

ÚRSKURÐUR NR. 9/2011.

Kærður er úrskurður Tollstjóra þar sem hafnað er endurgreiðslu á virðisaukaskatti af gjöf til Fjölbrautaskóla Suðurlands. Ríkistollanefnd féllst á kröfu kæranda.

Með bréfi, sem barst ríkistollanefnd 8. október 2011, A. f.h. B., úrskurð Tollstjóra nr. 17/2011. Í nefndum úrskurði er hafnað beiðni klúbbsins um endurgreiðslu virðisaukaskatts af gjöf, sem gefin var Fjölbrautaskóla Suðurlands. Um er að ræða sturtubekk ætlaðan fötluðum nemendum. Kærandi krefst þess að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og honum endurgreidd gjöldin.

I

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra segir m.a. að samkvæmt heimild í 6. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skuli endurgreiða virðisaukaskatt af tækjum og búnaði, sem mannúðar- og líknarstofnanir fá að gjöf eða kaupa fyrir styrkfé, enda sé um að ræða vöru, sem nýtt er beint til viðkomandi starfsemi. Endurgreiðsluheimild samkvæmt þessari málsgrein sé bundin sömu skilyrðum og gilda um gjafir til mannúðar- og líknarstarfsemi og koma fram í b-lið 8. tl. 1. mgr. 5. gr. tollalaga nr. 55/1987, nú b-liður 8. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005. Ljóst sé með hliðsjón af ofanskráðu að löggjafinn geri það að grundvallarskilyrði fyrir endurgreiðslu að umræddar gjafir skuli vera nýttar með beinum hætti til mannúðar- eða líknarstarfsemi, sbr. úrskurð fjármálaráðuneytisins frá 28. nóvember 2005.

Þá segir í hinum kærða úrskurði tollstjóra.

„Nánari skilyrði fyrir endurgreiðslu eru listuð í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Þar kemur fram að tæki, búnaður og aðrar fjárfestingarvörur sem gefnar eru til nota í starfsemi sjúkra-, umönnunar- og meðferðarstofnana, dvalar- og vistheimila og sambýla fyrir fatlaða, greiningarstöðva, öldrunarstofnana og stofnana í hliðstæðri starfsemi, slysa-varnarféлага, björgunarsveita, Rauða krossins og aðila sem hafa með höndum sambærilega starfsemi, eru undanþegnar aðflutningsgjöldum.“

Þá segir að meginregla laga um virðisaukaskatt sé að greiða skuli virðisaukaskatt af viðskiptum innanlands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, sbr. 1. gr. laganna. Undanþágur frá skattalögum séu skýrðar þröngt og byggist það sjónarmið á mikilvægi þess að við framkvæmd laga sé þess gætt að jafnræði sé með borgurunum sbr. 65. gr. stjórnarskrárinnar. Liður í því sé að reglur gildi með sama hætti um alla, nema ótvírætt undanþáguákvæði eigi við. Með skírskotun til almennra reglna um jafnræði borgaranna beri að skýra undanþáguákvæði 42. gr. laga um virðisaukaskatt þröngt. Það sé viðurkennt lögskýringarsjónarmið. Skilyrði fyrir undanþágu virðisaukaskatts verði tvímælalaust að vera uppfyllt.

Starfsemi Fjölbrautaskóla sem menntastofnunar sé í eðli sínu ólík starfsemi þeirra stofnana og féлага sem talin séu upp í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Hlutverk framhaldsskóla sé að stuðla að alhliða þroska allra nemenda og virkri þátttöku þeirra í

lýðræðisþjóðfélagi með því að bjóða hverjum nemanda nám við hæfi, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 92/2008 um framhaldsskóla. Þær stofnanir og félög sem eru talin upp í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 eigi það allar sameiginlegt að starfsemi þeirra snúi að aðhlyningu eða aðstoð við vistmenn eða þá sem þangað leita.

Tollstjóri telur að Fjölbrautaskóli Suðurlands falli ekki undir ofangreindar stofnanir eða samtök. Tæki og tól sem gefin séu framhaldsskóla geti því ekki talist vera gefin mannúðar- og líknarstofnun og njóti því ekki undanþágu gjalda á grundvelli framangreindrar heimildar. Því geti gjöfin ekki talist vera nýtt með beinum hætti í þágu mannúðar- og eða líknarstarfsemi.

