

* Vörugjald af ökutækjum

Úrskurður nr. 7/2004.

Kærð er ákvörðun tollsjóra að krefja bílaleigu um greiðslu eftirgefins vörugjalds af 11 bílaleigubifreiðum þar sem þær hafi ekki verið leigðar út af þeim aðila sem niðurfellinguna fékk. Kærandi krefst þess að þurfa ekki að greiða áður eftirgefin vörugjöld af bifreiðunum.

Lög nr. 50/1987 umferðarlög. Lög nr. 55/1987 tollalög 100. gr. og 101.gr. Lög nr. 29 1993 1.gr., 3. gr. og 5. gr. Reglugerð 331/2000 um vörugjald af ökutækjum 14. gr.

Með bréfi, dags. 14. júní 2004, kærir L. f.h. N. bílaleigu úrskurð tollstjóra nr. 9/2004. Í kærinni er þess getið að kærandi hyggist leggja fram greinargerð með kærinni en þar sem óvíst sé að það takist fyrir lok kærufrests var óskað eftir lengri fresti. Ríkistollanefnd veitti kæranda frest til 6. júlí 2004 til að skila inn greinargerð í málinu. Kærandi skilaði nefndinni greinargerð þann 6. júlí 2004. Í hinum kærða úrskurði krefur tollstjóri N. bílaleigu um greiðslu eftirgefins vörugjalds af 11 bílaleigubifreiðum. Kærandi krefst þess að þurfa ekki að greiða áður eftirgefin vörugjöld af bifreiðunum.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra segir m.a. að málavextir séu á þann veg að þann 28. maí 2002 voru yfirlýsingar um eftirgjöf vörugjalds af bílaleigubifreiðunum DO-058, NE-739, SS-949, RA-126, EE-800, IN-891, ML-170, MS-440, YT-801, SU-006 og MH-301 undirritaðar f.h. N. bílaleigu, sbr. lög nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. með síðari breytingum og reglugerð nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum. Þessar yfirlýsingar felu í sér skuldbindingu þess efnis að eftirgefið vörugjald verði endurgreitt að fullu ef skilyrði 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 séu brotin. Í 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðarinnar segi að bifreiðin skuli eingöngu nýtt til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu og að gera þurfi grein fyrir a.m.k. 90% af akstri hennar með framlagningu leigusamninga eða með öðrum hætti sem tollstjóri metur fullnægjandi.

Þá segir að með tölvupósti þann 17. nóvember 2003, hafi N. bílaleiga farið fram á að greiða eftirstöðvar af niðurfellingu vörugjaldsins af bifreiðinni NE-739 vegna sölu hennar og síðar var þess sama óskað varðandi bifreiðina DO-058. Í framhaldi af þessu óskaði embættið eftir að lagðir yrðu fram allir leigusamningar varðandi bifreiðarnar. Var það gert. Með bréfi, dags. 10. desember 2003, var N. bílaleigu tilkynnt ákvörðun embættisins um að endurgreiða bæri eftirgefið vörugjald af bifreiðunum NE-739 og DO-058 þar sem samkvæmt framlögðum leigusamningum hefðu bifreiðarnar verið nýttar til útleigu hjá bílaleigunni A. Embættið taldi skilyrði eftirgjafarinnar hafa verið brotin, sbr. 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum með síðari breytingum, þar sem ekki var unnt að sýna fram á að 90% af akstri bifreiðanna hefði átt sér stað við útleigu þeirra hjá N. bílaleigu.

Með tölvupósti þann 4. desember 2003 lagði N. bílaleiga fram lista yfir bifreiðarnar SS-949, RA-126, EE-800, IN-891, ML-170, MS-440, YT-801, SU-006 og MH-301 og óskaði eftir því að breytingarlás yrði tekinn af bifreiðunum. Í kjölfarið fór tollstjóri fram á að leigusamningum yrði skilað og var það gert þann 9. mars s.l. Með bréfi, dags. 5. apríl 2004 var fyrirtækinu (innflytjanda) tilkynnt ákvörðun embættisins um að endurgreiða bæri eftirgefið vörugjald af bifreiðunum þar sem samkvæmt framlögðum leigusamningum hefðu bifreiðarnar SS-949, RA-126, EE-800, IN-891, ML-170, MS-440, YT-801, SU-006 og MH-301 verið nýttar til útleigu hjá bílaleigunni A. og bílaleigunni B.

Embættið taldi skilyrði eftirgjafarinnar hafa verið brotin, sbr. 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum með síðari breytingum, þar sem ekki var unnt að sýna fram á að 90% af akstri bifreiðanna hefði átt sér stað við útleigu þeirra hjá N. bílaleigu.

Ákvarðanir embættisins frá 10. desember 2003 og 5. apríl s.l. voru kærðar með bréfum frá N. bílaleigu, dags. 30. mars s.l. og 6. apríl s.l. Þess ber að geta að kærufrestur vegna ákvörðunar embættisins, dags. 10. desember 2003 var framlengdur til 12. apríl s.l. sökum þess að kærufrests var ekki getið í ákvörðuninni. Frekari gögn voru lögð fram með kæru, dags. 30. mars s.l. og einnig voru frekari gögn send embættinu þann 15. apríl s.l. Gögnin bárust bæði frá N. bílaleigu og bílaleigunni A. en N. bílaleiga ehf. veitti bílaleigunni A. ehf. heimild til þess að gefa embættinu upplýsingar og fá upplýsingar varðandi mál þetta.

