



PÓST- OG FJARSKIPTASTOFNUN

Ákvörðun nr. 8/2009

Endurákvörðun rekstrargjalds Mílu vegna rekstrarársins 2007

I.

Ágreiningsefni málsins

Í máli þessu er annars vegar deilt um hvort 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun veiti stofnuninni fullnægjandi heimild til álagningar rekstrargjalds. Míla telur svo ekki vera þar sem skattstofninn sé ekki skilgreindur í lögum. Í öðru lagi er deilt um hvort tilteknir tekjuliðir í rekstri Mílu falli innan stofns til rekstrargjalds, þ.á.m. tekjur félagsins sem stafa frá systurfélagi þess, Símanum hf.

II.

Málavextir og bréfaskipti

2.1 Bréf PFS til allra fjarskiptafyrirtækja, dags. 9. apríl 2008

Með bréfum, dags. 9. apríl 2008, minnti PFS skráð fjarskiptafyrirtæki á að upplýsingar um gjaldskylda veltu af fjarskiptastarfsemi þyrftu að berast stofnuninni eigi síðar en 30. apríl s.á., sbr. 5. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun. Álagningu rekstrargjalds skyldi svo lokið eigi síðar en 15. maí s.á., sbr. 6. mgr. 14. gr. sömu laga.

2.2 Framtal Skipta hf. til rekstrargjalds, dags. 2. maí 2008

Þann 2. maí 2008 barst PFS tölvupóstur frá Skiptum hf. (móðurfélagi Símans hf. og Mílu ehf.) sem hafði að geyma upplýsingar um gjaldskylda veltu móðurfélagsins til rekstrargjalds fyrir rekstrarárið 2007. Gjaldskyld velta var sögð nema kr. [...]¹ og næmi því 0,3% rekstrargjald kr. [...]².

¹ Fellt brott vegna trúnaðar.

² Fellt brott vegna trúnaðar.

2.3 Tölvupóstur PFS til Skipta hf., dags. 5. maí 2008

Þann 5. maí s.l. svaraði PFS ofangreindum tölvupósti Skipta. Þar kom m.a. fram að samkvæmt 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 bæri *fjarskiptafyrirtækjum* að greiða rekstrargjald. Skipti hf. væri ekki fjarskiptafyrirtæki heldur eignarhaldsfélag. Ekki yrði því lagt rekstrargjald á Skipti hf. Hins vegar væru Síminn hf. og Míla ehf. fjarskiptafyrirtæki sem bæru að greiða rekstrargjald. Það væri PFS að meinalausu að Skipti hf. annaðist útreikning og upplýsingagjöf vegna stofns til rekstrargjalds fyrir Símann og Mílu. Hins vegar þyrfti að sundurliða með skýrum hætti rekstrartekjur hvors aðila um sig af fjarskiptastarfsemi eins og um sjálfstæða framlagningu gagna væri að ræða. Því teldi PFS að þær samandregnu tölulegu niðurstöður sem fram kæmu í ofangreindum tölvupósti hefðu ekki að geyma fullnægjandi upplýsingar um gjaldskylda veltu fyrirtækjanna. Upplýsingarnar þyrftu að vera mun gagnsærri og sundurliðaðri.

Ennfremur benti PFS á að stofnuninni væri heimilt að áætla veltu gjaldskyldra aðila sem ekki skiluðu upplýsingum um gjaldskylda veltu, sbr. 5. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003. Þar sem PFS væri að undirbúa álagningu rekstrargjalds, sem fram þyrfti að fara í síðasti lagi 15. maí n.k., gæti stofnunin ekki veitt Símanum og Mílu lengri frest en til 9. maí til að skila fullnægjandi upplýsingum um gjaldskylda veltu hvors fyrirtækisins um sig af fjarskiptastarfsemi. Þá gat PFS þess að verulegur hluti þeirrar innri veltu sem áður hefði átt sér stað innan Símans (og ekki hefði verið gjaldskyld til rekstrargjalds, sbr. úrskurð úrskurðarnefndar nr. 3/2006) færi nú fram á milli Símans hf. og Mílu ehf. og myndaði því stofn til rekstrargjalds að mati stofnunarinnar.

2.4 Framtal Mílu til rekstrargjalds, dags. 9. maí 2008

Með bréfi, dags. 9. maí 2008, barst svar Skipta hf. Fram kom að ágreiningur við PFS um stofn til rekstrargjalds væri ekki nýr af nálinni. Með úrskurði úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála nr. 3/2006 hefði verið skorið úr um hvernig skyldi ákvarða skattstofninn. Megin ágreiningurinn hefði snúið að því hvort Símanum hefði borið að greiða rekstrargjald af innri veltu félagsins. Kjarninn í niðurstöðu nefndarinnar væri sá að með bókfærðri veltu af fjarskiptastarfsemi væri vísað til veltu eins og hún væri færð til bókar í ársreikningi fyrirtækis. Bókfærð velta samanstæði aðeins af ytri tekjum en ekki innri. Vanda skyldi sérstaklega fylgni við 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar og hafa skyldi ársreikningalög og tekjuskattslög til hliðsjónar. Grundvallaratriði væri að allur vafi skyldi skýrður skattgreiðanda í hag.

Ennfremur kom fram að Síminn og Míla væri hluti af fyrirtækjasamstæðu þar sem Skipti hf. væri móðurfélagið. Félögin yrðu samsköttuð til tekjuskatts á grundvelli 55. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 og kæmu til með að skila samstæðureikningi í samræmi við ákvæði ársreikningalaga nr. 3/2006. Samsköttun og samstæðureikningsskil fælu það í sér að á samstæðuna yrði lagður skattur sem um einn aðila væri að ræða. Hefði því ekki orðið nein breyting í skattalegu tilliti að því leyti að Síminn og Míla teldu fram til tekjuskatts sem eitt fyrirtæki með móðurfélagi sínu þannig að innri velta milli félaganna myndaði í raun engan skattstofn enda ekki um neinar tekjur hjá samstæðunni að ræða. Við álagningu rekstrargjalds bæri að haga álagningu með sama hætti og við álagningu á

skattstofn á grundvelli tekjuskattslaga, eins og berlega kæmi fram í úrskurði nr. 3/2006, og miða við bókfærða veltu í ársreikningi félagsins. Skattstofn til rekstrargjalds, sem sendur var PFS 2. maí s.l., væri því í samræmi við framangreindan úrskurð og tilvitnaða löggjöf um tekjuskatt og ársreikninga.

Loks kom fram í framangreindu bréfi að tæki PFS þá ákvörðun að telja innri veltu milli Símans og Mílu sem hluta af stofni til rekstrargjalds væri stofnunin að ganga gegn úrskurði æðra setts stjórnvalds í máli um sama atriði. Krafist væri skriflegs rökstuðnings stofnunarinnar fyrir þeirri ákvörðun. Ákvæði PFS að halda fyrirætlunum sínum til streitu og heimta skatt af innri veltu milli félaganna væri gerður fyrirvari um greiðsluskyldu hvað varðaði þann hluta álagningarinnar.

Meðfylgjandi ofangreindu bréfi Skipta hf. frá 9. maí s.l. var fylgiskjal nr. 1 sem hafði að geyma yfirlit yfir bókfærða veltu af fjarskiptastarfsemi Skipta eins og henni var skilað með rafrænum hætti 2. maí s.l. Jafnframt fylgiskjöl 2 og 3 sem höfðu að geyma sundurliðaðar tekjur af fjarskiptastarfsemi Símans annars vegar og Mílu hins vegar. Gjaldskyldar tekjur af fjarskiptastarfsemi Mílu voru sagðar nema kr. [...] ³ (rekstrargjald kr. [...]) ⁴ og gjaldskyldar tekjur af fjarskiptastarfsemi Símans kr. [...] ⁵ (rekstrargjald kr. [...]) ⁶).

2.5 Álagning rekstrargjalds á Mílu þann 15. maí 2008

Með bréfi, dags. 15. maí 2008, lagði PFS rekstrargjald að fjárhæð kr. [...] ⁷ á Mílu í samræmi við upplýsingar um gjaldstofn í ofangreindu bréfi Skipta. PFS tók fram að þar sem ágreiningur hefði risið um rekstrargjaldsstofn Mílu og skammur tími væri til stefnu fram að lokadegi almennrar álagningar rekstrargjalds hefði stofnunin ákveðið að svo stöddu að byggja álagningu rekstrargjalds á félagið á innsendum upplýsingum um gjaldstofn. PFS gerði hins vegar þann fyrirvara að stofnunin hefði í hyggju að skoða álagningarstofn og forsendur álagningar rekstrargjalds á félagið að nýju, sbr. 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003, ef rannsókn stofnunarinnar gæfi tilefni til þess.

