hafa íþyngjandi áhrif á félagið. Sbr. t.d. álit umboðsmanns Alþingis í máli nr. 2466/1998 og 2549/1998 og sérstaklega álit umboðsmanns Alþingis í máli nr. 588/1992. Sjá hér einnig til hliðsjónar rit Hans Gammeltoft-Hansen o.fl.: Forvaltningsret, Kaupmannahöfn 2002, bls. 382.

Jafnræðisregla 11. gr. stjórnarsýslulaga er ein af grundvallarreglum í íslensku réttarhari. Hún er einnig lögfest í 65. gr. Stjórnarskrár Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 og í 4. tl. c. 3. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun er sett fram sú skylda PFS að stuðla að því að gætt sé jafnræðis við meðhöndlun fjarskiptafyrirtækja. Ef staðið hefur verið að álagningu rekstrargjalds með mismunandi hætti gagnvart Símanum hf. og gagnvart keppinautum félagsins, svo sem Og Vodafone hf., samræmist slíkt hvorki jafnræðisreglu né þeirri skyldu PFS. Sjá einnig dóma Hæstaréttar *Hrd.* 1986, bls. 714 og *Hrd.* 1999, bls. 2809.

### ***Um stofn til rekstrargjalds***

Sú langa töf sem varð á afgreiðslu málsins stafar að nokkru leyti af ósætti málsaðila um stofn til rekstrargjaldsins og tilraunir þeirra til þess að fá botn í þá deilu. Eins og nánar er rakið í málavöxtum og málsástæðum aðila telur Síminn hf. sig hafa ofgreitt rekstrargjald um nokkuð skeið. PFS var ekki sammála og nefndi t.a.m. úrskurð yfirskattanefndar nr. 80/2001 máli sínu til stuðnings. Aðila greindi á um túlkun úrskurðarins og það hvort hann veitti fordæmi í máli þessu. PFS leitaði til Garðars Valdimarssonar hrl., fyrrverandi ríkisskattstjóra til þess að skýra úrskurðinn og var niðurstaða Garðars sú að úrskurðurinn hefði ekki tekið á álitaefni því er deilt er um. Hefur ekkert komið fram sem réttlætir aðra skýringu og koma því önnur atriði til túlkunar.

Aðilar málsins hafa hvor sinn skilning á ákvæði 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun. Má segja að rót ágreiningsins felist að miklu leiti í þessum ólíka skilningi. Til glöggvunar fer ákvæðið hér á eftir:

*“Fjarskiptafyrirtæki skulu árlega greiða Póst- og fjarskiptastofnun rekstrargjald sem nemur 0,20% af bókfærðri veltu og sömuleiðis skulu póstrekendur greiða 0,25% af árlegri veltu til stofnunarinnar. Með bókfærðri veltu er átt við rekstrartekjur sem þessir aðilar hafa af fjarskipta- og póststarfsemi sinni hér á landi. Rekstrargjald skal miða við næsta almanaksár á undan ákvörðun gjaldsins. Tekjur skal telja til bókfærðrar veltu á því ári sem þær verða til.”*

Ágreiningurinn stendur aðallega um hvort telja skuli svokallaða “innri veltu” sem hluta af bókfærðri veltu félagsins en hún er ekki færð í ársreikning félagsins. Með innri veltu er átt



við reiknaða veltu af viðskiptum milli deilda félagsins sem Síminn hf. færir í bókhaldi til þess að aðskilja megi bókhald einstakra starfssviða félagsins. Auk þess deildu málsaðilar um hvernig skyldi skilgreina tekjur af fjarskiptaþjónustu, virðisaukandi þjónustu og hvaða tekjur væru óviðkomandi fjarskiptaþjónustunni.

Heimildir stjórnvalda til skattlagningar skulu vera skýrar og ótvíræðar. Hverskonar túlkun stjórnvalds á skattaákvæðum sem ekki samræmist orðanna hljóðan gæti talist brjóta í bága við meginreglu 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárnar. Því er ljóst að gæta þarf varkárni og hófsemi þegar ákvæði laga er kveða á um skattskyldu eru túlkuð. Veigamikil rök þarf til þess að réttlæta rýmkandi lögskýringu á slíkum ákvæðum.

Nefndin lítur svo á að hugtakið “bókfærð velta” vísi til veltu eins og hún er færð til bókar í ársreikningi fyrirtækis, sbr. lög nr. 144/1994 um ársreikninga. Samræmist þetta venjum á sviði bókhalds og reikningshalds jafnframt því að falla að almennri málvitund. Gjaldstofn rekstrargjalds skal því samkvæmt 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 ákveðast 0,20% af heildarveltu fjarskiptafyrirtækja á þeim sviðum sem skilgreind eru að lögum sem fjarskiptaþjónusta. Framkvæmd reglugerðar 960/2001 um bókhaldslega og fjárhagslega aðgreiningu í rekstri fjarskiptafyrirtækja getur því ekki breytt þeim gjaldstofni.

