

* Vátrygging

Úrskurður nr. 6/2009

Kærður er úrskurður tollstjóra um ákvörðun vátryggingar í tollverði vöru og greiðslu virðisaukaskatts af henni. Kærandi krefst þess að úrskurður tollstjóra verði felldur úr gildi og honum endurgreidd oftekin gjöld. Ríkistollanefnd fellst á kröfu kæranda.

Með bréfi til ríkistollanefndar, dags 7. október s.l., kærir A, úrskurð tollstjóra. Í hinum kærða úrskurði ákvarðar tollstjóri vátryggingu sendingar S ARN 01 07 8 DK AAR W030 og gerir kæranda að greiða virðisaukaskatt af hinni ákvörðuðu tryggingu. Kærandi krefst þess að ákvörðun tollstjóra verði felld úr gildi og honum endurgreiddur virðisaukaskattur sem lagður var á hina ákvörðuðu vátryggingu ásamt vöxtum.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra eru málavextir raktir, um niðurstöðu sína segir tollstjóri m.a. að í 1. mgr. 37. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt sé kveðið á um að virðisaukaskattur af innflutningi skuli innheimtur með aðflutningsgjöldum. Í 2. mgr. komi fram að ákvæði tollalaga sem og reglugerða og annarra fyrirmæla settum skv. þeim lögum, skuli gilda um álagningu virðisaukaskatts við innflutning, að því leyti sem eigi er ákveðið í virðisaukaskattslögum.

Þá segir í hinum kærða úrskurði að í V. kafla tollalaga nr. 88/2005, nánar tiltekið 14. og 15. gr., sé kveðið á um tollverð og tollverðsákvörðun. Í 1. mgr. 14. gr. komi fram að tollverð innfluttra vara sé viðskiptaverðið, þ.e. það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir vörurnar við sölu þeirra til útflutnings til landsins með þeim leiðréttingum sem leiðir af ákvæðum 15. gr. Samkvæmt 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. tollalaga skal vátryggingarkostnaður vera innifalinn í tollverði. Í 16. gr. tollalaga er kveðið á um heimild fjármálaráðherra til að setja með reglugerð nánari reglur um ákvörðun tollverðs og eins mat á tollverði, þar á meðal það sem bæta skal við tollverð samkvæmt ákvæðum 15. gr. Slíkar reglur voru settar með reglugerð nr. 1100/2006 um vörslu og meðferð ótollafgreiddrar vöru. Í 7. kafla reglugerðarinnar er að finna reglur varðandi tollverð og mat á tollverði. Samkvæmt 3. mgr. 52. gr. reglugerðarinnar skulu kostnaðarliðir og gjöld sem um ræðir í 2. mgr. 15. gr. tollalaga, þ.á.m. vátryggingarkostnaður í tengslum við flutning vöru til innflutningsstaðar, innifalinn í tollverði, án tillits til þess hvort kostnaðarliðirnir og gjöldin hafi raunverulega verið greidd eða ekki, enda sé unnt að ákvarða þau á grundvelli hlutlægra og mælanlegra atriða.

Tollstjóri telur að samkvæmt ofangreindu beri að bæta kostnaði vátryggingar sem hluta af tollverði sendingar þeirrar sem um ræðir. Ákvörðun Tollstjóra um álagningu aðflutningsgjalda þann 9. júlí 2008 hafi því verið í samræmi við ákvæði tollalaga og reglugerðar nr. 1100/2006.

Tollstjóri úrskurðar með vísan til þess sem rakið er hér að framan að ákvörðun um álagningu virðisaukaskatts vegna sendingar nr. S ARN 01 07 8 DK AAR W030 er staðfest.

Í kærinni segir m.a. að málið fjalli um virðisaukaskatt sem lagður var á váttryggingu vegna vörusendingar frá Danmörku til Íslands, váttrygging þessi var aldrei tekin. Til þess að fá umrædda sendingu afgreidda úr tolli greiddi kærandi umræddan virðisaukaskatt. Um er að ræða sendingu sem samanstóð af þremur gámum S ARN 01 07 8 DK AAR W0230. Varan var tollafgreidd 9. júlí 2008.

Samkvæmt útreikningum á aðflutningsskýrslu var reiknað með fob verði kr. 18.199.267 auk flutningsgjalds kr. 1.503.192 og váttryggingar kr. 197.025. Jónar Transport sáu um skjalagerð og greiðslu virðisaukaskatts. Meðfylgjandi gögn bera með sér að virðisaukaskattur var einnig tekinn af váttryggingu að fjárhæð kr. 197.025 sem sögð er 1%. Kærandi er ósáttur við þessa gjaldtöku þar sem hann tók ekki tryggingu fyrir umræddum innflutningi.

