

Úrskurður nr. 10/2010.

Kærð er sú ákvörðun Tollstjóra að innheimta eftirgefið vörugjald af leigubifreið. Kærandi krefst þess að ákvörðun Tollstjóra verði felld úr gildi. Ríkisstollanefnd staðfesti niðurstöðu Tollstjóra.

Með bréfi til ríkisstollanefndar, dags 7. október 2010, sem barst nefndinni þann 12. s.m. kærir L., f.h. A., úrskurð Tollstjóra nr. 20/2010. Í hinum kærða úrskurði er umbjóðanda kæranda gert að greiða eftirgefið vörugjald af leigubifreið kr. 339.881. Kærandi krefst þess að umbjóðanda sínum verði endurgreitt ofgreitt vörugjald.

Í hinum kærða úrskurði Tollstjóra segir m.a. að í janúar 2007 hafi kærandi, sem stundar leigubifreiðakstur, sótt um lækkun vörugjalds í 10% af leigubifreiðinni DI-087 samkvæmt 4. tölul. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. Á sama tíma undirritaði kærandi yfirlýsingu þar sem hann skuldbatt sig til að hlíta þeim skilyrðum sem sett eru um nýtingu bifreiðarinnar, m.a. um lágmarkstekjur af leigubifreiðaaakstri og skyldu til að senda Tollstjóra staðfest endurrit af skattskýrslum samkvæmt 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum. Í yfirlýsingunni er jafnframt kveðið á um skyldu kæranda til greiðslu ógreidds vörugjalds, verði brotið gegn fyrrgreindum skilyrðum, sbr. 2. mgr. 21. gr. reglugerðarinnar. Tollstjóri annaðist framkvæmd lækkunarinnar þann 7. september 2007.

Þá segir í hinum kærða úrskurði að með bréfi, dags. 1. febrúar 2010, hafi embætti tollstjóra farið þess á leit að staðfestu endurriti af skattskýrslum næstu tveggja heilla almanaksára eftir að eftirgjöf var veitt yrði skilað inn til embættisins og veittur til þess 15 daga frestur. Fresturinn var seinna framlengdur til 15. apríl s.l. Kærandi skilaði inn skattskýrslu fyrir tekjuárið 2008 sem og læknisvottorði frá Gesti Þorgeirssyni, yfirlækni á göngudeild almennra hjartalækninga á Landspítalanum, dags. 24. febrúar 2010. Þann 19. apríl 2010 var tekin ákvörðun um innheimtu eftirgefins vörugjalds að fjárhæð kr. 339.881.-, byggð á þeim rökum að tekjur kæranda voru ekki nægjanlegar. Ákvörðunin var kærð með bréfi, dags. 29. apríl 2010. Með bréfi, dags. 7. maí 2010, tilkynnti Tollstjóri um móttöku kæru og fór fram á að lagt yrði fram umboð til handa Bifreiðastjórafélaginu Frami til kæru fyrrgreindrar ákvörðunar. Umboð til kæru, dags. 14. maí 2010, barst Tollstjóra þann 18. maí 2010. Ákvörðun um innheimtu var afturkölluð, þar sem kærandi hafði ekki verið gefinn kostur á að skila inn skattframtali 2010 fyrir tekjuárið 2009. Eftir að kærandi hafði skilað inn skattframtali 2010, var tekin ákvörðun, dags. 21. júlí 2010, um innheimtu eftirgefins vörugjalds að upphæð kr. 339.881.-, byggð á þeim rökum að tekjur kæranda skv. skattframtölum 2009 og 2010 hafi ekki uppfyllt fyrrgreind skilyrði um lágmarkstekjur. Kærandi greiddi vörugjaldið með fyrirvara vegna sölu bifreiðarinnar. Ákvörðunin var kærð með bréfi, dags. 23. ágúst 2010.

Kærandi telur sig uppfylla skilyrði til þess að Tollstjóri geti fallist á lægra endurgjald en kveðið er á um í reglugerð nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum og reglum fjármálaráðuneytisins um reiknað endurgjald, sbr. 4. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000, en hann sé mikill sjúklingur eins og fram komi í framlögðu læknisvottorði.