PFS hefur ekki frjálssar hendur til þess að ákveða gjaldstofn og þar með fjárhæð rekstrargjaldsins. Gjaldið er skilgreint sem skattur og skattlagningarvald má löggjafinn ekki framselja til framkvæmdavaldsins. Vísast hvað þetta varðar á dóma Hæstaréttar *Hrd.* 1986, bls. 462; *Hrd.* 1999, bls. 3780 og *Hrd.* 1998, bls. 3460.

Í síðastnefnda dómnum þykir lagastoð fyrir innheimtu gjalds sem rennur til eftirlitsstofnunar á vegum ríkisins ekki nægilega skýr og metur Hæstiréttur sem svo að umrædd eftirlitsstofnun hafi farið út fyrir valdssvið sitt með túlkun sinni á skattlagningarheimildinni. Enda þótt aðstæður að öðru leyti séu ekki allskostar sambærilegar þykir þessi dómur auk annarra sem nefndir hafa verið áréttá nauðsyn þess að afmarka valdmörk stjórnvalda sérlega vel þegar kemur að gjöldum sem eru ígildi skatta.

Að öllu þessu virtu ber ekki að telja svonefnda innri veltu hluta af stofni til rekstrargjalds. Bókfærð velta sem skráð er í ársreikning samkvæmt lögum um ársreikninga myndar gjaldstofn rekstrargjalds. Þær bókhaldsskyldur sem lagðar eru á fjarskiptafyrirtæki með umtalsverða markaðshlutdeild samkvæmt reglugerð 960/2001 hafa ekki áhrif á þann stofn.

Málsaðila greinir einnig á um hvaða þjónusta Símans hf. skuli teljast fjarskiptaþjónusta, og því hluti af gjaldsstofni, og hvaða þjónusta skuli teljast virðisaukandi þjónusta eða að öðru leyti falla utan stofns. Hvað þetta varðar vísast í 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 og skilgreiningar II. kafla laga nr. 81/2003. Um sönnunarbyrði á því hvort ákveðnir tekjuliðir falli undir stofninn eður ei skal miða við almennu regluna, þ.e. þeim er það stendur næst ber sönnunarbyrðina, og hafa hliðsjón af stjórnsýslulögum og reglum. Hefðbundinn sjónarmið um frádrátt frá skatti eiga ekki við þar sem enginn frádráttur frá rekstrargjaldi er heimill. Falli tekjur hinsvegar utan stofns eru þær ekki skattskyldar og því ekki um frádrátt að ræða í skilningi skattalaga.

Sem svar við beiðni PFS um frekari sundurliðun á tekjum lagði Síminn hf. fram sundurliðað minnisblað frá reikningshaldi félagsins þann 23. maí 2005 og uppfærði það með athugasemdum sínum þann 28. desember s.l. Ef PFS metur þær skýringar

ófullnægjandi ber þeim samkvæmt þeirri leiðbeiningarskyldu sem felst í 7. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 að upplýsa Símann hf. um nákvæmlega hvaða upplýsingar vantar til þess að sundurliðunin fullnægi kröfum stofnunarinnar. Auk þess hefur PFS víðtækt vald til rannsókna á þessu sviði sem öðrum sem falla undir valdssvið hennar og ber að rannsaka málið til fullnustu áður en stofnunin ákvarðar sannannir ófullnægjandi. Stjórnvald getur ekki skotið sér undan skyldu til rannsóknar og beitt sönnunarreglum þess í stað.

Í ljósi þessa skal PFS svo fljótt sem auðið er leggja að nýju rekstrargjald á Símann hf. og hafa hliðsjón af þeim upplýsingum sem félagið hefur lagt fram. Ef stofnunin telur þörf á frekari upplýsingum skal hún leiðbeina Símanum hf. um hvaða upplýsingar vantar og beita þeim rannsóknarheimildum er við eiga. Áréttuð skal nauðsyn á meðalhófi í beitingu úrræða er stofnunin hefur sbr. 12. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993.

## 5.0 Úrskurðarorð

Hinn kærði úrskurður Póst- og fjarskiptastofnunar um álagningu rekstrargjalds á Símann hf. fyrir árið 2004 frá 30. desember árið 2005 er úr gildi felldur. Póst- og fjarskiptastofnun er gert að leggja aftur á Símann hf. eins fljótt og auðið er í samræmi við túlkun nefndarinnar á 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun.

Úrskurð þennan þarf að bera undir dómstóla innan sex mánaða frá því að aðilar fengu vitneskju um hann.

Reykjavík, 29. mars 2006

---

Ólafur Garðarsson, hrl., formaður

---

Guðjón Kárasón, verkfr.

---

Heimir Haraldsson, endursk.