Tollstjóri telur því að skilyrði til endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 6. mgr. 42. gr. virðisaukaskattslaga, sbr. nú b- liður 8. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 séu ekki uppfyllt og hafnaði því endurgreiðslu virðisaukaskatts af gjöfinni.

II

Í kærinni segir m.a. að við Fjölbrautaskóla Suðurlands sé rekin starfsbraut ætluð fötluðum og seinfærum nemendum. Mörg undanfarin ár hafi fjölfatlaðir nemendur stundað nám við skólann frá kl. 8 að morgni til 16 síðdegis. Starfsfólk skólans hafi því þurft að veita þessum nemendum mikla og mannfreka þjónustu meðan á dvöl þeirra hafi staðið. Í skólanum sé sérútbúið salerni ætlað þessum nemendum, útbúið margvíslegum tækjabúnaði svo sem lyftu til að lyfta nemendum úr hjólastól og upp á svokallaðan sturtubekk eða skiptibekk. Slíkur bekkur sé notaður til að skipta um bleyju á þessum nemendum og þrifa þá þar sem þeir séu í sumum tilfellum ekki færir um að hæga sér á venjulegan hátt. Þessum nemendum skólans sé veitt sama eða sambærileg þjónusta í skólanum og þeir búi við í sambýlum eða í skammtí mavistun.

Kærandi vitnar til og rekur efni 6. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt sem og 33. gr. reglugerðar 630/2008 og fellst á þá túlkun Tollstjóra að starfsemi Fjölbrautaskólans sé í eðli sínum ólík starfsemi þeirra stofnana sem upp eru taldar í 33. gr. reglugerðarinnar. Kærandi heldur því hins vegar fram að starfsfólk skólans inni af hendi umönnunarstörf gagnvart hinum fötluðu nemendum með sama hætti og þær stofnanir sem upp eru taldar í hinni tilvitnuðu reglugerð. Að mati kæranda eru þær stofnanir ekki tæmandi taldar upp í reglugerðinni þar sé talað um „stofnanir í hliðstæðri starfsemi“ og „hafa með höndum sambærilega starfsemi“. Viðvera þessara fötluðu einstaklinga í skólanum sé allt að 40 stundum á viku sem teljist heil vinnuvika.

Kærandi vísar til laga nr. 59/1992 um málefni fatlaðs fólks, en í 1. gr. þeirra laga komi fram að markmið þeirra sé að tryggja fötluðu fólki jafnrétti og sambærileg lífskjör við aðra þjóðfélagsþegna og skapa skilyrði til að þeir geti lifað eðlilegu lífi. Samkvæmt 2. grein tilvitnaðra laga þá á einstaklingur rétt á þjónustu samkvæmt lögnum sé hann með andlega eða líkamlega fötlun og þarfnast sérstakrar þjónustu og stuðnings af þeim sökum. Þá hvíli sú skylda á skólastjórnendum skv. 1. mgr. 34. gr. laga nr. 92/2008 um framhaldsskóla að veita nemendum með fötlun, sbr. 2. gr. laga nr. 59/1992 og

nemendum með tilfinningalega eða félagslaga örðugleika kennslu og sérstakan stuðning í námi. Látin skuli í té sérfræðileg aðstoð og viðeigandi aðbúnaður eftir því sem þörf krefur.

Kærandi telur það hafið yfir allan vafa að lítill eða enginn munur sé á þeirri þjónustu sem hinum fötluðu nemendum sé veitt á skólatíma og á þeim stofnunum sem þeir dvelja þess utan og falli því starfsemi skólans að þessu leyti undir undanþáguheimild 33. gr. reglugerðar 630/2008. Þegar allt framantalið sé virt telur kærandi að skilyrði séu fyrir hendi til endurgreiðslu virðisaukaskatts með vísan til þeirra lagaákvæða sem upp eru talin hér að framan.