Þá segir að kærur N. bílaleigu, frá 30. mars s.l. og 6. apríl s.l. séu efnislega samhljóða. Í kærunum komi fram þau sjónarmið að bílar N. bílaleigu hafi einungis verið notaðir í venjulega útleigu og að útleigan uppfylli skilyrði í 3. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum með því að vera til skamms tíma í því skyni að uppfylla tímabundnar þarfir leigutaka. Hluta tímabilsins annaðist N. bílaleiga alla þætti þjónustunnar við viðskiptamenn félagsins. Til að leita hagræðingar í rekstri N. bílaleigu var gerður samstarfssamningur við bílaleiguna A. Samkomulag við bílaleiguna A. byggðist á því að bílaleigan A. sæi um útleigu og ýmsa aðra þjónustu vegna útleigu bílanna fyrir N. bílaleigu. Byggðist samningurinn á því að bílaleigan A. fékk greidda ákveðna þóknun fyrir tiltekna þætti þjónustunnar. Ætlun aðila var að bílaleigan A. væri verktaki á vegum N. bílaleigu í þjónustu við viðskiptamenn síðarnefnda félagsins. Þá kemur fram í kærunum að þeir samningar sem gerðir voru á eyðublöð frá bílaleigunni A. séu að stærstum hluta gerðir við erlenda einstaklinga sem pöntuðu bílana gegnum T. N. S. og greiddu fyrir útleiguna í gegnum það fyrirtæki. Útleigutekjurnar voru síðan gerðar upp við N. bílaleigu af T. N. S. og kostnaður af útleigunni, þ.m.t. þjónustugjöld til **bílaleigunnar A.** greidd af N. bílaleigu. Á sama hátt hafa öll gjöld vegna bifreiðanna verið greidd af N. bílaleigu. Kærandi tilgreinir einnig að þótt engin skrifleg gögn liggi fyrir í því efni hafi stjórnendur N. bílaleigu leitað leiðbeininga starfsmanna embættisins um hvernig staðið skyldi að samvinnu eins og þeirri sem átti sér stað við bílaleiguna A. Töldu aðilar að í einu og öllu hefði verið farið eftir þeim leiðbeiningum. Kærandi tilgreinir að það liggi nú fyrir að það hafi verið mistök að nota samningseyðublöð frá bílaleigunni A. þegar viðskiptamenn N. bílaleigu fengu afhenta bíla til notkunar. Það breytir þó ekki eðli viðskiptanna. Áður hafði stofnast samningur leigutaka við N. bílaleigu sem í flestum tilvikum var **fyrirframgreiddur**. Við afhendingu bílanna hjá bílaleigunni A. voru leigutakar látnir skrifa undir staðfestingu samnings, þar sem m.a. komu fram nánari skilmálar leigunnar. Kærandi telur að réttara hefði verið að nota eyðublöð frá N. bílaleigu þegar bílarnir voru afhentir, en það breyti þó ekki þeirri staðreynd að í langflestum tilvikum höfðu leigusamningar áður stofnast og verið efndir við N. bílaleigu. Fullyrt er í kærinni að enginn vilji hafi verið til að brjóta gegn reglum og forsvarsmenn N. bílaleigu hafi verið í góðri trú um að þessi vinnubrögð gætu ekki orðið til þess að unnt væri að krefjast greiðslu á eftirgefnum gjöldum af bifreiðunum. Að mati kæranda getur það ekki hafa verið tilgangur laganna eða reglugerðarinnar um vörugjald af ökutækjum að rétt væri að krefja fyrirtæki um greiðslu eftirgefna vörugjalda við aðstæður þessar. Engin misnotkun hafi átt sér stað og bifreiðarnar hafi verið notaðar í því skyni að veita ferðamönnum þjónustu.

Þá segir í hinum kærða úrskurði tollstjóra að þann 15. apríl s.l. hafi embættinu borist tölvupóstur frá bílaleigunni A. sem innihélt andmæli vegna máls þessa, en eins og að framan er rakið veitti N. bílaleiga bílaleigunni A. heimild til þess að gefa embættinu upplýsingar og fá upplýsingar hjá því varðandi mál þetta. Í bréfi bílaleigunnar A. kemur fram að eftir áramót 2003 óskuðu eigendur T. N. og N. bílaleigu eftir því að **bílaleigan A.** myndi kaupa rekstur bílaleigu N.

Samningar náðust um kaup á rekstri eða viðskiptavild bílaleigunnar N. svo og nokkrum bifreiðum leigunnar af gerðinni Santa Fe. Samkomulagið gekk út á það að rekstur bílaleigudeildarinnar yrði lagður niður og deildin myndi ekki kaupa nýja bíla fyrir sumarið 2003 og var samkomulag þetta komið á í maí 2003. Þar sem bílaleigan A. hafði gengið í gegnum svona áður (með kaupum á rekstri bílaleigu B.) litu þeir ekki á þetta sem mikið mál og áttu ekki von á öðru en að þetta yrði heimilað af tollyfirvöldum. Samþykki eignarleigufyrirtækisins L. fékkst fyrir að eigendaskipti gætu orðið á bifreiðunum og voru lán færð yfir á bílaleiguna A.. Tók bílaleiga A. því við að greiða rekstrarkostnað og afborganir af þessum bifreiðum. N. bílaleiga óskaði síðan eftir því við tollyfirvöld að kvöðin vegna bifreiðanna yrði færð á milli fyrirtækjanna með tölvupósti þann 8. júlí 2003. Erindinu var hafnað af tollyfirvöldum.

Í nefndum tölvupósti ítrekar bílaleigan A. að aðilar málsins töldu sig vera að gera hluti sem samræmdust lögum og reglum og væru í samræmi við það sem löggjafinn hafði í hyggju með setningu laga um niðurfellingu vörugjalds. Ákvæði um að bifreið skuli eingöngu vera nýtt til notkunar hjá viðkomandi bílaleigu geti ekki annað en verið mistök eða hugsunarvilla þar sem mönnum hafi eflaust verið umhugað um að koma í veg fyrir misnotkun, þ.e.a.s. að stórfyrirtæki, bílasölur og fleiri geti stofnað bílaleigur til að lækka innkaupsverð bifreiða og nýtt þær síðan fyrir móðurfyrirtæki, starfsmenn, eða aðra óviðkomandi. Bílaleigan A. telur að það geti ekki staðist að mönnum hafi verið það efst í huga að ætla að fara að hamla hagræðingu í greininni, hamla atvinnufrelsi og hamla því að menn gætu selt úr greininni. Glögglega megi sjá á öllum leigusamningum sem fram hafa verið lagðir að tekjur þessara bíla koma að stærstum hluta frá erlendum ferðamönnum og restin vegna skammtímaleiga hérlendra aðila

og það telur **bílaleigan** A. vera meginmálið í allri löggjöfni sem snýr að bílaleigum og rekstrarskilyrðum þeirra.

Einnig kemur fram í bréfi **bílaleigunnar** A. að aðilar töldu þetta allt vera borðleggjandi og ekki væri verið að gera neitt sem orkaði tvímælis enda bifreiðarnar nýttar í samræmi við lög. Litið var á það sem formsatriði að tilkynna embættinu um þessa breytingu. Síðan sé búið að dragast og dragast að fá svör við beiðni um að breytingalás sé aflétt. Í því ljósi megi benda á að í desember s.l. kom fyrir ósk um að aflétt yrði breytingalási af tveimur Santa Fe bifreiðum. Þá hafði bílaleigan A. selt B. og L. þessar tvær bifreiðar og hinar bifreiðarnar voru seldar aðeins síðar.