2.6 Fyrirspurnarbréf PFS til Mílu, dags. 30. júní 2008

Með bréfi, dags. 30. júní 2008, óskaði PFS eftir tilteknum upplýsingum frá Mílu um gjaldstofn til rekstrargjalds. Samkvæmt upplýsingum í ofangreindu bréfi Skipta hefði heildarvelta Mílu numið kr. [...] ⁸ frá 1. apríl – 31. desember 2007 en gjaldskyld velta aðeins numið kr. [...] ⁹ (ca. [...] ¹⁰ % af heildarveltu). Samkvæmt ársreikningi Mílu hefðu tekjur félagsins numið kr. [...] ¹¹ á árinu 2007. PFS óskaði því eftir skýringum á því

³ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁴ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁷ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁸ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁹ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹⁰ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹¹ Fellt brott vegna trúnaðar.

misræmi sem væri á milli ársreiknings og upplýsinga í bréfinu frá 9. maí, en um væri að ræða mismun að fjárhæð kr. [...] ¹².

Þá kom fram að samkvæmt upplýsingum í ofangreindu bréfi Skipta hefðu tekjur Mílu af sölu fjarskiptaþjónustu til Símans numið kr. [...] ¹³. Míla teldi að umræddar tekjur mynduðu ekki stofn til rekstrargjalds. Fram kom að PFS væri ekki sammála því mati Mílu og myndi stofnunin gera nánari grein fyrir sjónarmiðum sínum áður en endanleg ákvörðun yrði tekin í málinu.

Að lokum kom fram að samkvæmt ofangreindum upplýsingum teldi Míla að ýmsar aðrar tekjur en ofangreind sala til Símans félli utan stofns til rekstrargjalds eða nánar tiltekið tekjur af fjárhæð kr. [...] ¹⁴. Þar af væru þrjú liðir sem PFS hefði í hyggju að skoða nánar, þ.e. 1) „*rakkaleiga innan Skipta*“ kr. [...] ¹⁵, 2) „*útseld vinna*“ kr. [...] ¹⁶ og 3) „*útseld þjónusta*“ kr. [...] ¹⁷. Samtals næmu þessir liðir kr. [...] ¹⁸. PFS óskaði eftir nákvæmum sundurliðunum á þeim tekjum sem Míla teldi hér að myndaði ekki stofn til rekstrargjalds (skipt niður á hagnaðarstöðvar og bókhaldslykla) og lýsti í hverju þær fælust ásamt rökstuðningi fyrir því hvers vegna þær féllu ekki innan rekstrargjaldsstofns.

2.7 Svarbréf Mílu, dags. 11. september 2008

Í svarbréfi Mílu, dags. 11. september 2008, kom fram að sá munur sem hefði verið á tekjum Mílu samkvæmt ársreikningi og veltu þeirri sem gefin hefði verið upp í bréfi Mílu, dags. 9. maí s.l., stafaði af þeirri staðreynd að Míla hefði verið stofnuð á árinu 2007 eftir að aðalfundur Símans hf. samþykkti skipulagsbreytingu á Símanum. Stofnefnahagur Mílu hefði tekið mið af stöðu fastafjármuna 1. janúar 2007 en eiginleg starfsemi félagsins hefði ekki hafist fyrr en 1. apríl 2007. Í uppgjöri félagsins hefðu verið tekjur hjá Mílu á móti afskriftum fastafjármuna fyrstu þrjú mánuði ársins 2007. Tekjur af rekstri Mílu hefðu miðast við þá dagsetningu sem eiginleg starfsemi Mílu hófst og stafaði umrætt misræmi af því að fyrir þann tíma hefðu ekki verið um að ræða tekjur af rekstri Mílu sem mynduðu stofn til rekstrargjalds.

Þá kvaðst Míla ítreka þá afstöðu sína að sala á fjarskiptaþjónustu á milli dótturfélaga Skipta hf. væri ekki gjaldskyld til rekstrargjalds. Sú krafa væri gerð að félagið fengi að tjá sig frekar um þetta atriði áður en stofnunin tæki endanlega ákvörðun í málinu. Að lokum fylgdi svarbréfi Mílu sundurliðanir á tilteknum tekjum sem PFS óskaði eftir ásamt rökstuðningi fyrir því hvers vegna félagið teldi þær ekki falla undir stofn til rekstrargjalds.

¹² Fellt brott vegna trúnaðar.

¹³ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹⁴ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹⁵ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹⁶ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹⁷ Fellt brott vegna trúnaðar.

¹⁸ Fellt brott vegna trúnaðar.

Varðandi liðinn „útseld vinna“ sem numið hefði kr. [...] ¹⁹ kom fram að útseld vinna starfsmanna hefði fallið utan rekstrargjalds samkvæmt skilgreiningu PFS. Varðandi liðinn „útseld þjónusta“ sem numið hefði kr. [...] ²⁰ ... [...] ²¹.

2.8 Beiðni PFS um álitserð skattasérfræðings á rekstrargjaldsstofni Mílu

Með bréfi, dags. 7. október 2008, óskaði PFS eftir álitserð frá Ásmundi G. Vilhjálmsyni, skattasérfræðingi og héraðsdómslögmanni, vegna ágreinings stofnunarinnar og Skipta hf., f.h. Mílu ehf., um rekstrargjaldsstofn Mílu vegna rekstrarársins 2007. Álitsergjafi skyldi vera óháður álitserbeiðanda og Skiptum hf. (Mílu ehf. og Símanum hf.) í störfum sínum og einungis hafa fagleg skattaréttarleg sjónarmið að leiðarljósi.

Nánar tiltekið var þess óskað að álitsergjafi léti PFS í té rökstutt álit sitt á því hvort sala Mílu ehf. á fjarskiptapjónustu til Símans hf. væri *bókfærð velta* sem ætti að vera rekstrargjaldsskyld skv. 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003. Til að svara ofangreindri spurningu þyrfti álitsergjafi m.a. að taka afstöðu til þess hvort samsköttunarheimild tekjuskattslaga fæli í sér almenna samsköttunarreglu sem gildi um aðra skatta (t.d. veltutengdan skatt eins og rekstrargjald) og hvort sú staðreynd að Skipti, Síminn og Míla þyrftu að skila samstæðureikningsskilum samkvæmt ársreikningslögum leiddi til þess að sala Mílu á fjarskiptapjónustu til Símans væri þar af leiðandi ekki bókfærð velta í skilningi 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003.

Póst- og fjarskiptastofnun og Ásmundur G. Vilhjálmsson hdl., f.h. Skattvís ehf., undirrituðu samning um sérfræðilega ráðgjöf þann 9. október 2008.

2.9 Sérfræðileg álitserð um rekstrargjaldsstofn Mílu, dags. 6. nóvember 2008

Með bréfi, dags. 7. nóvember 2008, barst PFS ofangreind álitserð Skattvís ehf., en álitserðin er dagsett 6. nóvember s.á. Megin niðurstöður álitserðarinnar eru eftirfarandi.

Í fyrsta lagi að samsköttunarheimild tekjuskattslaga sé sérstök heimild sem gildir eingöngu við álagningu tekjuskatts. Því sé ekki unnt að yfirfæra heimildina á aðra skatta og gjöld nema með lögum. ²²

¹⁹ Fellt brott vegna trúnaðar.

²⁰ Fellt brott vegna trúnaðar.

²¹ Fellt brott vegna trúnaðar.