Þá segir í hinum kærða úrskurði að í 1. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. sé kveðið á um að greiða skuli í ríkissjóð vörugjald af ökutækjum sem skráningarskyld eru skv. umferðarlögum nr. 50/1987. Samkvæmt 3. gr. laganna skal vörugjald lagt á fólksbifreiðar og önnur vélknúin ökutæki, sem ekki eru sérstaklega tilgreind í 4. gr., eftir gjaldflokkum miðað við sprengirými aflvélar, mælt í rúmsentimetrum. Í flokk I falla ökutæki með 2.000 rúmsentimetra sprengirými eða

minna og leggst á þau 30% vörugjald. Í flokk II falla ökutæki með yfir 2.000 rúmsentimetra sprengirými og leggst 45% vörugjald á þau. Bifreiðin DI-087 fellur í flokk I og leggst því 30% vörugjald á slíkar bifreiðar að öllu jöfnu. Á leigubifreiðar til fólksflutninga leggst lægra vörugjald samkvæmt 4. tölul. 2. mgr. 5. gr. laganna. Á ökutæki í flokki I leggst 10% vörugjald, en á ökutæki í flokki II leggst 13% vörugjald. Við tollafgreiðslu bifreiðarinnar var lagt á 10% vörugjald. Um er að ræða undanþágu frá skattskyldu sem bundin er ákveðnum skilyrðum. Kveðið er á um frekari skilyrði lækkunar í reglugerð nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum í samræmi við heimild í 3. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993.

Í 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 er kveðið á um frekari skilyrði fyrir eftirgjöf vörugjalds af leigubifreiðum. Samkvæmt þeim ákvæðum, sbr. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar, sem í gildi voru þegar eftirgjöf vörugjaldsins var veitt í janúar 2007, er lækkun vörugjalds háð því skilyrði að réttihafi hafi í tekjur að lágmarki 70% af reiknuðu endurgjaldi í staðgreiðslu eins og það er ákvarðað af ráðherra árlega, annað næstu tveggja heilla almanaksára eftir að eftirgjöf var veitt, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, sbr. einnig texta yfirlýsingar sem undirrituð var þann 17. janúar 2007. Miðað er við flokk E4 í reglum nr. 3/2008 um reiknað endurgjald á tekjuárinu 2008. Undir flokk E fellur ýmis starfsemi einyrkja, ófaglærðra og vélstjórnenda. Fyrir tekjuárin 2008 og 2009 skulu tekjur að lágmarksupphæð kr. 2.664.000.- taldar fram í tekjur í flokki E4. Réttihafi lækkunar vörugjalds samkvæmt 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 skal því hafa og telja fram a.m.k. kr. 1.864.800.- í tekjur af reiknuðu endurgjaldi af akstri leigubifreiða fyrir tekjuárið 2008 eða tekjuárið 2009. Rekstartengdur hagnaður telst ekki hluti þessara tekna. Á skattframtali 2009 er í reit 2.4 gefið upp reiknað endurgjald að upphæð kr. 960.000.- fyrir tekjuárið 2008 og eru framtaldar tekjur í reiknað endurgjald fyrir tekjuárið 2008 því kr. 904.800.- eða u.þ.b. 48% undir því lágmarki sem farið er fram á til að skilyrði um lágmarkstekjur af akstri leigubifreiðar geti talist uppfyllt á tekjuárinu 2008. Á skattframtali 2010 er í reit 2.4 gefið upp reiknað endurgjald að fjárhæð kr. 240.000.- fyrir tekjuárið 2009 og eru framtaldar tekjur í reiknað endurgjald fyrir tekjuárið 2009 því kr. 1.624.800.- eða u.þ.b. 87% undir því lágmarki sem farið er fram á til að skilyrði um lágmarkstekjur af akstri leigubifreiðar geti talist uppfyllt á tekjuárinu 2009.