Kærandi vísar til 37. gr. virðisaukaskattslaga en í henni er vísað til tollalaga, nú laga nr. 88/2005, um skattskyldu o.fl. varðandi innflutning. Í 1. - 4. mgr. 15. gr. nógildandi tollalaga segir svo:

“Við ákvörðun tollverðs samkvæmt 14. gr. skal bæta eftirtöldu við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir hinar innfluttu vörur: (...)

Eftirtalið skal innifalið í tollverði:

Flutningskostnaður hinna innfluttu vara til innflutningshafnar eða innflutningsstaðar. Gjöld fyrir fermingu, affermingu eða meðferð hinna innfluttu vara vegna flutnings þeirra til innflutningshafnar eða innflutningsstaðar.

Váttryggingarkostnaður.

Viðbætur við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber skal einungis ákvarða samkvæmt þessari grein á grundvelli hlutlægra og mælanlegra atriða.

Við ákvörðun tollverðs skal engu bætt við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber nema það sé unnt samkvæmt ákvæðum þessarar greinar.”

Kærandi telur að ekki sé heimilt að innheimta gjald af skattstofni sem ekki er raunverulegur nema skýr lagaheimild standi til. Ákvæði 1. mgr. greinarinnar feli í sér meginreglu hvað þetta varðar og í 3. mgr. greinarinnar, sem tekur bæði til 1. og 2. mgr., sé greinilega gengið út frá því að trygging (eða annar kostnaður) hafi verið tekin og að tryggingu beri af þeim sökum að greiða, sbr. orðin „er greitt eða greiða ber”. Í þessu tilviki kæranda hafi engin váttrygging verið tekin og því sé ekki um það að ræða að hann hafi raunverulega greitt einhverja fjárhæð eða að honum beri að greiða einhverja fjárhæð eins og gert sé ráð fyrir í tilvitnuðum lagatexta. Kærandi telur að sama eigi við um 4. mgr. greinarinnar. Þar sé einnig gengið út frá að greitt hafi verið fyrir tiltekna þjónustu eða að greiða beri fyrir hana.

Kærandi telur að hafa beri í huga að sé krafist virðisaukaskatts af óraunverulegum gjaldstofnum eins og hér hafi verð gert fari virðisaukaskatturinn samtals yfir það hámark sem gert sé ráð fyrir í virðisaukaskattslögum. Augljóst sé að lagatexti verði að vera alveg skýr til þess að unnt sé að komast að slíkri niðurstöðu. Kærandi telur að orð 2. mgr. 15. gr. um að váttryggingarkostnaður skuli innifalinn í tollverði beri að skýra

með hliðsjón af orðum annarra málsgreina sömu greinar. Því geti ekki komið til innheimtu virðisaukaskatts af váttryggingu nema hún hafi raunverulega verið tekin.

Þá bendir kærandi á að ákvæði í reglugerðum geti ekki breytt ákvæðum gildandi laga um virðisaukaskatt eins og þó virðist gert ráð fyrir í úrskurði tollstjóra.

Kærandi krefst þess að hin kærða ákvörðun tollstjóra verði felld úr gildi og honum verði endurgreiddur ofgreiddur virðisaukaskattur af fjárhæðinni 197.025 kr. með vöxtum frá 29. júlí 2008 til greiðsludags.

Tollstjóra var send kæran til umsagnar þann 11. október s.l., sbr. 4. mgr. 118 gr. tollalaga nr. 88/2005. Var honum veittur frestur til 5. nóvember 2009 til að skila inn greinargerð um kærana. Í greinargerð tollstjóra sem barst nefndinni þann 28. október s.l. segir: "Niðurstaða úrskurðar embættisins nr. 12/2009 byggir á ákvæðum 14. og 15. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 3. mgr. 52. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og meðferð ótollafgreiddrar vöru. Að öðru leyti vísast til hins kærða úrskurðar. Embættið krefst þess að úrskurður Tollstjóra nr. 12/2009 verði staðfestur."

Greinargerð tollstjóra var send kæranda til umsagnar með bréfi, dags. 28. október 2009. Í svari sem barst nefndinni þann 12. nóvember s.á. segir m.a. að það sé rangt sem fram komi í greinargerð tollstjóra að ágreiningur í málinu snúist um álagningu virðisaukaskatts á váttryggingarkostnað tiltekinnar vörusendingar. Ekki sé um að ræða váttryggingarkostnað, því að engin váttrygging hafi verið tekin.

Álitamálið snúist hins vegar um hvort heimilt sé lögum samkvæmt að leggja virðisaukaskatt á skattstofn sem ekki sé raunverulegur og að ákveða auk þess fjárhæð slíks skattstofns.