Þá vísar tollstjóri til samkomulags fyrirtækjanna um yfirtöku á **fjármögnunarsamningum** vegna kaupa á þessum bifreiðum. Þá er vísað til bréfs frá T. N. S. dags. 28. febrúar 2002, þar sem óskað er eftir tilboði í kaup á bílaleigu fyrirtækisins. Tilgreint er í bréfinu að bílaleiga T. N. S. yrði þar með lögð niður. Einnig var embættinu sent afrit af tölvupósti, dags. 14. maí 2002, þar sem staðfest er að L. hf. muni heimila yfirfærslu bifreiða á bílaleiguna A. Einnig voru lagðir fram samningar milli N. C. R. og bílaleigunnar A. dags. 16. maí 2002 og óundirritaður samningur milli N. C. R. og bílaleigunnar A. dags. 13. maí 2003. Í 1. gr. samningsins, dags. 16. maí 2002, kemur fram að bílaleigan A. muni sjá um að leigja 12 stk. bíla í 8 mánuði af N. C. R. frá 15. september til 15. maí ár hvert og greiða fyrir það kr. 41.666 per mánuð á bíl, bílaleigan A. sér um að greiða allan rekstrarkostnað á bílunum. Síðar segir í 1. gr. að árið 2002-2003 verði það Hyundai Santa Fe bílar. Í 1. gr. síðargreinda samningsins kemur fram að bílaleigan A. greiði N. C. R. kr. X fyrir rekstur, viðskiptavild, áhöld tengd bílaleigunni og "exclusive" sölusamning við T N S. Greiðslur skuli vera eftirfarandi, kr. X greiðast 15.09.2003 og kr. X greiðast þann 15.12.2003. Í 4. gr. samningsins segir að bílaleigan A. muni yfirtaka bifreiðar N. C. R. og pallhús. Um sé að ræða 12 stk. Hyundai Santa Fe og 6 Sunlite pallhús. **Bílaleigan** A. muni yfirtaka öll lán á þessum bílum og húsum og fá allar leigutækjur sem þeir skila. Sá fyrirvari er hafður að L. hf. eða önnur fjármögnunarleiga samþykki **bílaleiguna** A. sem nýjan lántökuaðila. Kostnaður við umskráningu á þessum bílum skuli skiptast til helminga.

Síðan segir í úrskurði tollstjóra að um vörugjald af ökutækjum gildi lög nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl., með síðari breytingum. Í 1. gr. laganna sé að finna þá meginreglu að greiða skuli í ríkissjóð vörugjald af ökutækjum sem skráningarskyld eru samkvæmt umferðarlögum nr. 50/1987 o.fl., svo sem nánar greinir í lögum þeim, sbr. 87. kafla viðauka I við tollalög, nr. 55/1987, og eldsneyti, sbr. 27. kafla viðauka I við tollalög, nr. 55/1987, eftir því sem segir í lögum þeim. Í 3. gr. segi að á fólksbifreiðar og önnur vélknúin ökutæki, sem ekki séu sérstaklega tilgreind í 4. gr., skuli lagt vörugjald í eftirfarandi gjaldflokkum miðað við sprengirými afvélar, mælt í rúmsentímetrum:

Flokkur	Sprengirými afvélar	Gjald í %
I	0-2.000	30
II	Yfir 2.000	45

Í 2. mgr. 5. gr. laganna segir að þrátt fyrir ákvæði 3. gr. skuli vörugjald af eftirfarandi ökutækjum vera sem þar greinir og í 5. tl. 2. mgr. 5. gr. kemur fram að vörugjald af bifreiðum sem ætlaðar eru til útleigu hjá bílaleigum skuli vera:

Flokkur	Sprengirými afvélar	Gjald í %
I	0-2.000	10
II	Yfir 2.000	13

Einnig kemur fram að bifreið sem ber lægra vörugjald samkvæmt þessum tölulíð skuli skráð á bílaleigu sem hefur leyfi samgönguráðuneytisins til að leigja bifreiðar eða á fjármögnunarleigu vegna fjármögnunarleigusamnings við bílaleigu. Einungis sé heimilt að nýta bifreið samkvæmt þessum tölulíð til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni. Bílaleiga skal haga bókhaldi sínu þannig að hún geti á hverjum tíma gert grein fyrir akstri þeirra bifreiða sem bera lægra vörugjald samkvæmt þessum tölulíð. Tollstjóri getur án fyrirvara óskað eftir gögnum þar um. Sé bifreið notuð til annars er tollstjóra heimilt að innheimta fullt vörugjald skv. 3. gr. laganna, með 50% álagi. Við mat á því hvort bifreið hafi einungis verið notuð til útleigu skal miðað við að unnt sé að gera grein fyrir a.m.k. 90% af akstri hennar með framlagningu leigusamninga eða öðrum hætti sem tollstjóri metur fullnægjandi.

Í V. kafla reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum, með síðari breytingum, er að finna nánari útfærslu á lækkun eða niðurfellingu vörugjalds. Í 14. gr. reglugerðarinnar er fjallað um bílaleigubifreiðar. Í 2. mgr. 14. gr. reglugerðarinnar eru tilgreind þau skilyrði sem lækkun vörugjalds er háð en í 4. tl. 2. mgr. 14. gr. kemur fram það skilyrði að bifreið skuli eingöngu nýtt til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu. Einnig segir að við mat á því skuli miðað við að unnt

sé að gera grein fyrir a.m.k. 90% af akstri hennar með framlagningu leigusamninga eða með öðrum hætti sem tollstjóri metur fullnægjandi. Í 3. mgr. 14. gr. reglugerðarinnar kemur fram að ef brotið sé gegn framangreindum skilyrðum (2. mgr. 14. gr.) þá gildi ákvæði 20. gr. reglugerðarinnar um greiðslu fulls vörugjalds, lögveð og beitingu álags.

Tollstjóri telur að með orðalagi 5. tl. 2. mgr. 5. gr. laga um vörugjald af ökutækjum þar sem fram kemur að einungis sé heimilt að nýta bifreið samkvæmt þeim tölulíð til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni og orðalag 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 þar sem fram kemur að bifreið skuli eingöngu nýtt til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu, sé gerð sú krafa að bílaleigubifreiðar þær sem njóta niðurfellingar vörugjalds verði að vera til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni. Tollstjóri telur ljóst samkvæmt gögnum málsins að umræddar bifreiðar hafi verið notaðar til útleigu í samræmi við 3. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000. Hins vegar sé ljóst samkvæmt 1. gr. samnings, dags. 16. maí 2002, að bílaleigan A. leigði umræddar bifreiðar af N. bílaleigu frá 15. september (2002) til 15. maí (2003). Frá september 2002 séu leigusamningar umræddra bílaleigubifreiða á eyðublöðum frá bílaleigunni A. og B. bílaleigu, en bifreiðarnar voru enn skráðar á N. bílaleigu.

Þá segir að kærandi haldi því fram að þeir samningar sem gerðir voru á eyðublöð frá ALP ehf. hafi að stærstum hluta verið gerðir við erlenda einstaklinga sem pöntuðu bílana gegnum T. N. S. og greiddu fyrir útleiguna í gegnum það fyrirtæki. Útleigutekjurnar voru síðan gerðar upp við N. bílaleigu af ferðaskrifstofunni og kostnaður af útleigunni, þ.m.t. þjónustugjöld til bílaleigunnar A., greidd af N. bílaleigu. Á sama hátt hafi öll gjöld vegna bifreiðanna verið greidd af N. bílaleigu. Tollstjóri segir að engin gögn hafi verið lögð fram hjá embættinu sem sýni fram á að samningar hafi myndast við T. N. S. áður en að leigusamningar um bílaleigubifreiðarnar voru undirritaðir hjá bílaleigunni A. Tollstjóri telur einnig að þetta atriði hafi ekki áhrif þar sem umræddir samningar hafi þá átt sér stað milli leigutaka og T. N. S., en ekki N. bílaleigu eins og embættið telur að áskilið sé í þeim lögum og reglugerð sem rakin eru hér að framan. Ekki sé því hægt að líta svo á að áður en leigusamningur við bílaleiguna A. var undirritaður hafi stofnast samningur við N. bílaleigu.