Í 4. málsl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar er að finna undanþáguákvæði sem kveður á um heimild Tollstjóra til að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur fjármálaráðherra mæla fyrir um enda liggja fyrir viðhlítandi gögn og rökstuðningur réttihafa sem réttlætt getur slíka ákvörðun, t.d. vegna alvarlegra veikinda eða ef bifreið ónýttist. Um er að ræða nýtt ákvæði, sem sett var með reglugerð nr. 446/2009 til breytingar á reglugerð nr. 331/2000. Fyrrgreind undanþága er sérstök undanþága frá skattskyldu. Skilyrði til uppfyllingar hennar ber þar af leiðandi að túlka þröngt í samræmi við viðtekin lögskýringarviðhorf. Því verður að telja rétt að einvörðungu sé hægt að líta til veikinda sem eru ófyrirséð og koma almennt upp eftir að lækkun vörugjalds hefur verið framkvæmd og verða til þess að undanþágubegi er tímabundið alfarið óvinnufær.

Í vottorði, yfirlæknis Landspítala, göngudeild hjartalækninga kemur fram að kærandi hafi ungr greinst með kransæðasjúkdóm og hafi fyrir rúmum 20 árum gengist undir víkkun á kransæð í London. Hann hefur síðan þurft að vera á viðeigandi hjartalýfjum. Hann er þar fyrir utan of þungur og hefur greinst með háþrýsting (160-180/85-90) og sykursýki II og er á lyfjum vegna þessa. Þá kemur einnig fram að hann hefur á síðustu misserum ekki treyst sér til að keyra þar sem hann fær brjóstverki við vissar aðstæður, sérstaklega í vetrarfærð. Hann hafi þess vegna þurft að hætta að keyra leigubifreið sína á árinu 2007.

Um er að ræða langvarandi veikindi sem hindra hann að hluta við störf sín og hófust löngu áður en lækkun vörugjalds af leigubifreiðinni DI-087 var gerð. Þar fyrir utan verða fyrirbyggjandi veikindi ekki til þess að kærandi er alfarið óvinnufær. Eins og fram hefur komið að ofan tekur fyrrgreind heimild til undanþágu aðeins til veikinda sem eru ófyrirséð og koma almennt upp eftir að lækkun vörugjalds

hefur verið framkvæmd og verða til þess að undanþáguþegi er tímabundið alfarið óvinnufær. Skilyrði fyrir undanþágu í samræmi við 4. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 eru ekki uppfyllt. Þar af leiðandi er ekki hægt að fallast á lægra reiknað endurgjald af leigubifreiðaakstri en farið er fram á í 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar. Skilyrði fyrir lágmarkstekjum eru ekki uppfyllt.

Samkvæmt 3. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 gilda ákvæði 20. gr. reglugerðarinnar um greiðslu fulls vörugjalds og að krafan njóti lögveðsréttar, ef brotið er gegn skilyrðum fyrir lækkun vörugjalds. Í 20. gr. reglugerðarinnar er kveðið á um að brjóti aðili, sem nýtur lækkunar vörugjalds gegn skilyrðum sem sett eru um nýtingu ökutækis o.fl. skuli hann greiða ógreitt vörugjald, þ.e. mismun á fjárhæð vörugjalds sem greitt var og þeirri fjárhæð sem borið hefði að greiða ef ekki hefði komið til lækkunar eða niðurfellingar. Kærandi ber því að greiða til baka eftirgefið vörugjald að upphæð kr. 339.881.-.

Með hliðsjón af ofanskráðu úrskurðar Tollstjóri skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun hans um álagningu 30% vörugjalds á leigubifreiðina DI-087 og innheimtu mismunar á fjárhæð vörugjalds sem greitt var við tollafgreiðslu og fulls vörugjalds auk virðisaukaskatts af því, dags. 21. júlí 2010, sé staðfest.