III

Kæran var send tollstjóra til umsagnar með bréfi þann 10. október 2011. Í svari sem barst nefndinni þann 2. nóvember s.á. er gerð stutt grein fyrir efni kærunnar og sjónarmiðum kæranda. Óþarft er að rekja þau nánar þar sem nánari grein er gerð fyrir þeim í kafla II hér að framan. Síðan segir svo orðrétt:

„Endurgreiða skal virðisaukaskatt af búnaði sem mannúðar- eða líknarstofnanir fá að gjöf eða kaupa fyrir styrktarfé, enda er um að ræða vöru sem nýtt er beint til viðkomandi starfsemi, sbr. 6. mgr. 42. gr. laga um virðisaukaskatt, nr. 50/1988. Endurgreiðsluheimild samkvæmt þessu ákvæði er bundin sömu skilyrðum og gilda um gjafir til mannúðar- og líknarstarfsemi og koma fram í b-lið 8. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga, nr.88/2005.

Kveðið er á um nánari skilyrði endurgreiðslu í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Þar segir að tæki, búnaður og aðrar fjárfestingarvörur sem gefnar séu til nota í starfsemi sjúkra-, umönnunar- og meðferðarstofnana, dvalar- og vistheimila og sambýli fyrir fatlaða, greiningarstöðva, öldrunarstofnana og stofnana í hliðstæðri starfsemi, slysavarnafélaga, björgunarsveita, Rauða krossins og aðila sem hafa með höndum sambærilega starfsemi, séu undanþegnar aðflutningsgjöldum. Af þessu má ráða að skilyrði endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 6. mgr. 42. gr. virðisaukaskattslaga er að þiggjandi gjafarinnar sé *mannúðar- eða líknarstofnun* í skilningi 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008.

Greiða skal virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, sbr. 1. gr. laga um virðisaukaskatt, nr. 55/1988. Hér er því um að ræða undanþáguákvæði á skattskyldu sem ber að skýra þröngt samkvæmt viðurkenndum lögskýringarreglum.

Fjölbrautaskóli Suðurlands hefur það lögbundna hlutverk sem menntastofnun að stuðla að alhliða þroska allra nemenda og virkri þátttöku þeirra í lýðræðisþjóðfélagi með því að bjóða hverjum nemanda nám við hæfi, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 92/2008 um framhaldsskóla. Enn fremur segir í 2. mgr. ákvæðisins að framhaldsskólar eigi að búa nemendur undir þátttöku í

atvinnulífinu og frekara nám. Þeir skulu leitast við að efla færni nemenda í íslensku máli, bæði töluðu og rituðu, efla siðferðisvitund, ábyrgðarkennd, víðsýni, frumkvæði, sjálfstraust og umburðarlyndi nemenda, þjálfá þá í öguðum og sjálfstæðum vinnubrögðum, jafnrétti og gagnrýninni hugsun, kenna þeim að njóta menningarlegra verðmæta og hvetja til þekkingarleitar. Framhaldsskólar sinna miðlun þekkingar og þjálfun nemenda þannig að þeir öðlast færni til að gegna sérhæfðum störfum og hafi forsendur til að sækja sér frekari menntun. Fjölbrautaskóli er þannig ætlaður einstaklingum til menntunar auk þess sem boðið er upp á aðstöðu fyrir fatlaða og seinfæra einstaklinga á svokallaðri starfsbraut. Er því ekki hægt að fallast á það að Fjölbrautaskóli geti talist til mannúðar- eða líknarstofnana skv. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Tilgangur gjafarinnar hefur þannig ekki þýðingu í máli þar sem gjafþegi uppfyllir ekki skilyrði ákvæðisins.

Um er að ræða undanþáguákvæði sem ber að skýra þröngt að mati embættis Tollstjóra. Með vísan í beint orðalag undanþáguheimildarinnar er hún bundin við að viðkomandi tæki og búnaður sé ætlaður til nota í starfsemi á stöðum sem ætluð er fyrir fatlaða eða aldraða. Þegar tekin er afstaða til undanþágu gjalda er því ekki nægilegt að líta eingöngu á tækin eða búnaðinn sem slíkan heldur hvar hann er ætlaður til afnota. Þegar af þessari ástæðu fellur búnaður kæranda utan undanþáguheimildar virðisaukaskattslaga, sbr. úrskurð Ríkistollanefndar í máli nr. 8/2010.