²² Sjá bls. 11-12. „Það er meginregla samkvæmt tekjuskattslögum að skattleggja beri hvert og eitt félag sér. Byggist þetta á því fyrirkomulagi samkvæmt félagarétti að líta beri á hvert og eitt félag sem sjálfstæða einkaréttarlega einingu. Almenn er því óheimilt að skattaleggja tvö eða fleiri félög saman og gildir einu máli þótt þau séu í eigu sömu aðila eða annað félagið sé dótturfélag hins. ... Ef víkja á frá þessu fyrirkomulagi verður því að mæla fyrir um það í lögum. Slíka lagaheimild er að finna í 55. gr. tekjuskattslaga og samkvæmt henni má heimila tveimur eða fleiri félögum að láta skattleggja sig saman að fullnægðum ákveðnum skilyrðum. ... Við samsköttun er rekstrarniðurstæða félaganna, það er hagnaður eða tap, lagt saman. Ekki er því um það að ræða að jafna saman einstökum veltustærðum ársreikningsins svo sem tekjum af sölu á þjónustu og kostnaði við kaup þjónustunnar. Til viðbótar því sem segir hér að ofan mælir þetta gegn því að unnt sé að yfirfæra samsköttunarheimildina á veltuskatta. ... Auk þess má benda á að ef talið yrði að samsköttunarheimildin í 55. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt fæli í sér almenna

Í öðru lagi að skylda félagi í samstæðu til að gera samstæðureikningsskil gegnir umfram allt því hlutverki að tryggja að ársreikningur þeirra gefi rétta mynd af tekjum og gjöldum, eignum og skuldum. Þetta sé í samræmi við hið almenna hlutverk ársreikningsins að veita notendum hans sem áreiðanlegastar upplýsingar um þær fjárhagslegu stærðir sem hann hefur að geyma. Skylda til samstæðureikningsskila hafi því ekkert með skattskil að gera.

Í þriðja lagi að ekkert í úrskurði úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála nr. 3/2006 gefi tilefni til þeirrar ályktunar sem fram kemur í bréfi Skipta hf. til PFS þann 9. maí s.l. að í raun og veru séu fyrirtækin (Skipti hf., Síminn hf. og Míla ehf.) í sömu stöðu og Síminn hf. var í fyrir skipulagsbreytingu varðandi innri veltu. Hvergi í úrskurðinum er fjallað um afleiðingar þess að tvö eða fleiri sjálfstæð félög séu samsköttuð. Það sem vegur þýngst í niðurstöðu nefndarinnar er eftirfarandi orðalag: „*Bókfærð velta sem skráð er í ársreikning samkvæmt lögum um ársreikninga myndar gjaldstofn til rekstrargjalds*“.

Fylgir álitssgerð Skattvís ehf. í fylgiskjali við ákvörðun þessa.

2.10 Tilkynning PFS um fyrirhugaða endurákvörðun rekstrargjalds Mílu, dags. 17. desember 2008

Með bréfi PFS til Mílu, dags. 17. desember 2008, tilkynnti stofnunin að hún hefði í hyggju, með stoð í 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun, að ákvarða álagningu rekstrargjalds félagsins að nýju fyrir rekstrarárið 2007, þar sem álagningarstofn sá sem lagður hefði verið til grundvallar álagningar á félagið þann 15. maí 2008 hefði ekki verið réttur að mati stofnunarinnar. Því hefðu forsendur framangreindrar álagningar rekstrargjalds á félagið ekki reynst réttar. PFS hefði í hyggju að styðjast við álagningarstofn þann sem Míla hefði talið fram með bréfi, dags. 9. maí 2008, kr. [...] ²³, að viðbættum nánar tilgreindum tekjum sem PFS teldi að væru gjaldskyldar til rekstrargjalds.

Fram kom að Míla hefði haldið því fram að tekjur af sölu félagsins á fjarskiptaþjónustu til Símans að fjárhæð kr. [...] ²⁴ væru ekki gjaldskyldar til rekstrargjalds þar sem um sölu innan samstæðu væri að ræða og að félögin í samstæðunni þyrftu að gera samstæðureikningsskil samkvæmt ársreikningalögum. Þá kæmi fram í bréfi Mílu til PFS, dags. 11. september 2008, að liðurinn „*rekkaeiga innan Skipta*“ að fjárhæð kr. [...] ²⁵ samanstæði af hýsingarþjónustu innan Skiptasamstæðunnar og að þjónustan væri undanþegin gjaldstofni þar sem um sölu innan samstæðunnar væri að ræða. Því hefði þessi liður verið ranglega flokkaður í yfirlitsblaði Skipta frá 9. maí 2008. Þá hefðu tekjur að fjárhæð kr. [...] ²⁶ verið vegna vinnu hjá [...] ²⁷ sem seld hefði verið Símanum.

viðurkennda reglu við skattlagningu hefði verið óþarft að setja 1. gr. laga nr. 20/2005 um samskráningu móður og dótturfélags á virðisaukaskattsskrá, sbr. 5. gr. virðisaukaskattslaga“.

²³ Fellt brott vegna trúnaðar.

²⁴ Fellt brott vegna trúnaðar.

²⁵ Fellt brott vegna trúnaðar.

²⁶ Fellt brott vegna trúnaðar.

²⁷ Fellt brott vegna trúnaðar.

Fram kom í máli PFS að ofangreindir þrír liðir, sem næmu samtals kr. [...] ²⁸, ættu það sammerkt að samanstanda allir af sölu Mílu ehf. á fjarskiptaþjónustu til Símans hf. PFS hefði í hyggju að hækka álagningarstofn Mílu ehf. til rekstrargjalds vegna rekstrarársins 2007 um þá fjárhæð með þeim rökum sem fram kæmu hér að neðan og hækka álagningarstofn Mílu þar með í kr. [...] ²⁹.

PFS væri ekki sammála Mílu ehf. um að tekjur sem félagið hefði af fjarskiptastarfsemi sem seld væri Símanum hf. væru ekki gjaldskyldar til rekstrargjalds þar sem um sölu innan samstæðu væri að ræða og að félögin í samstæðunni þyrftu að gera samstæðureikningsskil samkvæmt ársreikningalögum. PFS byggði á neðangreindri niðurstöðu álitsgerðar Skattvís ehf., dags. 6. nóvember 2008, máli sínu til stuðnings:

Í fyrsta lagi að samsköttunarheimild tekjuskattslaga sé sérstök heimild sem gildir eingöngu við álagningu tekjuskatts. Því sé ekki unnt að yfirfæra heimildina á aðra skatta og gjöld nema með lögum.

Í öðru lagi að skylda félaga í samstæðu til að gera samstæðureikningsskil gegni umfram allt því hlutverki að tryggja að ársreikningur þeirra gefi rétta mynd af tekjum og gjöldum, eignum og skuldum. Þetta sé í samræmi við hið almenna hlutverk ársreikningsins að veita notendum hans sem áreiðanlegastar upplýsingar um þær fjárhagslegu stærðir sem hann hefur að geyma. Skylda til samstæðureikningsskila hafi því ekkert með skattskil að gera.

Í þriðja lagi að ekkert í úrskurði úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála nr. 3/2006 styðji kröfu Mílu í máli þessu. Hvergi í úrskurðinum sé fjallað um afleiðingar þess að tvö eða fleiri sjálfstæð félög séu samsköttuð.

Samkvæmt öllu ofangreindu hefði PFS í hyggju að hækka framtalinn stofn Mílu ehf. til rekstrargjalds fyrir rekstrarárið 2007 um kr. [...] ³⁰. Stofninn hækkaði því úr kr. [...] ³¹ í kr. [...] ³². Samkvæmt þessu myndi rekstrargjald Mílu fyrir umrætt ár þar af leiðandi hækka um kr. [...] ³³, úr kr. [...] ³⁴ í kr. [...] ³⁵.

Póst- og fjarskiptastofnun veitti Mílu ehf. færi á að tjá sig um fyrirhugaða endurákvörðun rekstrargjalds fyrir rekstrarárið 2007 fyrir 15. janúar 2009.

2.11 Andmælabréf Mílu, dags. 23. janúar 2009

Andmæli Mílu við fyrirhugaðri endurákvörðun PFS á rekstrargjaldi félagsins bárust stofnuninni með bréfi, dags. 23. janúar 2009.

²⁸ Fellt brott vegna trúnaðar.

²⁹ Fellt brott vegna trúnaðar.

³⁰ Fellt brott vegna trúnaðar.

³¹ Fellt brott vegna trúnaðar.

³² Fellt brott vegna trúnaðar.

³³ Fellt brott vegna trúnaðar.

³⁴ Fellt brott vegna trúnaðar.

³⁵ Fellt brott vegna trúnaðar.

Í fyrsta lagi byggði Míla á því að skattstofn til rekstrargjalds samkvæmt 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 væri ekki skilgreindur í lögum og því skorti PFS lagaheimild til álagningar rekstrargjalds. Það væri því krafa Mílu að PFS félli frá boðaðri álagningu þar sem lagagrundvöll fyrir henni skorti.