Þá segir í hinum kærða úrskurði að í andmælum frá bílaleigunni A. komi fram að eftir áramót 2003 óskuðu eigendur T. N. S. og N. bílaleiga eftir því að bílaleigan A. myndi kaupa rekstur bílaleigunnar N. og náðust samningar um það. Bílaleigna A. hafi gengið í þess háttar yfirfærslu áður eins og að framan er rakið. Þann 8. júlí 2003 **berst** tollstjóra tölvupóstur frá bílaleigunni N. þar sem farið er fram á að bílaleigunni A. fái að yfirtaka allar skuldbindingar bílaleigunnar er varða niðurfellingar tolla vegna umræddra bifreiða. Þann 11. júlí 2003 hafnar embættið breytingunni með vísan til 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 þar sem ekki virðist í reglugerðinni hafa verið gert ráð fyrir því að heimilt væri að önnur bílaleiga tæki yfir rekstur tiltekinna bifreiða undir einhverjum kringumstæðum. Eins og atvik eru í máli þessu er ljóst að **bílaleigan A.** leigði umræddar bifreiðar af N. bílaleigu frá 15. september 2002 til 15. **maí** 2003. Þann 8. júlí 2003 fer N. bílaleiga fyrst fram á það við tollstjóra að bílaleigan A. ehf. fái að yfirtaka skuldbindingar er varða niðurfellingar vörugjalda vegna umræddra bifreiða, en bifreiðarnar eru skráðar á N. bílaleigu. Það er því ljóst að umræddar bifreiðar höfði verið í útleigu hjá bílaleigunni A. í rúma 9 mánuði áður en farið var fram á það við töllyfirvöld að þau heimiluðu breytingu á skráningu bifreiðanna og að bílaleigan A.. yrði heimilt að yfirtaka þær skuldbindingar sem N. bílaleiga ehf. hafði áður gengist undir.

Enn fremur að fram hafi komið í bréfum frá bílaleigunni A. að fyrirtækið telji að niðurstaða embættisins frá 11. júlí 2003 hafi verið röng en sú ákvörðun var kæránleg til úrskurðar tollstjóra 100. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum. Ákvörðun embættisins frá 11. júlí 2003 var ekki kærð til úrskurðar embættisins.

Þá segir í úrskurði tollstjóra að kærandi haldi því fram að það hafi ekki verið tilgangur laga eða reglugerðar um vörugjald af ökutækjum að rétt sé að krefja fyrirtæki um greiðslu eftirgefina vörugjalda við aðstæður sem þessar. Embættið telur að miðað við orðalag laga um vörugjald af ökutækjum og reglugerðar nr. 331/2000 sé skýrt **kveðið** á um það að bílaleigubifreiðar verði að vera í útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni, en svo var ekki í þeim tilvikum sem hér um ræðir. Í andmælum bílaleigunnar A. komi fram að fyrirtækið telji að það geti ekki staðist að mönnum hafi verið það efst í huga með lagasetningunni að hamla hagræðingu í greininni, hamla atvinnufrelsi og hamla því að menn gætu selt úr greininni. Embætti tollstjórans bendir hér á að öll umrædd framkvæmd er heimil og mönnum frjálst að fara með bifreiðarnar á þann hátt sem þeir vilja, en séu skilyrði 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 ekki uppfyllt beri mönnum að greiða eftirgefið vörugjald eða óska ekki eftir niðurfellingu vörugjalds við innflutninginn sé ætlunin að haga útleigu með öðrum hætti en fram kemur í ákvæðinu. Embættið lítur á engan hátt á þessi skilyrði sem hamlandi í

hagræðingu eða á atvinnurekstri. Samkvæmt framlögðum gögnum hafa framangreindar bifreiðar verið nýttar til útleigu hjá bílaleigunni A. og bílaleigunni B. Tollstjóri telur því skilyrði eftirgjafar vörugjalds hafa verið brotin sbr. 5. tl. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl., með síðari breytingum og 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum, með síðari breytingum. Gögn þau sem N. bílaleiga lagði fram sýna fram á að notkun bifreiðanna var með þeim hætti sem hér segir:

DO-058: Eftirgefið vörugjald kr. 415.292,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 49.095 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 23.156 km, sem eru 47% af notkun bifreiðarinnar. Embættið telur að ekki sé hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A., þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

NE-739: Eftirgefið vörugjald kr. 417.292,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 48.445 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 19.308 km, sem eru 40% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A., þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

SS-949: Eftirgefið vörugjald kr. 421.089,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 55.052 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 18.414 km, sem eru 33% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. ehf. og Bílaleigunni B. þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

RA-126: Eftirgefið vörugjald kr. 417.227,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 59.997 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 19.300 km, sem eru 32% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. og Bílaleigunni B. þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

Embættið bendir einnig á að þótt leigusamningar frá bílaleigunni A. og Bílaleigunni B. væru teknir gildir þá sé aðeins gerð grein fyrir 89% af notkun bifreiðarinnar.

EE-800: Eftirgefið vörugjald kr. 416.080,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 54.619 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 21.734 km, sem eru 40% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. ehf., þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

IN-891: Eftirgefið vörugjald kr. 414.128,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 58.492 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 22.178 km, sem eru 33% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. ehf., þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

ML-170: Eftirgefið vörugjald kr. 416.504,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 52.075 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 23.390 km, sem eru 45% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

MS-440: Eftirgefið vörugjald kr. 416.080,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 57.673 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 15.512 km, sem eru 27% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. ehf. og Bílaleigunni B. ehf., þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu. Embættið bendir einnig á að þótt leigusamningar frá bílaleigunni A. ehf. og Bílaleigunni B. væru teknir gildir þá sé aðeins gerð grein fyrir 89% af notkun bifreiðarinnar.

YT-801: Eftirgefið vörugjald kr. 414.123,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 52.774 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 19.245 km, sem eru 36% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. og Bílaleigunni B. þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu. Eftirgefið vörugjald var greitt með fyrirvara þann 7. apríl 2004.

SU-006: Eftirgefið vörugjald kr. 417.227,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 50.040 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 22.692 km, sem eru 45% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. og Bílaleigunni B. þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

MH-301: Eftirgefið vörugjald kr. 414.128,00. Við lok 18 mánaða tímabilsins var bifreiðin ekin 63.717 km. Af hálfu N. bílaleigu hafa verið lagðir fram leigusamningar upp á 22.228 km, sem eru 35% af notkun bifreiðarinnar. Ekki er hægt að taka til greina leigusamninga frá bílaleigunni A. og Bílaleigunni B. þar sem eingöngu mátti nýta bifreiðina til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu.