Kærandi telur að skattlagning af því tagi krefjist ótvíræðrar lagaheimildar. Hún sé einfaldlega ekki fyrir hendi í máli þessi. Því beri að fella hinn kærða úrskurð úr gildi.

Ríkistollanefnd hefur haldið fundi um málið og farið yfir gögn sem málsaðilar hafa lagt fram. Kærandi gerir kröfu um að ákvörðun tollstjóra um að krefja kæranda um greiðslu virðisaukaskatts af 1% áætlaðri váttryggingu af sendingu S ARN 01 07 8 DK AAR W0230 verði hnekkt. Hann telur að ekki sé heimilt að innheimta gjald af skattstofni sem ekki er raunverulegur nema skýr lagaheimild standi til.

Í rökstuðningi við ákvörðun tollstjóra um álagningu virðisaukaskatts á sendingu þá sem hér er til umfjöllunar er vísað til 14. og 15. gr. tollalaga nr. 88/2005, svo og 52. gr. reglugerðar nr. 1100/2006. Í fyrstu mgr. 14. gr. laga nr. 88/2005 segir: "Tollverð innfluttra vara er viðskiptaverðið, þ.e. það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir vörurnar við sölu þeirra til útflutnings til landsins með þeim leiðréttingum sem leiðir af ákvæðum 15. gr., að uppfylltum eftirtöldum skilyrðum:" Síðan eru talin upp í átta liðum skilyrði sem þurfa að vera fyrir hendi. Í 15. gr. er fjallað um

tollverðsákvörðunina. Þar eru tilgreindir í þremur liðum ýmsir þættir sem bæta skal við það verð sem greitt var fyrir vöruna s.s. umboðslaunum, gámakostnaði, pökkunarkostnaði, verkfræðivinnu, einkaréttar- og leyfisgjöldum, flutningskostnaði og gjöldum vegna flutnings vörunnar og í þriðja lið er tilgreindur váttryggingarkostnaður. Í lok tilvitnaðrar greinar segir orðrétt: ”Viðbætur við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber skal einungis ákvarða samkvæmt þessari grein á grundvelli hlutlægra og mælanlegra atriða. Við ákvörðun tollverðs skal engu bætt við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber nema það sé unnt samkvæmt ákvæðum þessarar greinar.”

Í þeim liðum sem taldir eru upp í 15. gr. tollalaga er í öllum tilfellum um að ræða kostnað sem verður til við kaup, framleiðslu og flutning vörunnar til innflutningslandsins. Í 3. lið 15. gr. er kveðið á um að við tollverð skuli bæta váttryggingarkostnaði. Þá segir í lok greinarinnar að viðbætur við það verð sem greitt er eða greiða ber fyrir vöruna skuli einungis ákvarðað á grundvelli hlutlægra og mælanlegra atriða.

Ákvæði 2. mgr. 15. gr. tollalaga: “Eftirtalið skal innifalið í tollverði:” er fortakslaust. Það verður hins vegar að lesa greinina í samhengi við önnur ákvæði 15. gr., sbr. niðurlag 3. mgr.: ”.... á grundvelli hlutlægra og mælanlegra atriða. ”Flutningskostnaður og gjöld við fermingu og affermingu er kostnaður sem er mælanlegur og alltaf fellur til, og er því alltaf grunnur skattlagningar. Um váttryggingarkostnað í þessu tilviki gegnir hins vegar öðru máli. Ljóst er að ekki er skylt að tryggja vöru sem flutt er til landsins. Nefndarmenn fá ekki séð að það samrýmist tilvitnuðum lagagreinum að kostnaði sem ekki fellur til við innflutning vöru og er ekki hlutlægur eða efnislegur verði bætt við við ákvörðun tollverðs. Óumdeilt er að innflytjandi þeirrar vörusendingar sem hér er til umfjöllunar tryggði ekki sendinguna. Ef varan hefði orðið fyrir tjóni var sá skaði alfarið á ábyrgð innflytjanda. Það er því samdóma álit nefndarmanna að fallast beri á kröfu kæranda í máli þessu.

Nefndarmenn taka einnig undir með kæranda að til skattlagningar þurfi skýra lagaheimild og í þessu tilviki verður ekki annað séð en að ákvæði reglugerðar nr. 1100/2006 hafi gengið lengra en lagaheimild er til.

Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 úrskurðar ríkistollanefnd að hinn kærði úrskurður tollstjóra um greiðslu virðisaukaskatts af váttryggingu í vörusendingu S ARN 01 07 8 DK AAR W0230, skuli úr gildi falla.