Fyrirhuguð endurákvörðun PFS byggði í grunninn á 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003. Samkvæmt ákvæðinu væri skatthlutfallið 0,3% en skattstofninn rekstrartekjur sem Míla hefði af fjarskiptastarfsemi sinni hér á landi. Hugtakið *fjarskiptastarfsemi* væri ekki skilgreint, hvorki í ákvæðinu sjálfu né annarsstaðar í lögum um PFS. Þetta kæmi skýrt fram í boðunarbréfi PFS þar sem stofnunin gerir tilraun til þess að giska á hvað hugtakið þýddi. Þeir tilburðir undirstrikuðu að þetta grundvallaratriði í boðaðri álagningu á Mílu, þ.e. skattstofninn sjálfur, væri ekki skilgreindur í lögum eins og nauðsynlegt væri.

Samkvæmt 40. og 77. gr. stjórnarskrár mætti ekki leggja skatt á, breyta honum eða af taka nema með lögum. Ekki mætti fela stjórnvöldum ákvörðun um þessi atriði. Af þessum ákvæðum væri ljóst að stjórnarskrárgjafinn gerði miklar kröfur til skattlagningarheimilda varðandi efni og skýrleika. Ekki yrðu lögð á menn önnur opinber gjöld en þau sem lög örugglega heimiluðu og skýra bæri þröngt slíkar lagaheimildir. Það væri ljóst að skattur yrði ekki lagður á nema a.m.k. tvennt lægi fyrir, annars vegar skatthlutfall og hins vegar skattstofn. Ef þetta tvennt lægi ekki fyrir væri ómögulegt að komast að niðurstöðu um skattheimtu nema upphæðin sem slík væri ákveðin í lögum. Skatthlutfallið lægi fyrir en skattstofninn byggði á hugtaki sem ekki væri skilgreint í lögum um PFS né öðrum lögum.

Í frumvarpi til stjórnskipunarlaga þar sem ofangreint ákvæði 77. gr. væri skýrt kæmi m.a. fram að leitast væri við að taka af skarið með miklu ákveðnari hætti en gert væri í 40. gr. stjórnarskrárinnar um að löggjafinn mætti ekki framselja til framkvæmdarvaldsins ákvörðunarrétt um hvort skattur yrði lagður á, honum breytt eða hann afnuminn, heldur yrði að taka afstöðu til slíkra atriða í settum lögum. Míla féllist ekki á það að PFS hefði heimild til þess að ákveða sjálf hver skattstofninn sé sem álagning á félagið miðaðist við. Því væri aðferð stofnunarinnar sem fram kæmi í boðunarbréfinu ekki í samræmi við lög og ófullnægjandi grundvöllur fyrir boðaðri álagningu. Það væri almenn meginregla í skattarétti að léki vafi á um hvort skattskylda hefði stofnast bæri eftir atvikum að túlka vafann skattaðila í hag.

Í öðru lagi byggði Míla á því að tilteknir tekjuliðir sem PFS byggði á í boðun sinni gætu ekki fallið innan stofns til rekstrargjalds.

Ef PFS féllist ekki á að falla frá hinni boðuðu endurákvörðun rekstrargjalds, þar sem fullnægjandi lagaheimild væri ekki fyrir henni, gerði félagið sérstakar athugasemdir við boðunina. Eins og fram kæmi í boðunarbréfi PFS teldi stofnunin sig þurfa að ákvarða hvað félli undir skattstofninn og hvað ekki. Teldi stofnunin sig hafa umrætt vald að lögum til þess að taka slíkar ákvarðanir og leggja á skatt yrði að gera miklar kröfur til þess að stofnunin gætti hófs. Í þeim tilfellum sem um vafa væri að ræða varðandi skattstofn væri ekki grundvöllur fyrir álagningu hvað þær tekjur varðaði. Vísað væri til umfjöllunar fræðimanna um að Hæstiréttur hefði lagt til grundvallar að það væri almenn

lögskýringarregla að túlka bæri að jafnaði þröngt ákvæði skattalaga sem íþyngdu skattþegnum. Þá gildi sú grundvallarregla að ekki yrðu lagðar á menn slíkar álögur nema skýr lagaheimild væri fyrir hendi.

PFS væri óheimilt að fella hvaðeina undir hugtakið *fjarskiptastarfsemi* sem vafi gæti verið á að fallið gæti þar undir. Af þessu leiddi að a.m.k. ákveðnar tekjur sem PFS teldi falla undir skattstofna Mílu í boðun sinni gætu ekki talist til stofns til rekstrargjalds. Míla krefðist þess að eftirfarandi tekjuþættir féllu utan stofns til rekstrargjalds:

Útseld vinna (kr. [...]³⁶). Þessi liður hefði verið undanskilinn álagningu rekstrargjalds undanfarinna ára. Samkvæmt álagningu PFS á systurfélag Mílu (Símán hf.) væri öll útseld vinna undanskilin rekstrargjaldi og því óeðlilegt með tilliti til jafnræðis að tekjur Mílu mynduðu stofn til rekstrargjalds. Það virtist því nánast um geðþóttaákvörðun að ræða hvort tiltekin starfsemi teldist mynda skattstofn eða ekki.

Rekkaleiga innan Skipta hf. (kr. [...]³⁷). Önnur fyrirtæki en Míla (t.d. RÚV) væru í sambærilegri starfsemi og ekki væri ljóst hvort jafnræðis væri gætt við innheimtu rekstrargjalda af þeirri starfsemi.

Í þriðja lagi byggði Míla á því að með lögum nr. 172/2006 hefði skatthlutfall rekstrargjalds verið hækkað úr 0,2% í 0,3% vegna þess að úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála hefði úrskurðað í máli nr. 3/2006 að innri velta Símans myndaði ekki stofn til rekstrargjalds. Í almennum athugasemdum við frumvarp til ofangreindra laga hefði sérstaklega verið tekið fram að umrædd hækkun ætti að gera stofnunina eins setta og áður. Samkvæmt boðaðri endurálagningu væri í raun verið að taka inn rekstur sem áður taldist til innri veltu Símans ef ekki hefði komið til skipulagsbreytingar innan Skiptasamstæðunnar og leiddi til þess að rekstrargjald Mílu hækkaði um [...]³⁸%. Það væri í beinni andstöðu við vilja löggjafans sem með hækkun skatthlutfallsins ætlaðist til að PFS yrði jafnsett og áður en innri veltan var tekin út.

III.

Forsendur ákvörðunar

3.1 Skattlagningarheimild 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003

Eins og fram kom hér að framan byggði Míla andmæli sín m.a. á því að skattstofn til rekstrargjalds samkvæmt 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 væri ekki skilgreindur í lögum og því skorti PFS lagaheimild til álagningar rekstrargjalds almennt. Fór félagið því fram á það að PFS félli frá boðaðri álagningu þar sem lagagrundvöll fyrir henni skorti. Samkvæmt stjórnarskrá mætti löggjafinn ekki framselja til framkvæmdavaldsins ákvörðunarrétt um hvort skattur yrði lagður á, honum breytt eða hann afnuminn. Stjórnarskrárgjafinn gerði ríkar kröfur til skattlagningarheimilda varðandi efni og

³⁶ Fellt brott vegna trúnaðar.

³⁷ Fellt brott vegna trúnaðar.

³⁸ Fellt brott vegna trúnaðar.

skýrleika. Skýra bæri skattlagningarheimildir þröngt auk þess sem það væri almenn meginregla í skattarétti að túlka bæri allan vafa skattaðila í hag.

PFS var komið á fót með lögum nr. 147/1996 til að annast almennt stjórnsýsluhlutverk á sviði fjarskiptamála. Var sú ráðstöfun liður í viðamiklum breytingum á fyrirkomulagi fjarskiptamála hér á landi, sbr. lög nr. 143/1996 um fjarskipti, sem m.a. fólu í sér afnám einkaréttar ríkisins á fjarskiptaþjónustu. Í 1. mgr. 5. gr. ofangreindra fjarskiptalaga kom fram að PFS veitti leyfi til *fjarskiptaþjónustu* og til þess að reka almennt *fjarskiptanet*. Samkvæmt lögnum þurfti ekki sérstakt leyfi til að veita *virðisaukandi þjónustu* eða til sölu á almennum notendabúnaði.