Með hliðsjón af framangreindu telur embættið skilyrði eftirgjafar vörugjalds hafa verið brotin sbr. 5. tl. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl., með síðari breytingum og 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum, með síðari breytingum. Embættið telur því að greiða beri eftirgefið vörugjald af umræddum bifreiðum.

Tollstjóri úrskurðar skv. 100. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, með vísan til þess sem rakið er hér að framan, að ákvörðun embættisins um greiðslu eftirgefins vörugjalds af bílaleigubifreiðunum DO-058, NE-739, SS-949, RA-126, EE-800, IN-891, ML-170, MS-440, SU-006, YT-801 og MH-301, standi óbreytt.

Lögmaður kæranda gerir kröfu um að umbjóðandi hans þurfi ekki að greiða áður eftirgefin vörugjöld af bifreiðunum. Áhersla er lögð á að bílar N. bílaleigu hafi einungis verið notaðir í venjulega útleigu, eins og tíðkast í slíkum rekstri. Langstærstur hluti viðskiptanna hafi verið við erlenda ferðamenn sem ferðuðust til Íslands í gegnum tengt fyrirtæki, ferðaskrifstofuna T. N. S. Útleigan uppfyllti skilyrði í 3. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum með því að vera til skamms tíma í því skyni að uppfylla tímabundnar þarfir leigutaka, svo sem vegna ferðalaga eða tímabundins afnotamissis eigin bifreiðar. Hluta tímabilsins sem um ræðir annaðist N. bílaleiga alla þætti þjónustunnar við viðskiptamenn félagsins.

Í því skyni að leita hagræðingar í rekstri N. bílaleigu hafi verið gerður samstarfssamningur við A. bílaleigu. Ferðaskrifstofan T. N. S. hafi átt mikil viðskipti við A. bílaleigu vegna erlendra ferðamanna sem komu til Íslands á vegum fyrirtækisins. Viðskiptum var beint til A. bílaleigu að því marki sem N. bílaleiga gat ekki annað eftirspurn. Þá segir í kærinni að samkomulagið við A. bílaleigu hafa byggst á því að A. annaðist útleigu og ýmsa aðra þjónustu vegna útleigu bílanna fyrir N. bílaleigu ??ehf. Fékk A. bílaleiga greidda ákveðna þóknun fyrir tiltekna þætti þjónustunnar, svo sem þrif, afhendingu, olfuskipti, eftirlit o.s.frv. Starfsfólk á launaskrá N. bílaleigu sinnti einnig þessari þjónustu við viðskiptamenn fyrirtækisins á sama tíma. Ætlun aðila var að A. bílaleiga væri verktaki á vegum N. bílaleigu í þjónustu við viðskiptamenn síðarnefnda félagsins. Drög að samningi aðila frá 16. maí 2002 fylgja kærinni. Undirritað eintak finnst ekki en eftir drögunum var farið í aðalatriðum. Þeir samningar sem gerðir voru á eyðublöð frá A. bílaleigu, sem eru ástæða athugasemda tollstjóra eru að stærstum hluta gerðar við erlenda einstaklinga sem pöntuðu bílana gegnum T. N. S. og greiddu fyrir útleiguna gegnum það fyrirtæki. Útleigutekjurnar voru síðan gerðar upp við N. bílaleigu af ferðaskrifstofunni og kostnaður af útleigunni, þ.m.t. þjónustugjöld til A. bílaleigu, greidd af N. bílaleigu ehf. Á sama hátt hafa öll gjöld vegna bifreiðanna verið greidd af N. bílaleigu.

Kærandi tekur fram, þótt engin skrifleg gögn liggja fyrir í því efni, að stjórnendur N. bílaleigu leituðu leiðbeininga starfsmanna Tollstjóraembættisins um hvernig staðið skyldi að samvinnu eins og þeirri sem átti sér stað við A. bílaleigu. Töldu stjórnendur að í einu og öllu hefði verið farið eftir þeim leiðbeiningum. Þá segir í kærinni að það liggja nú fyrir að það voru mistök að nota samningseyðublöð frá A. bílaleigu þegar viðskiptamenn N. bílaleigu fengu afhenta bíla til notkunar. Það breytir þó ekki eðli viðskiptanna. Eins og að framan er lýst hafði áður stofnast samningur leigutaka við N. bílaleigu sem í flestum tilvikum var fyrirframgreiddur. Við afhendingu bílanna hjá A. bílaleigu voru leigutakar látnir skrifa undir staðfestingu samnings, þar sem m.a. komu fram nánari skilmálar leigunnar. Kærandi vitnar í hinn kærða úrskurð tollstjóra en þar segir:

Kærandi heldur því fram að þeir samningar sem gerðir voru á eyðublöð frá A. bílaleigu, hafi að stærstum hluta verið gerðir við erlenda einstaklinga sem pöntuðu bílana gegnum T.N.S. og greiddu fyrir útleiguna í gegnum það fyrirtæki. Útleigutekjurnar voru síðan gerðar upp við N. bílaleigu. af ferðaskrifstofunni og kostnaður af útleigunni, þ.m.t. þjónustugjöld til A. bílaleigu, greidd af N. bílaleigu. Á sama hátt hafi öll gjöld vegna bifreiðanna verið greidd af N. bílaleigu. Engin gögn hafi verið lögð fram hjá embættinu sem sýna fram á að samningar hafi myndast við T. N. S. áður en leigusamningar um bílaleigubifreiðarnar voru undirritaðir hjá A. bílaleigu. Embættið telur einnig að þetta atriði hafi ekki áhrif þar sem umræddir samningar hafi þá átt sér stað milli leigutaka og T. N. -S, en ekki N. bílaleigu, eins og embættið telur að áskilið sé í þeim lögum og reglugerð sem rakin eru hér að framan.....

Af framangreindu tilefni hefur stjórnarformaður ferðaskrifstofunnar T. N. S., og bílaleigunnar N. bílaleiga, gefið yfirlýsingu dags. 5. júlí 2004 þar sem fram kemur að T. N. S. gerði samninga um bílaleigu við erlenda viðskiptamenn fyrir N. bílaleigu, áður en leigusamningar voru undirritaðir af hinum erlendu ferðamönnum við N. bílaleigu eða síðar A. bílaleigu. Þá

komi fram í yfirlýsingunni að samningarnir voru gerðir af ferðaskrifstofunni f.h. bílaleigunnar og ferðaskrifstofan innheimti leigugjöldin frá erlendum ferðaskrifstofum og gerði þau upp við N. bílaleigu. Þessu til stuðnings eru lögð fram afrit fjölda reikninga úr bókhaldi ferðaskrifstofunnar frá árunum 2002 og 2003 þar sem þetta ferli er staðfest. Kærandi væntir þess að með yfirlýsingu stjórnarformannsins og með framlagningu gagna úr bókhaldi ferðaskrifstofunnar verði lögð til grundvallar frásögn hans um málsatvik.