Í kæru lögmanns kærandi er vitnað til málavaxta eins og þeir eru raktir í úrskurði tollstjóra og þykir kærandi ekki ástæða til að fjölyrða um þá. Kærandi vísar til reglugerðar nr. 446/2009 en með henni var 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 breytt á þann veg að tollstjóra var heimilað að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur fjármálaráðuneytisins kveða á um. Í úrskurðinum er erindi umbjóðanda kærandi hafnað vegna þess að veikindi hans voru til komin fyrir gildistöku reglugerðar nr. 446/2009. Er það rökstutt í hinum kæra úrskurði, með því að undanþáguheimildin, sem sett var með reglugerð nr. 446/2009, sé sérstök undanþága frá skattskyldu. Kærandi telur að eftirfarandi fullyrðing í úrskurði tollstjóra fái ekki staðist: *”Skilyrði til uppfyllingar hennar ber þar af leiðandi að túlka þröngt í samræmi við viðtekin lögskýringarviðhorf. Því verður að telja rétt að einvörðungu sé hægt að líta til veikinda sem eru ófyrirséð og koma almennt upp eftir að lækkun vörugjalds hefur verið framkvæmd og verða til þess að undanþáguþegi er tímabundið alfarið óvinnufær”*. Kærandi telur að þessi lögskýring tollstjóra fái ekki staðist. Hún sé lituð af viðleitni hans til að styðja áður tekna ákvörðun embættisins um innheimtu eftirgefins vörugjalds. Kærandi telur að umrædd reglugerð taki, skv. orðalagi sínu, til þeirra alvarlegu veikinda sem umbjóðandi hans hefur verð haldinn, þótt veikindin hafi að einhverju leyti verið til komin fyrir gildistöku reglugerðarinnar, Kærandi krefst þess að tollstjóra verði gert að endurgreiða honum ofgreitt vörugjald að fjárhæð kr. 339.991.

Kæran var send Tollstjóra til umsagnar með bréfi þann 12. október 2010. Var honum veittur frestur til að skila umsögn um kærana til 5. nóvember. Umsögn tollstjóra barst nefndinni 2. nóvember 2010. Þar segir m.a. að í málinu reyni á reglugerðarákvæði sem veiti undanþágu frá skattskyldu þ.e.a.s. heimild til þess að fallast á lægra endurgjald en kveðið sé á um í lögum og reglugerð til uppfyllingar skilyrðis til lækkunar vörugjalds af leigubifreið. Undantekningar frá skattskyldu í lögum og reglugerðum beri að túlka þröngt samkvæmt viðteknum lögskýringarreglum. Þá sé einnig rétt að líta til forsögu ákvæðisins. Áður hafði Tollstjóri ekkert svigrúm til að fallast á lægra endurgjald til uppfyllingar skilyrðis um lágmarkstekjur af akstri leigubifreiðar eins og kveðið sé á um í 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000. Engu breytti þó til kæmu ófyrirsjáanleg atvik sem urðu til þess að viðkomandi bílstjóri varð tímabundið alfarið óvinnufær, svo sem alvarleg veikindi, slys, fæðingarorlof eða þ.u.l. Í tilvikum sem þessum varð því að leita sérstaklega leyfis fjármálaráðuneytis til þess að hægt væri að fallast á lægra reiknað endurgjald. Þegar ráðuneytið veitti slíkt leyfi var ávallt um að

ræða tilvik þegar aðili var tímabundið alfarið óvinnufær og af ófyrirsjáanlegum ástæðum. Til að einfalda ákvarðanatöku í slíkum málum var ákveðið að setja fyrrgreint ákvæði inn í reglugerð nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum og veita Tollstjóra þar með sjálfstæða heimild til að veita undanþágu frá kröfu um lágmarkstekjur.

Embætti Tollstjóra telur þar af leiðandi að undanþágan eigi einungis við þegar um sé að ræða ófyrirséð veikindi eða aðstæður sem verða til þess að viðkomandi undanþáguþegi sé tímabundið óvinnufær, sambærilegt þeim aðstæðum sem áður leiddu til veitingar undanþágu af hálfu ráðuneytisins. Samkvæmt framlögðum læknisvottorðum sé ljóst að veikindi kæranda voru að mestu leyti komin til og þekkt áður en lækun vörugjalda af leigubifreiðinni var veitt. Þar að auki komi hvergi fram að veikindi verði til þess að kærandi sé að öllu leyti óvinnufær. Þegar af þeirri ástæðu eigi undantekningin ekki við. Með vísan til þessa var ekki talið að fyrrgreint ákvæði veitti svigrúm til undanþágu í fyrirliggjandi máli.

Tollstjóri vísar að öðru leyti til hins kærða úrskurðar og krefst þess að hann verði staðfestur.