Í 9. gr. laga nr. 147/1996 um Póst- og fjarskiptastofnun var mælt fyrir um ýmsa gjaldtöku stofnunarinnar. Í 2. mgr. greinarinnar var kveðið á um greiðslu rekstrargjalds. Ákvæðið var svohljóðandi:

„Rekstrarleyfishafar skulu árlega greiða rekstrargjald sem nemur 0,25% af bókfærðri veltu. Með bókfærðri veltu er átt við rekstrartekjur sem leyfishafi hefur af leyfisbundinni starfsemi sinni hér á landi.“

Samkvæmt 8. mgr. 9. gr. ofangreindra laga skyldi álagning og innheimta rekstrargjalds fara fram í samræmi við þágildandi tekju- og eignarskattslög. Það var því skattstjóri sem lagði rekstrargjaldið á í upphafi þar til álagningin færðist til PFS með nýjum lögum um stofnunina árið 1999. Ákvörðunum skattstjóra um álagningu rekstrargjalds var skotið til yfirskattanefndar samkvæmt almennum reglum tekju- og eignarskattslaga. Það gerði Landssími Íslands hf. (forveri Símans og Mílu) varðandi álagningu rekstrargjalds fyrir rekstrarárið 1997.

Í *úrskurði yfirskattanefndar nr. 80/2001* kom m.a. fram á bls. 10 að rekstargjald væri lagt á bókfærða veltu rekstrarleyfishafa og ákvarðað sem tiltekinn hundraðshluti af þeirri veltu. Bókfærð velta væri skilgreind svo í ákvæðinu að átt væri við rekstrartekjur sem leyfishafi hefði af leyfisbundinni starfsemi sinni hér á landi. Ekki væri neinum vafa undirorpið að umrætt rekstrargjald teldist skattur í merkingu 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, enda væri gjaldið innheimt árlega af leyfishöfum sem tiltekinn hundraðshluti af veltu án þess að sérgreint endurgjald ætti fyrir að koma. Af framansögðu leiddi að heimild til álagningar gjaldsins yrði að vera ótvírædd í einstökum tilvikum og bæri almennt að túlka allan vafa í því efni greiðanda gjaldsins í vil. Þá segir:

„Á hinn bóginn er ljóst að umrætt gjald er samkvæmt *skýru orðalagi* 2. mgr. 9. gr. laga nr. 147/1996 lagt á *bókfærða veltu* rekstrarleyfishafa af *leyfisbundinni starfsemi* án nokkurs frádráttar. Gjaldið er einvörðungu lagt á *tekjur leyfishafa af leyfisbundinni starfsemi* en ekki á *tekjur hans af annarri starfsemi*.“ (leturbr. undirritaðs)

Þá kom fram í ofangreindum úrskurði yfirskattanefndar að það þætti leiða af 8. mgr. 9. gr. ofangreindra laga að við kærumeðferð hjá yfirskattanefnd í ágreiningsmáli vegna álagningar rekstrargjalds **yrði** m.a. að leysa úr því *hvort tilteknar tekjur leyfishafa teldust tekjur af leyfisbundinni starfsemi hans* hér á landi í skilningi 2. mgr. 9. gr. laganna og féllu þar af leiðandi undir stofn til rekstrargjalds. Yfirskattanefnd leysti síðan úr því

álitamáli hvort nánar tilgreindir tekjuliðir Landssímans heyrðu undir stofn til rekstrargjalds eða ekki.

Ákvæði 4. mgr. 11. gr. laga nr. 110/1999 um Póst- og fjarskiptastofnun leysti 2. mgr. 9. gr. laga nr. 147/1996 af hólmi. Engin efnisleg breyting var gerð á ákvæðinu.

Með nágildandi lögum um fjarskipti nr. 81/2003 var fjarskiptalöggjöf ESB frá árinu 2002 innleidd í íslenskan rétt. Ein megin breytingin sem leiddi af hinum nýju fjarskiptalögum var að ekki var lengur krafist rekstrarleyfis til að stunda fjarskiptastarfsemi heldur störfuðu fjarskiptafyrirtæki eftir almennri heimild. Á sama tíma voru sett ný lög um PFS nr. 69/2003. Talsverðar breytingar voru gerðar á ákvæðinu um gjaldtöku stofnunarinnar sem varð 14. gr. hinna nýju laga. Í frumvarpsathugasemdum með þeirri grein kom m.a. fram að greinin væri talsvert breytt frá gildandi lögum, m.a. vegna þess að leyfisbréf fyrir *fjarskiptaþjónustu* og *rekstur neta* væru ekki lengur gefin út. Þá kom fram að í 4. mgr. 14. gr. hefði álagningarhlutfall rekstrargjalds á fjarskiptafyrirtæki verið lækkað úr 0,25% í 0,20%.³⁹

Ákvæði 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun hljóðaði þá svo:

„Fjarskiptafyrirtæki skulu árlega greiða Póst- og fjarskiptastofnun rekstrargjald sem nemur 0,20% af bókfærðu 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.“

Þessi málsgrein laganna felur í sér skattlagningarheimild og skilgreindir m.a. gjaldanda, skatthlutfallið og *skattstofninn*. Efnislega er ákvæðið sambærilegt ákvæðum fyrri laga um PFS að teknu tilliti til þeirra breytinga sem nauðsynlegar voru eftir að rekstrarleyfiskerfið var aflagt. Skattstofninn er því sá sami að breyttu breytanda, enda var hin rekstrarleyfisskylda starfsemi fólgin í *fjarskiptastarfsemi*, þ.e. í rekstri fjarskiptaþjónustu og fjarskiptaneta, en ekki í virðisaukandi starfsemi eða starfsemi sem var fjarskiptastarfsemi óviðkomandi.

Í fyrsta málslið 4. mgr. 14. gr. laganna kemur fram að skattstofninn er *bókfærð velta*. Í öðrum málslið málsgreinarinnar er skilgreint hvað felst í því hugtaki, en um er að ræða *rekstrartekjur* af *fjarskiptastarfsemi* hér á landi. Skilgreiningin er því tvíþætt. Annars vegar *rekstrartekjur* og hins vegar *fjarskiptastarfsemi*. Almenn tætti það ekki að valda miklum vafa hvað *rekstrartekjur* eru. Það sama má segja um hugtakið *fjarskiptastarfsemi*, en það hugtak hefur grundvallaráhrif á útreikning skattstofnsins. Ljóst er að þær rekstrartekjur fjarskiptafyrirtækja sem stafa ekki af fjarskiptastarfsemi falla ekki undir

³⁹ Álagningarhlutfallið var síðan hækkað í 0,30% með lögum nr. 172/2006 í tengslum við endurskoðun á tekjustofnum PFS.

stofn til rekstrargjalds. Því getur skapast ágreiningur um hvaða tekjur tilheyra fjarskiptastarfsemi og hverjar ekki⁴⁰.

Í skattalögum jafnt sem öðrum lögum koma iðulega fyrir orð og hugtök af ýmsu tagi. Sum eru skilgreind með skýrum hætti en önnur ekki (svokallaðar vísireglur). Hin óskilgreindu orð og hugtök þarf að skýra og við þá skýringu ber almennt að líta svo á að hugtakið hafi venjulega merkingu, þ.e. skýring samkvæmt orðanna hljóðan. Hugtakið *fjarskiptastarfsemi* er ekki skilgreint í lögum um Póst- og fjarskiptastofnun nr. 69/2003. Hugtakið er heldur ekki skilgreint með *beinum hætti* í lögum um fjarskipti nr. 81/2003 en merking hugtaksins er ljós þar sem tengd hugtök er skilgreind í þeim lögum.

Í 1. mgr. 1. gr. fjarskiptalaga segir að lögin gildi um *fjarskipti*, *fjarskiptaþjónustu* og *fjarskiptanet*. Samkvæmt þessu má gagnálykta á þá leið að lögin gilda ekki um *virðisaukandi þjónustu* fjarskiptafyrirtækja né um þá starfsemi fjarskiptafyrirtækja sem er fjarskiptastarfsemi óviðkomandi, eins og t.d. fasteignasýsla, tiltekin leigustarfsemi o.fl. Samkvæmt 5. mgr. 1. gr. gilda lögin heldur ekki um efni (e. content) sem sent er um fjarskiptanet. Í II. kafla laganna (3. gr.) eru orðskýringar að finna. Hér að neðan verður gerð grein fyrir þeim orðskýringum sem hér skipta máli.