Kæran var send tollstjóranum í Reykjavík til umsagnar með bréfi dags.6. júlí 2004. Í svari sem barst nefndinni þann 27. s.m. eru málavextir raktir og tekur tollstjóri undir þau rök og forsendur sem fram koma í hinum kærða úrskurði. Þá segir að með kæru lögmanns kæranda til ríkistollanefndar fylgdi yfirlýsing stjórnarformanns T. N. S. og bílaleigunnar N. bílaleigu. Í yfirlýsingunni kemur fram að T. N. S. gerði samninga um bílaleigu við erlenda viðskiptamenn fyrir N. bílaleigu áður en leigusamningar voru undirritaðir af hinum erlendu ferðamönnum við N. bílaleigu eða síðar A. bílaleigu. Þá kemur fram í yfirlýsingunni að samningarnir voru gerðir af ferðaskrifstofunni f.h. bílaleigunnar og ferðaskrifstofan innheimti leigugjöldin frá erlendum ferðaskrifstofum og gerði þau upp við N. bílaleigu. Þessu til stuðnings eru lögð fram afrit reikninga úr bókhaldi ferðaskrifstofunnar frá árunum 2002 og 2003 þar sem þetta ferli er staðfest. Tollstjóri vitnar til laga um vörugjald af ökutækjum nr. 29/1993 svo og til V. kafla reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl., með síðari breytingum en þar kemur fram að bifreiðar sem notið hafa ákvæðis laganna um lægra vörugjald til handa þeim aðilum er stunda útleigu á bifreiðum sé einungis heimilt að nýta til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem er skráð fyrir bifreiðinni. Tollstjóri telur ljóst samkvæmt gögnum málsins að umræddar bifreiðar hafi verið notaðar til útleigu í samræmi við 3. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000. Hins vegar sé ljóst samkvæmt 1. gr. samnings, dags. 16. maí 2002, að A. bílaleiga leigði umræddar bifreiðar af N. bílaleigu frá 15. september 2002 til 15. maí 2003. Frá september 2002 eru leigusamningar umræddra bílaleigubifreiða á eyðublöðum frá A. bílaleigu. og B. bílaleigu, en bifreiðarnar voru enn skráðar á N. bílaleigu. Kærandi heldur því fram að þeir samningar sem gerðir voru á eyðublöð frá A. bílaleigu hafi að stærstum hluta verið gerðir við erlenda einstaklinga sem pöntuðu bílana gegnum T. N. S. og greiddu fyrir útleiguna í gegnum það fyrirtæki. Útleigutekjurnar voru síðan gerðar upp við N. bílaleigu., af ferðaskrifstofunni og kostnaður af útleigunni, þ.m.t. þjónustugjöld til A. bílaleigu, greidd af N. bílaleigu. Á sama hátt hafi öll gjöld vegna bifreiðanna verið greidd af N. bílaleigu. Með kæru til ríkistollanefndar var lögð fram yfirlýsing frá stjórnarformanni N. bílaleigu og T. N. S. ásamt afritum af reikningum og auglýsingabæklingum frá erlendum ferðaskrifstofum.

Í 1. lið framangreindrar yfirlýsingar kemur fram að um sé að ræða afrit reikninga frá T. N. S. til erlendra ferðaskrifstofa vegna kaupa erlendu aðilanna á ýmiss konar ferðapjónustu tengdri Íslandi fyrir viðskiptamenn sína. Hvað varðar umrædda reikninga frá 2002 og 2003 þá telur embættið þá vera ófullnægjandi. Ljóst er að reikningarnir frá 2002 eru prentaðir út 5. júlí s.l., en þeir eru ónúmeraðir, óljóst er hver gefur þá út og einnig eru engin gögn sem sýna fram á að umræddir reikningar hafi verið greiddir. Reikningar þessir eru dagsettir í júlí-ágúst 2002 en ljóst er samkvæmt framlögðum leigusamningum að á umræddum tíma voru bifreiðarnar í útleigu hjá N. bílaleigu. Hvað varðar reikninga frá 2003 er ljóst að þeir eru einnig prentaðir út þann 5. júlí s.l., og virðist vera um "test invoice" að ræða. Einnig eru reikningarnir ódagsettir og ónúmeraðir.

Í 3. lið yfirlýsingarinnar er tilgreint að T. N. S. hafi í þessum tilfellum verið að leigja út bifreiðar sem voru í eigu N. bílaleigu, f.h. síðarnefnda fyrirtækisins. Embættið telur það ekki rétt þar sem skýrt kemur fram í 1. gr. samningsins, dags. 16. maí 2002, að A. bílaleiga muni sjá um að leigja 12 stk. bíla í 8 mánuði af N. C. R. frá 15. september til 15. maí ár hvert og greiða fyrir það 41.666.- kr. per mánuð á bíl. A. bílaleiga sér um að greiða allan rekstrarkostnað á bílnum. Ekki sé því unnt að fallast á að T. N. S. hafi í þessum tilfellum verið að leigja út framangreindar bifreiðar, þar sem þann 16. maí 2002 komst á samningur milli N. C. R. og A. bílaleigu um að A. bílaleiga leigði framangreindar bifreiðar af N. C. R.

Í 4. lið í framangreindri yfirlýsingu er tekið fram að greiðsla samkvæmt reikningnum hafi gengið í öllum tilvikum beint á milli erlendu ferðaskrifstofunnar og T. N. S. Í 5. lið er rakið að T. N. S. hafi annast fyrir eigin reikning uppgjör til bílaleigunnar. Embættið telur að engin gögn hafi verið lögð fram sem sýni fram á greiðslur þær og uppgjör sem vikið er að í lið 5. í yfirlýsingunni.

Í 7. lið er tilgreint að engar greiðslur hafi átt sér stað beint frá ferðamanninum til bílaleigunnar. Embættið telur umrædda staðhæfingu ekki rétta, þar sem í framlögðum leigusamningum virðist koma fram að í sumum tilfellum hafi greiðsla átt sér stað við afhendingu bifreiða.