Greinargerð tollstjóra var send kæranda til umsagnar þann 2. nóvember 2010. Í svari sem barst nefndinni þann 22. s.m. kemur m.a. fram að kærandi telur að með túlkun tollstjóra á reglugerðarákvæðinu sé ljóst að undanþáguákvæði hennar nýtist engum ef túlkun hans á ákvæðinu verði látin ráða. Enginn komist yfir þá girðingu sem tollstjóri hafi reist, án þess að lagaheimildir séu til staðar. Kærandi segir að í umsögn tollstjóra komi fram nýr rökstuðningur fyrir því að hafna erindi umbjóðanda hans. Því sé haldið fram að fjármálaráðuneytið hafi áður en reglugerðarákvæðið kom til sögunnar afgreitt undanþágumál með tilteknum takmörkunum. Engin gögn séu lögð fram þessu til stuðnings. Ennfremur sé því haldið fram að þessar afgreiðslur séu forsaga reglugerðarákvæðisins og túlka beri ákvæðið í samræmi við umræddar afgreiðslur. Embættið virðist telja útilokað að reglugerðarákvæðinu hafi verið ætlað að veita frekari réttindi til undanþágu en kann að hafa tíðkast fyrir gildistöku ákvæðisins. Kærandi telur afgerandi orðalag reglugerðarákvæðisins einmitt staðfesta að sú sé raunin, ef afgreiðslur hafi verið á annað borð með þeim hætti sem tollstjóri tilgreini.

Þá fylgir læknisvottorð umbjóðanda kæranda með greinargerðinni. Kærandi ítrekar fyrri kröfur.

Ríkistollanefnd hefur haldið fundi um málið og farið yfir þau gögn sem málsaðilar hafa lagt fram. Tollstjóri telur að umbjóðandi kæranda hafi ekki uppfyllt skilyrði sem sett eru í lögum um vörugjald nr. 29/1993, sbr. reglugerð nr. 331/2000, 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. og reglugerð nr. 446/2009 um lágmarkstekjur. Er umbjóðanda kæranda gert að endurgreiða kr. 339.881. Kærandi krefst þess að úrskurður tollstjóra verði felldur úr gildi og umbjóðanda hans endurgreitt ofgreitt vörugjald.

Ágreiningur aðila snýr að því að kærandi sótti á árinu 2007 um undanþágu um greiðslu vörugjalds af leigubifreið skv. Lögum um vörugjald nr. 29/1993, sbr. og reglugerð nr. 331/2000, 3. tl. 15. gr. og reglugerðar nr. 446/2009 um breytingu á henni. Kærandi telur að hann eigi að falla undir undanþágu tilgreindra reglugerða, enda þótt hann hafi ekki náð tilskildum tekjumörkum. Tollstjóri telur hins vegar að undanþágutilvik um tekjulágmark í nefndum reglugerðum geti ekki átt við í tilviki kæranda.

Það er mat ríkistollanefndar að undanþágu vörugjaldslaga, sbr. tilgreindar reglugerðir beri að skýra þröngt. Áður en breyting á reglugerð nr. 331/2000 kom til, sbr. reglugerð nr. 446/2009, gat þannig tilvik kæranda aldrei fallið innan undanþágumarka. Með reglugerð nr. 446/2009 eru heimiluð ákveðin undanþágutilvik frá tekjumörkum, s.s. vegna alvarlegra veikinda eða að leigubifreið ónýtist. Tollstjóra ber að túlka og meta hvaða tilvik rúmast innan þessarar undanþágu. Tollstjóri hefur hafnað því að

tilvik kæranda falli undir undanþágutilvik reglugerðar nr. 446/2009. Meginsjónarmið tollstjóra eru þau að ef taka eigi tillit til veikinda viðkomandi þurfi þau að hafa verið ófyrirséð. Svo var ekki að mati tollstjóra í tilviki kæranda.

Ríkistollanefnd gerir ekki athugasemdir við þessa túlkun Tollstjóra og tekur undir það eins og áður sagði að undanþáguákvæði vörugjaldslaga og reglugerða nr. 331/2000 og 446/2009 frá skattskyldu beri að túlka þröngt. Ríkistollanefnd staðfestir því úrskurð Tollstjóra með vísan til rökstuðnings hans.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan úrskurð, með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 er hinn kærði úrskurður Tollstjóra nr. 20/2010 þar sem umbjóðanda kæranda er gert að greiða eftirgefið vörugjald af leigubifreið kr. 339.881 staðfestur.