Fjarskiptafyrirtæki⁴¹ er sá aðili sem tilkynnt hefur PFS um fyrirhugaðan rekstur fjarskiptaþjónustu eða fjarskiptanets.

Fjarskipti⁴² telst hvers konar sending og móttaka tákna, merkja, skriftar, mynda og hljóða eða hvers konar boðmiðlun eftir leiðslum, með þráðlausri útbreiðslu eða öðrum rafsegulkerfum.

Fjarskiptaþjónusta⁴³ er þjónusta sem að nokkru eða öllu leyti felst í því að beina merkjum um fjarskiptanet, þ.m.t. tölvupóstþjónusta og netaðgangur.

Fjarskiptanet⁴⁴ er sendikerfi og þar sem það á við skiptistöðvar, beinar og önnur úrræði sem gera mögulegt að miðla merkjum eftir þræði, þráðlaust, með ljósbylgjum, rafdreifikerfi, háspennilínnum eða með öðrum rafsegulaðferðum, þ.m.t. net fyrir hljóð- og sjónvarp og kapalsjónvarp.

Virðisaukandi þjónusta⁴⁵ er þjónusta þar sem virðisaukandi þáttum er bætt við fjarskiptaþjónustu⁴⁶.

⁴⁰ Slíkur ágreiningur hefur nokkrum sinnum komið upp á milli Símans (eða forvera hans) og PFS, sjá t.d. úrskurð yfirskattanefndar nr. 80/2001, úrskurð úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála nr. 3/2006 og ákvörðun PFS frá 2. janúar 2007.

⁴¹ Sbr. 11. tölul. 3. gr. fjarskiptalaga.

⁴² Sbr. 16. tölul. 3. gr. fjarskiptalaga.

⁴³ Sbr. 15. tölul. 3. gr. fjarskiptalaga.

⁴⁴ Sbr. 13. tölul. 3. gr. fjarskiptalaga.

⁴⁵ Sbr. 29. tölul. 3. gr. fjarskiptalaga.

⁴⁶ Þess má geta að í 18. tölulið aðfararorða persónuverndartilskipunar nr. 2002/58/EB segir að virðisaukandi þjónusta geti t.d. verið ráðgjöf um ódýrustu gjaldskrárpakkana, leiðsögn, upplýsingar um umferð, veðurspár og upplýsingar fyrir ferðamenn. Telja verður að þessi upptalning gefi ágæta hugmynd

PFS lítur svo á að orðið *fjarskiptastarfsemi* taki bæði til reksturs fjarskiptaþjónustu og fjarskiptanets. Þannig er hugtakið *fjarskiptastarfsemi* víðtækara en svo að einungis sé átt við rekstur fjarskiptaþjónustu.⁴⁷

Samkvæmt ofangreindu falla undir gjaldstofninn allar þær tekjur sem fjarskiptafyrirtæki fá frá viðskiptavinum sínum sem afleiðing af fjarskiptastarfsemi, sem er megin starfsemi fjarskiptafyrirtækja.⁴⁸ Af þessu má draga þá ályktun að einungis þær tekjur sem fjarskiptafyrirtæki fá og tengjast ekki fjarskiptastarfsemi að nokkru eða öllu leyti falli utan gjaldstofnsins. Slíkar tekjur geta verið í formi virðisaukandi þjónustu⁴⁹ eða í formi tekna sem eru með öllu óviðkomandi fjarskiptastarfsemi, t.d. söluhagnaður eða húsaleigutekjur.

Af framangreindri umfjöllun má ráða að vega verður og meta hvert tilvik fyrir sig þegar úr því er skorið hvort tekjur af tiltekinni þjónustu teljast tengjast fjarskiptastarfsemi eða hvort um virðisaukandi þjónustu eða þjónustu óviðkomandi fjarskiptarekstri sé að ræða.

Meginsjónarmiðum Mílu í þessum þætti málsins um að PFS skorti lagaheimild til álagningar rekstrargjalds þar sem skattstofninn væri ekki skilgreindur í lögum hefur í raun verið hafnað af úrskurðaradilum. Vísað er til umfjöllunar um úrskurð yfirséðanefndar nr. 80/2001 hér að framan. Þá má vísa til *úrskurðar úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála nr. 3/2006* í þessu sambandi. Þar segir t.d. á bls. 62:

um hvers konar þjónusta geti talist til virðisaukandi þjónustu. Um er að ræða þjónustu sem er hrein viðbót við fjarskiptastarfsemi en telst í sjálfu sér engan hátt til fjarskiptastarfsemi. Því getur t.d. þriðji aðili sem ekki stundar fjarskiptastarfsemi innt virðisaukandi þjónustu að hendi, svo sem upplýsingaþjónusta, símatorgsþjónusta og sjónvarpsþjónusta, á sama hátt og fjarskiptafyrirtæki getur veitt slíka virðisaukandi þjónustu til viðbótar fjarskiptaþjónustu.

⁴⁷ Einnig mætti nota orðið *fjarskiptarekstur* í sama skilningi og orðið *fjarskiptastarfsemi*.

⁴⁸ Þess má geta að í greinargerð LOGOS, dags. 4. mars 2006, sem Síminn lagði fram við kærumeðferð fyrir úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála í máli nr. 3/2006, er m.a. fjallað um gjaldstofn í 4. kafla greinargerðarinnar. Þar segir orðrätt á bls. 10: „Skattaðilinn hefur þegar verið skilgreindur í lögum, 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.”

⁴⁹ Þess má geta að á bls. 16 í úrskurði yfirséðanefndar nr. 80/2001 sagði orðrätt: „Vegna tilvísunar til „virðisaukandi þjónustu“ í þessu sambandi skal bent á að í lögum nr. 142/1996 um pósthjónustu er ekki hliðstætt undanþáguákvæði vegna slíkrar þjónustu og greinir í 2. mgr. 5. gr. fjarskiptalaga nr. 143/1996.“ Í umræddri 2. mgr. 5. gr. áðurgildandi fjarskiptalaga sagði að ekki þyrfti sérstakt leyfi til að veita virðisaukandi þjónustu eða til sölu á almennum notendabúnaði. Í núgildandi fjarskiptalögum er ekki að finna sambærilegt undanþáguákvæði varðandi virðisaukandi þjónustu þar sem ekki þarf lengur leyfi til að stunda fjarskiptastarfsemi. Hins vegar er ljóst að fjarskiptalög gilda um fjarskipti, fjarskiptaþjónustu og fjarskiptanet og ber PFS að hafa eftirlit með fyrirtækjum sem veita slíka þjónustu. Því verður að telja að í vafatilvikum verði að gjalda því varhug að telja tiltekna starfsemi virðisaukandi þjónustu ef starfsemin ber með sér að vera fjarskiptastarfsemi, a.m.k. að nokkru leyti. Að öðrum kosti er hætt á því að tiltekin starfsemi fjarskiptafyrirtækis, sem a.m.k. telst að nokkru leyti fjarskiptastarfsemi, falli utan gildissviðs laganna. Gæti það leitt til þess að samkeppnishagsmunir smærri aðila á markaði væru fyrir borð bornir. Ljóst er að rekja má uppruna orðskýringar á hugtakinu virðisaukandi þjónusta í fjarskiptalöggjöf fyrst og fremst til afmörkunar á gildissviði laganna almennt. Þetta verður að hafa í huga við túlkun á ofangreindum hugtökum fjarskiptalaganna.