Í 8. lið kemur síðan fram að við afhendingu bifreiðarinnar undirrituðu viðkomandi ferðamenn eyðublað þar sem fram komu nánari skilmálar leigunnar. Þessi eyðublað voru með nafni þeirrar bílaleigu sem afhenti bílinn hverju sinni. Í þessu samhengi telur embættið rétt að vekja athygli á því að um bílaleigur gilda lög nr. 64/2000 og reglugerð nr. 398/2000. Í 6. gr. laga um bílaleigur segir að leyfishafi skuli sjá um að gengið sé frá leigusamningi. Leigusamningur skal vera undirritaður af báðum aðilum og skal hvor halda sínu eintaki. Í 6. gr. reglugerðar nr. 398/2000 um bílaleigur er að finna nánari reglur um leigusamninga. Í 1. mgr. 6. gr. reglugerðarinnar segir að bílaleiga skuli sjá um að ávallt sé gerður skriflegur leigusamningur um leigu á bifreið sem undirritaður skal af leigutaka og leigusala. Í 2. mgr. 6. gr. reglugerðarinnar eru talin upp þau atriði sem að minnsta kosti skulu koma fram í leigusamningi. Í 1. tl. 2. mgr. 6. gr. reglugerðarinnar segir: "Fullt nafn bílaleigu, kennitala og heimilisfang".

Embættið telur að í ljósi framangreindra reglna verði að líta svo á að sú bílasala sem tilgreind er á leigusamningi sé sú bílaleiga sem með útleigu bifreiðarinnar fer.

Leigusamningar hafi því í raun ekki stofnast fyrr en með undirritun leigutaka og fyrirsvarsmanna bílaleigu á leigusamning.

Í 9. lið er vikið að því að þótt margir ferðamannanna hafi undirritað **samningseyðublað** með nafni A. bílaleigu sé það staðreynd að T. N. S. annaðist útleigu bílanna fyrir hönd N. bílaleigu og greiddi því fyrirtækið endurgjaldið fyrir leiguna. Greiðslur frá A. bílaleigu til N. bílaleigu voru því þjónustugjöld fyrir veitta þjónustu en ekki leiga fyrir bílana. Embætti tollstjórans í Reykjavík telur framlögð gögn ekki sýna nægjanlega fram á að samningar hafi myndast við T. N. S. áður en leigusamningar um bílaleigubifreiðarnar voru undirritaðir hjá A. bílaleigu. Embættið telur einnig að þetta atriði hafi ekki áhrif þar sem umræddir samningar hafi átt sér stað milli leigutaka og T. N. S. en ekki N. bílaleigu eins og embættið telur að áskilið sé í þeim lögum og reglugerð sem rakin eru hér að framan. Ekki sé því hægt að líta svo á að áður en leigusamningur við A. bílaleigu var undirritaður hafi stofnast samningur við N. bílaleigu.

Tollstjóri bendir á að bæklingar þeir sem lagðir hafa verið fram af hálfu kæranda séu frá árunum 2000 og 2001 en útleiga umræddra bifreiða átti sér stað 2002 og 2003. Í bæklingunum sé vikið að fyrirtækjunum A., A. T. og T. N. í tengslum við bílaleigubifreiðar en hvergi sé vikið að N. bílaleigu ehf.

Tollstjóri telur augljóst að A. bílaleiga leigði umræddar bifreiðar af N. bílaleigu frá 15. september 2002 til 15. maí 2003. Þann 8. júlí 2003 hafi embætti tollstjóra borist tölvupóstur frá bílaleigunni N. þar sem farið er fram á að A. bílaleigu fái að yfirtaka allar skuldbindingar bílaleigunnar er varða niðurfellingar tolla vegna umræddra bifreiða. Embættið hafnaði breytingunni þann 11. júlí 2003 með vísan til 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 þar sem ekki virðist í reglugerðinni hafa verið gert ráð fyrir því að heimilt væri að önnur bílaleiga tæki yfir rekstur tiltekinnar bifreiða undir einhverjum kringumstæðum. Þann 8. júlí 2003 fer N. bílaleiga fyrst fram á það að ALP ehf. fái að yfirtaka skuldbindingar er varða niðurfellingar vörugjalda vegna umræddra bifreiða, en bifreiðarnar eru skráðar á N. bílaleigu. Það er því ljóst að umræddar bifreiðar höfðu verið í útleigu hjá A. bílaleigu í rúma 9 mánuði áður en farið var fram á það við töllyfirvöld að heimiluð yrði breyting á skráningu bifreiðanna og að A. bílaleiga yrði heimilt að yfirtaka þær skuldbindingar sem N. bílaleiga hafði áður gengist undir. Tollstjóri telur að miðað við orðalag laga um vörugjald af ökutækjum og reglugerðar nr. 331/2000 sé skýrt kveðið á um það að bílaleigubifreiðar verði að vera í útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni, en svo hafi ekki verið í þeim tilvikum sem hér um ræðir. Um frekari rökstuðning vísar embættið til úrskurðar síns nr. 9/2004. Eins og framan er rakið telur tollstjóraembættið að með orðalagi 5. tl. 2. mgr. 5. gr. laga um vörugjald af ökutækjum þar sem fram kemur að einungis sé heimilt að nýta bifreið samkvæmt þeim tölulíð til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni, og orðalag 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 þar sem fram kemur að bifreið skuli eingöngu nýtt til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu, sé gerð sú krafa að bílaleigubifreiðar þær sem njóta niðurfellingar vörugjalds verði að vera til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni. Samkvæmt framlögðum gögnum hafa framangreindar bifreiðar verið nýttar til útleigu hjá bílaleigunni A. og Bílaleigunni B. Um notkun bifreiðanna samkvæmt framlögðum gögnum vísast til úrskurðar embættisins í máli þessu. Embætti tollstjórans í Reykjavík telur því skilyrði eftirgjafar vörugjalds hafa verið brotin sbr. 5. tl. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl., með síðari breytingum og 4. tl. 2. mgr. 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af

ökutækjum, með síðari breytingum. Embættið telur því að endurgreiða beri eftirgefið vörugjald af umræddum bifreiðum. Með hliðsjón af öllu framansögðu krefst embættið þess að úrskurður tollstjóra nr. 9/2004 varðandi endurgreiðslu eftirgjafar vörugjalds af bílaleigu- bifreiðum með skráningarnúmer DO-058, NE-739, SS-949, RA-126, EE-800, IN-891, ML-170, MS-440, YT-801, SU-006 og MH-301, verði staðfestur.

Kærandi var send greinargerð tollstjóra með bréfi þann 3. ágúst 2004. Í svari sem barst nefndinni þann 25. ágúst 2004 segir m.a. að N. bílaleiga., A. bílaleiga og T. N. hf. hafa til samans áratugum saman unnið við skipulag á ferðum fyrir erlenda ferðamenn og þar sé innifalin útleiga á bifreiðum til þeirra. Það hefur alltaf verið unnið á þann hátt að erlend ferðaskrifstofa pantar bíl hjá T. N. sem um leið skuldbindur sig til að afhenda bifreiðina á tilteknum stað og tíma. Ef það er ekki gert þá ber T. N. alfarið ábyrgðina á þeim mistökum og þarf að bera hugsanlegt tjón. Þá segir í greinargerð kærandi að um það megi deila hvort sá ferill hafi verið réttur, en hann sé í engu öðru frábrugðinn þeim vinnubrögðum sem önnur fyrirtæki í sambærilegum rekstri viðhafa og nefnir Ferðaskrifstofu Íslands og Hertz bílaleigu í því sambandi. Kærandi segir að það séu kannski mistök í ferlinu en enn og aftur leggur hann á það áherslu að enginn brotavilji sé fólgin í þessum vinnubrögðum, heldur er aðeins um að ræða að hafa hagkvæmni og rekstrarhagræðingu að leiðarljósi.