„Álagning og innheimta rekstrargjalds á Póst- og fjarskiptastofnun 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.“ (leturbr. undirritaðs)

Þrátt fyrir að það sé mat úrskurðarnefndar að álagning og innheimta rekstrargjalds sé óvenjuleg og teljist varla heppileg er ljóst að löggjafinn hefur komið umræddu fyrirkomulagi á. PFS, fjarskiptafyrirtæki og úrskurðaraðilar verða því að hlíta umræddu fyrirkomulagi. Það er hins vegar ljóst samkvæmt tilvitnuðu orðalagi úrskurðarnefndar að PFS ákvarðar skattstofn rekstrargjalds og hefur eftirlit með honum. Hér er því augljóst að úrskurðarnefnd telur að 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 hafi að geyma fullnægjandi skattlagningarheimild PFS til handa

Þá kemst úrskurðarnefnd svo að orði á bls. 65 í umræddum úrskurði varðandi skýringu á skattstofninum, þ.e. *bókfærðri veltu*:

„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. ... 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.“ (leturbr. undirritaðs)

Hérna slær úrskurðarnefnd af öll tvímæli um það hvernig skýra beri hugtakið *bókfærð velta*. Því er ljóst að ekki er unnt að fallast á það sjónarmið Mílu að sú staðreynd að hugtakið *fjarskiptastarfsemi* er ekki skilgreint í lögum leiði til þess að skattlagningarheimild sé ekki fyrir hendi. Hins vegar getur skapast ágreiningur á milli aðila um hvað teljist tekjur af fjarskiptastarfsemi og hvað ekki. Þetta er staðfest með neðangreindu orðalagi á sömu blaðsíðu í úrskurðinum:

„Málsaðila greinir einnig á um hvaða þjónusta Símans hf. skuli teljast fjarskiptaþjónusta, og því hluti af gjaldstofni, 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 tekjulíðir falli undir stofninn eður ei skal miða við almennu regluna, þ.e. þeim er það stendur næst ber sönnunarbyrðina, og hafa hliðsjón af stjórnarsýslulögum og reglum. ... Falli tekjur hinsvegar utan stofns eru þær ekki skattskyldar og því ekki um frádrátt að ræða í skilningi skattalaga.“ (leturbr. undirritaðs)

Samkvæmt öllu ofangreindu er ljóst að skattstofn rekstrargjalds er leiddur af lögum en er ekki geðþóttaákvörðun PFS. Hins vegar getur skapast ágreiningur milli aðila um hvort tiltekna tekjur falli undir stofninn eða ekki. Það haggar ekki því að skattlagningarheimildin sem slík er skýr.⁵⁰ Því er ekki unnt að fallast á það sjónarmið Mílu að skortur á skilgreiningu á hugtakinu *fjarskiptastarfsemi* leiði til þess að

⁵⁰ Ekki er óalgengt í skattarétti að skattstofnar séu tilgreindir með svipuðum hætti. Mætti hér t.d. nefna 1. gr. laga nr. 134/1993 um iðnaðarmálagjald. Þar segir að leggja skuli 0,08% gjald á allan iðnað í landinu. Þá má nefna að samkvæmt 1. Gr. laga nr. 84/1997 um búnaðargjald skal leggja búnaðargjald á veltu *búvöru* og *tengdrar þjónustu hjá búvöruframleiðendum*.

лагаheimild til álagningar rekstrargjalds sé ekki fyrir hendi þannig að PFS verði að falla frá boðaðri endurákvörðun rekstrargjalds Mílu.

Míla getur um það að samkvæmt stjórnarskrá megi löggjafinn ekki framselja til framkvæmdavaldsins ákvörðunarrétt um hvort skattur sé lagður á, honum breytt eða hann afnuminn. Stjórnarskrárgjafinn geri ríkar kröfur til skattlagningarheimilda varðandi efni og skýrleika. Skýra beri skattlagningarheimildir þröngt auk þess sem það er almenn meginregla í skattarétti að túlka beri allan vafa skattaðila í hag.

PFS er sammála öllu því sem þarna kemur fram í máli Mílu enda er um viðurkenndar meginreglur í skattarétti að ræða. Hér að ofan hefur PFS rökstutt þá niðurstöðu að skattlagningarheimild rekstrargjalds sé nægilega skýr. Þar af leiðir að löggjafinn hefur ekki framselt PFS skattlagningarvald. Þetta hafa bæði yfirskattanefnd og úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála staðfest. Þá geta meginreglunar um að skýra beri skattlagningarheimildir þröngt og að allan vafa beri að túlka skattaðila í hag ekki leitt til þess að skattlagningarheimild sé ekki til staðar í þessu máli, sbr. ofangreint.

3.2 Ágreiningur um hvort tilteknir tekjuliðir falli innan stofns til rekstrargjalds

Eins og fram kom hér að framan byggði Míla andmæli sín m.a. á því að tilteknir tekjuliðir sem PFS byggði á í boðun sinni gætu ekki fallið innan stofns til rekstrargjalds. M.a. væri um að ræða liðinn „útseld vinna“ og „rekkaleiga innan Skipta.“ Auk þess væri vísað til fyrri samskipta PFS og Mílu í málinu þar sem félagið gerði m.a. athugasemdir við þær fyrirætlanir stofnunarinnar að fella tekjur af sölu á fjarskiptaþjónustu félagsins til systurfélagsins Símans undir skattstofninn. Gera yrði ríkar kröfur til þess að stofnunin gætti hófs við ákvörðun þess hvaða tekjuliðir féllu undir skattstofninn. Skýr skattlagningarheimild þyrfti að vera fyrir hendi, skattalagaákvæði bæri að skýra þröngt og allan vafa bæri að túlka skattaðila í hag.

PFS komst að þeirri niðurstöðu hér að framan að nægilega skýr skattlagningarheimild væri fyrir hendi svo stofnunin gæti lagt rekstrargjald á fjarskiptafyrirtæki. PFS er sammála Mílu um að stofnunin þyrfti að gæta hófs við ákvörðun þess hvaða tekjuliðir féllu undir skattstofninn. Einnig að allan vafa bæri að túlka skattaðila í hag ef vafi er fyrir hendi. PFS getur ekki verið sammála því að það sé almenn regla að skattalagaákvæði beri að túlka þröngt. Þvert á móti ber að skýra skattalagaákvæði eftir orðanna hljóðan. Hins vegar ber að gjalda varhug við rýmkandi skýringu skattalagaákvæðis ef orðalag er óljóst. Þá gæti frekar komið til álita að skýra skattalagaákvæði þröngt.

Varðandi meðalhófið er ljóst að PFS gerði aðeins athugasemdir við þrjá tekjuliði í bókhaldi Mílu sem samanstendur að fjölmörgum liðum sem ýmist falla utan eða innan stofns til rekstrargjalds samkvæmt framtali félagsins. Um var að ræða „tekjur af sölu Mílu á fjarskiptaþjónustu til Símans“ að fjárhæð kr. [...] ⁵¹, „rekkaleiga innan Skipta hf.“ að fjárhæð kr. [...] ⁵² og „útseld vinna“ að fjárhæð kr. [...] ⁵³. Allir þessir liðir áttu það

⁵¹ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵² Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵³ Fellt brott vegna trúnaðar.

sammerkt að samanstanda af sölu Mílu á fjarskiptaþjónustu til Símans. Samkvæmt þessu gerði PFS ekki athugasemdir við marga tekjuliði í bókhaldi Mílu en ljóst er að þeir tekjuliðir sem PFS gerði athugasemdir við nema háum fjárhæðum. Þar sem PFS taldi ágreining um þessa tekjuliði varða mikilvægt atriði í skattskilum Mílu og skipta háum fjárhæðum leitaði stofnunin álits óháðs skattasérfræðings varðandi þetta atriði. Álit hans var samhljóða upphaflegri afstöðu PFS í málinu.

Hvorki PFS né hinn óháði skattasérfræðingur eru sammála Mílu um að tekjur sem félagið hefur af fjarskiptaþjónustu sem seld er Símanum séu ekki gjaldskyldar til rekstrargjalds þar sem um sölu innan samstæðu sé að ræða og að félögin í samstæðunni þurfa að gera samstæðureikningsskil samkvæmt ársreikningalögum. PFS byggir á áðurgreindri niðurstöðu álitsgerðar Skattvís ehf., dags. 6. nóvember 2008, máli sínu til stuðnings:

Í fyrsta lagi að samsköttunarheimild tekjuskattslaga sé sérstök heimild sem gildir eingöngu við álagningu tekjuskatts. Því sé ekki unnt að yfirfæra heimildina á aðra skatta og gjöld nema með lögum.

Í öðru lagi að skylda félaga í samstæðu til að gera samstæðureikningsskil gegni umfram allt því hlutverki að tryggja að ársreikningur þeirra gefi rétta mynd af tekjum og gjöldum, eignum og skuldum. Þetta sé í samræmi við hið almenna hlutverk ársreikningsins að veita notendum hans sem áreiðanlegastar upplýsingar um þær fjárhagslegu stærðir sem hann hefur að geyma. Skylda til samstæðureikningsskila hafi því ekkert með skattskil að gera.

Í þriðja lagi að ekkert í úrskurði úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála nr. 3/2006 styðji kröfu Mílu í máli þessu. Hvergi í úrskurðinum sé fjallað um afleiðingar þess að tvö eða fleiri sjálfstæð félög séu samsköttuð.

Samkvæmt ofangreindu ber að hækka upphaflegan rekstrargjaldsstofn Mílu um kr. [...] ⁵⁴ vegna þessa tekjuliðar. Það sama á við um liðinn „*rekkaleigu*“ að fjárhæð kr. [...] ⁵⁵, en þar er um að ræða sölu Mílu á þjónustu er teljast verður til fjarskiptastarfsemi. Þarna er um að ræða svokallaða hýsingu /aðstöðuleigu (samhýsing) sem m.a. er kveðið á um í 25. gr. og d-lið 28. gr. fjarskiptalaga. Kvaðir hvíla á Mílu um að veita slíka þjónustu og er getið um hana í viðmiðunartilboði Mílu fyrir opinn aðgang að heimtaugum (RUO). Því er ljóst að um er að ræða tekjur af fjarskiptastarfsemi. Þá hefur PFS enga vitneskju um að önnur fjarskiptafyrirtæki sem kunna að hafa slíkar tekjur haldi þeim utan stofns til rekstrargjalds. Ef svo er mun PFS að sjálfsögðu krefjast leiðréttingar þar á og framkvæma endurákvörðun á rekstrargjaldi viðkomandi aðila.

PFS hyggst hins vegar fallast á þá kröfu Mílu að halda tekjuliðnum „*útseld vinna*“ að fjárhæð kr. [...] ⁵⁶ utan stofns til rekstrargjalds, þar sem umræddur liður hefur hingað til verið utan stofns í fyrri ágreiningsmálum PFS og Símans/Mílu um stofn til rekstrargjalds. Þar sem þessi tekjuliður er utan stofns til rekstrargjalds þegar Míla selur óskyldum

⁵⁴ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵⁵ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵⁶ Fellt brott vegna trúnaðar.

aðilum slíka þjónustu skal slíkt að sjálfsögðu gilda einnig varðandi sölu á þjónustunni til Símans, svo fulls jafnræðis sé gætt.

3.3 Vilji löggjafans með lögum nr. 172/2006

Eins og fram kom hér að framan byggði Míla andmæli sín að lokum á því að með lögum nr. 172/2006 hefði skatthlutfall rekstrargjalds verið hækkað úr 0,2% í 0,3% vegna þess að úrskurðarnefnd fjarskipta- og póstmála hefði úrskurðað að innri velta Símans myndaði ekki stofn til rekstrargjalds. Tilgangur breytinganna hefði verið að gera PFS eins setta og áður. Með boðaðri endurákvörðun væri í reynd verið að skattleggja rekstur sem áður hefði talist til innri veltu innan Símans ef ekki hefði komið til skipulagsbreytinga á Skiptasamstæðunni. Þetta væri í andstöðu við vilja löggjafans.

Auk þeirra ástæðna sem getið er um í andmælum Mílu fyrir umræddum lagabreytingum kemur fram í athugasemdum við frumvarp það sem varð að lögum nr. 172/2006 að frumvarpið miðaði að því að breyta tekjugrunni PFS. Lagðar voru til breytingar á tekjustofnun stofnunarinnar þannig að starfrækslugjöld sem áður var kveðið á um í gjaldskrá PFS voru sett inn í lög um stofnunina sem tíðnigjöld (skattur). Breytingin var sögð miða af því að einfalda gjaldstofna stofnunarinnar og ýta undir hagnýta notkun tíðna.

PFS skal samkvæmt ofangreindum lögum leggja á 0,3% rekstrargjald á nánar tilgreindan skattstofn fjarskiptafyrirtækja. Samkvæmt 77. gr. stjórnarskrár getur stjórnvald ekki breytt skatti eða fellt hann niður að hluta eða í heild. Það er aðeins gert með lögum. Ef í ljós kemur að rekstrargjald skilar meiri tekjum en fjárheimildir PFS á fjárlögum segja til um að stofnunin megi verja til rekstrar árlega er ekki óeðlilegt að skatthlutfallið sé endurmetið og lögunum þá breytt og hlutfallið lækkað. Það er hins vegar ekki PFS að taka ákvörðun um slíkt enda er stofnunin bundin af gildandi lögum.

Ekki verður séð hvernig ákvörðun Skiptasamstæðunnar um uppskiptingu Símans á árinu 2007 hafi áhrif á túlkun laga sem sett voru á árinu 2006. Það var einhliða ákvörðun Skiptasamstæðunnar að skipuleggja starfsemi sína með þessum hætti. Kostir og gallar þess fyrirkomulags hljóta að hafa verið vegnir og metnir. Ein afleiðing skipulagsbreytingarinnar var á þá leið að velta sem áður var „innri velta“ í rekstri Símans er nú orðin að viðskiptum á milli sjálfstæðra lögaðila sem tilheyra sömu samstæðu. Eins og fram kemur hér að framan er það mat PFS að slík velta sé rekstrargjaldsskyld.

IV.

Samandregin niðurstaða

Skattlagningarheimild sú sem um getur í 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 um Póst- og fjarskiptastofnun er að mati PFS, yfirséðarnefndar og úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála fullnægjandi til álagningar rekstrargjalds á fjarskiptafyrirtæki.

Það er niðurstaða PFS að tekjur Mílu sem stafa af viðskiptum við systurfélag sitt Símann og tengjast fjarskiptastarfsemi myndi stofn til rekstrargjalds. Skipulagsbreyting sú sem

Skiptasamstæðan hrinti í framkvæmd á árinu 2007 hefur ekki áhrif á skýringu skattlagningarheimildar 4. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003.

PFS fellst á þá kröfu Mílu að falla frá því að fella liðinn „útseld vinna“ að fjárhæð kr. [...] ⁵⁷ undir stofn til rekstrargjalds. Að öðru leyti mun PFS með ákvörðun þessari fylgja eftir hinum boðuðu breytingum á rekstrargjaldi Mílu sem tilkynnt var félaginu með bréfi, dags. 17. desember s.l.

Með vísan til ofangreindra forsendna og með stoð í 10. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 ákvarðar PFS rekstrargjald á Mílu að nýju þar sem álagningarstofn sá sem lagðar var til grundvallar álagningar rekstrargjalds á félagið þann 15. maí s.l. reyndist ekki réttur. Stofn til rekstrargjalds Mílu vegna rekstrarársins 2007 ákvarðast því kr. [...] ⁵⁸ í stað kr. [...] ⁵⁹ eins og Míla taldi fram til rekstrargjalds í maí 2008.

Rekstrargjaldið ákvarðast því kr. [...] ⁶⁰ í stað kr. [...] ⁶¹ eins og það var ákvarðað með bréfi PFS, dags. 15. maí s.l. Mismunurinn, kr. [...] ⁶², gjaldfellur við dagsetningu ákvörðunar þessarar og er eindagi mánuði síðar, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

Ákvörðunarorð

Gjaldstofn Mílu ehf. til rekstrargjalds fyrir rekstrarárið 2007 ákvarðast kr. [...] ⁶³ og rekstrargjald félagsins fyrir umrætt ár ákvarðast kr. [...] ⁶⁴. Þar sem félagið hafði áður greitt kr. [...] ⁶⁵ í samræmi við fyrir álagningu ber félaginu að greiða mismuninn, eða kr. [...] ⁶⁶.

Samkvæmt 7. mgr. 14. gr. laga nr. 69/2003 er lögákveðnir gjalddagar vegna álagningar rekstrargjalds á árinu 2008 liðnir. Gjalddagi ógreidds rekstrargjalds miðast því við dagsetningu ákvörðunar þessarar og er eindagi mánuði síðar. Dráttarvextir reiknast frá og með eindaga, sbr. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu.

Ákvörðun þessi er kæránleg til úrskurðarnefndar fjarskipta- og póstmála, sbr. 13. gr. laga nr. 69/2003, um Póst- og fjarskiptastofnun. Kæran skal berast úrskurðarnefnd innan fjögurra vikna frá því viðkomandi varð kunnugt um ákvörðun Póst- og fjarskiptastofnunar.

⁵⁷ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵⁸ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁵⁹ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶⁰ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶¹ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶² Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶³ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶⁴ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶⁵ Fellt brott vegna trúnaðar.

⁶⁶ Fellt brott vegna trúnaðar.

Reykjavík, 1. apríl 2009

Hrafnkell V. Gíslason

Óskar H. Ragnarsson

Fylgiskjöl:
Álitsgerð Skattvís ehf., dags. 6. nóvember 2008