Vísað er til fordæmis er varðar viðskipti A. bílaleigu við fyrirtækin B. og B. bílaleigu þar sem samvinna fyrirtækjanna endaði með kaupum A. bílaleigu á öllum hlutum í þeim félögum. Var þessi gjörningur samþykktur af tollayfirvöldum og hafði ekki áhrif á endurgreiðslu eftirgjafar vörugjalds. Það var því í góðri trú sem forráðamenn A. bílaleigu og T. N. gripu til þess forms af samvinnu sem um er rætt; samvinnu sem átti síðan að leiða til samruna.

Þá segir að N. bílaleiga., telji að öllum gögnum í málinu hafi verið skilað á fullnægjandi hátt, með tilhlýðilegum skýringum og ferlinum sem unnið hafi verið eftir. Fylgigögn sem lögð hafa verið fram eru úr löglega endurskoðuðu kerfi sem skattayfirvöld hafa ekki séð ástæðu til að rengja. Þessi gögn ættu því að duga fyrir tollayfirvöld þótt þau séu í formi endurrits úr tölvukerfi. Það sé ekki við hæfi að yfirvöld geri ráð fyrir að óathuguðu máli að lögaðilar séu að reyna að fara fram hjá lögum. Í úrskurði og greinargerð sé ítrekað vitnað í reglugerð þar sem sagt er að bifreiðin skuli eingöngu nýtt til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu og virðist það vera eina haldreipi tollstjóra í þessu máli. Ekki sé tekið tillit til aðstæðna eða hagræðis í rekstri. Þannig sé fyrirtækjunum gert afar erfitt fyrir að láta enda ná saman og um leið verið að grafa undan þeim möguleikum sem ríkið hefur gagnvart ferðaþjónustunni sem drjúgan tekjustofn. Þegar reglugerðir eru settar þá er oft rík ástæða til. Í tilviki bílaleiga þá var tilefnið misnotkun á rekstrarforminu þar sem einkaaðilar leigðu sjálfum sér bifreiðar og komust þannig undan sköttum og skyldum sem önnur viðlíka fyrirtæki þurftu eðlilega að búa við. Nova bílaleiga ehf., hefur alltaf farið að lögum og greitt skatta sína og skyldur að fullu og leigt sína bíla aðeins til erlendra ferðamanna eins og starfseminni var frá upphafi ætlað að gera. N. bílaleiga fer hér með fram á að tekið verði tillit til ofangreindra aðstæðna og að félaginu verði ekki refsað fyrir vinnubrögð sem á engan hátt hafa rýrt möguleika ríkisins á að hafa af þessum rekstri eðlilegar tekjur, heldur frekar aukið þær tekjur á allan hátt.

Farið er fram á að úrskurður tollstjóra verði felldur úr gildi og að greitt vörugjald af umræddum bifreiðum verði endurgreitt N. bílaleigu.

Ríkistollanefnd hefur haldið fundi um málið og farið yfir fyrirbyggjandi gögn og rök aðila. Málavextir eru ítarlega raktir hér að framan og þarf því ekki að rekja þá frekar hér að öðru leyti en því að áréttu að aðilum ber í aðalatriðum saman um málavextina. Málið snýst um það að tollstjóri telur að sá lögaðili, N. bílaleiga sem upphaflega naut lækkunar vörugjalds af nánar tilgreindum bílaleigubílum á grundvelli laga nr. 29/1993, sbr. og 14. gr. rgl. nr. 331/2000 um vörugjald hafi fyrirgert þessum rétti sínum til lækkunar gjalda með því að annar lögaðili, sem þó var jafnframt bílaleiga tók yfir útleigu bílaleigubíla án formlegra afskipta tollayfirvalda við upphaf yfirtökunnar. Á hinn bóginn telur kærandi það meginatriði málsins að enda þótt aðilaskipti hafi orðið á útleigunni á tímabilinu hafi bifreiðarnar allan tímann verið óumdeilt í útleigu sem bílaleigubílar. Kærandi viðurkennir þó að betur hefði mátt standa að hlutum.

Eftir að hafa skoðað alla málavexti tekur ríkistollanefnd að meginstefnu til undir sjónarmið tollstjórans í Reykjavík.

Að mati ríkistollanefndar er ljóst að meginreglan er sú að greiða beri vörugjald í ríkissjóð þar með talið af bílaleigubílum. Heimild í vörugjaldslögum sbr. og 14. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um lækkun vörugjalds af vissum bifreiðum er því undantekning frá meginreglunni sem ber að skýra þröngt. Það kemur ótvírætt fram í lagatextanum sbr. 5. tl. 5. gr. vörugjaldslaga nr. 29/1993 og 4. tl. 14. gr. rgl. nr. 331/2000 "...að bifreið skuli eingöngu nýtt til útleigu hjá viðkomandi bílaleigu." eins og segir í reglugerðinni og í tilvitnuðum lögum "Einungis er heimilt að nýta bifreið samkvæmt þessum tölulíð til útleigu hjá þeirri bílaleigu sem skráð er fyrir bifreiðinni."

Það er mat nefndarmanna að það sé ekki hægt að víkka út heimild til bílaleiga varðandi bílaleigubíla þegar um tímabundna yfirtöku bifreiða til að hagræða í rekstri er að ræða nema með lagabreytingu sbr. skýrt orðalag í 4. tl. 5. gr. vörugjaldslaga nr. 29/1993. Telja nefndarmenn að lögin útiloki yfirtöku á samningum milli bílaleiga, nema þá í þeim tilvikum þar sem um heildstæðan samruna fyrirtækja (bílaleiga) er að ræða.

Þá verður að telja það óvarlegt af hálfu kæranda sem hefur áralanga reynslu í rekstri bílaleigu að hafa ekki með formlegum hætti snúið sér til tollstjórans í Reykjavík með beiðni hvort og þá hvernig skyldi standa að fyrirhugaðri breytingu á rekstrarformi þeirra bílaleigubíla sem höfðu notið lækkunar vörugjalds þannig að ekki þyrfti að koma til endurgreiðslu gjaldanna.

Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987 með síðari breytingum, laga nr. 29/1993 um vörugjald með áorðnum breytingum svo og reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum staðfestir ríkistollanefnd úrskurð tollstjóra nr. 9/2004 sem kveðinn var upp þann 28. apríl 2004 um endurgreiðslu eftirgjafar vörugjalds af bílaleigubifreiðum með skráningarnúmer DO-058, NE-739, SS-949, RA-126, EE-800, IN-891, ML-170, MS-440, YT-801, SU-006 og MH-301.