Hér er hvorki um að ræða stofnun til meðferðar eða umönnunar né heldur dvalar- og vistheimili eða sambýli fyrir fatlaða eða stofnun í hliðstæðri starfsemi. Þá fellur starfsemi Fjölbrautaskóla ekki undir aðra félagsstarfsemi sem tilgreind er í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Fjölbrautaskóli Suðurlands telst því ekki vera mannúðar- eða líknarstofnun í skilningi ákvæðisins. Telst því ekki vera fyrir hendi skilyrði fyrir endurgreiðslu virðisaukaskatts skv. 6. mgr. 42. gr. lag um virðisaukaskatt, nr. 50/1988. b-liður 8. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Tæki eða búnaður sem færður er menntastofnun sem þessari getur því ekki fallið undir undanþáguákvæði 6. mgr. 42. gr virðisaukaskattalaga.“

Að öðru leyti vísar Tollstjóri til hins kærða úrskurðar nr. 17/2011 og krefst þess að hann verði staðfestur.

IV

Greinargerð tollstjóra var send kæranda til umsagnar með bréfi þann 2. nóvember 2011. Kærandi sendi nefndinni ekki umsögn um greinargerð Tollstjóra.

V

Í máli þessu er til úrlausnar ágreiningur um synjun tollstjóra á endurgreiðslu virðisaukaskatts af skiptibekk sem gefinn var Fjölbrautaskóla Suðurlands. Kærandi gerir þá kröfu að fyrrgreindur úrskurður verði felldur úr gildi og umsókn hans um endurgreiðslu virðisaukaskatts samþykkt.

Kröfu sína um endurgreiðslu virðisaukaskatts af umræddum búnaði byggir kærandi á 6. mgr. 6. tl. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi 6. mgr. 6. tl. 42. gr. virðisaukaskattslaga hljóðar svo:

„Endurgreiða skal virðisaukaskatt af tækjum og búnaði sem mannúðar- og líknarstofnanir fá að gjöf eða kaupa fyrir styrkfé, enda sé um að ræða vöru sem nýtt er beint til viðkomandi starfsemi. Endurgreiðsluheimild samkvæmt þessari málsgrein er bundin sömu skilyrðum og gilda um gjafir til mannúðar- og líknarstarfsemi og koma fram í b-lið 8. tölul. 1. mgr. . gr. tollalaga, nr. 55/1987, sbr. 5. gr. reglugerðar nr. 797/2000, um undanþágu aðflutningsgjalda í ýmsum tilvikum.“

33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 hljóðar svo:

„*Gjafir til mannúðar- og líknarstarfsemi.*

Tæki, búnaður og aðrar fjárfestingarvörur sem gefnar eru til nota í starfsemi sjúkra-, umönnunar- og meðferðarstofnana, dvalar- og vistheimila og sambýla fyrir fatlaða, greiningarstöðva, öldrunarstofnana og stofnana í hliðstæðri starfsemi, slysavarnarfélag, björgunarsveita, Rauða krossins og aðila sem hafa með höndum sambærilega starfsemi, eru undanþegnar aðflutningsgjöldum. Undanþágan er háð því skilyrði að ekki séu fjárhagsleg tengsl á milli gefanda og gjafþega.

Við tollafgreiðslu gjafar sem grein þessi tekur til skal liggja fyrir skrifleg yfirlýsing gefanda um gjöfina og tilgang hennar, ásamt staðfestingu gjafþega um að hún verði nýtt í viðkomandi starfsemi.“

Hinn 10. október 2012 tók ríkistollanefnd, að fengnum tilmælum Umboðsmanns Alþingis og að ósk kæranda í því máli, upp fyrri úrskurð sinn nr. 8/2010 í efnislega sambærilegu máli og því, sem hér er til úrlausnar, sbr. úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/2012. Í fyrrnefnda úrskurðinum nr. 8/2010 komst nefndin að þeirri niðurstöðu að ofangreindar undanþáguheimildir í lögum nr. 50/1988 og reglugerð 630/2008 ættu aðeins við um tæki og búnað sem ætlaður væri til notkunar á mannúðar- eða líknarstofnunum. Undanþágan ætti því ekki við um gjafir til starfsemi eða stofnana, sem í eðli sínu teldust ekki stunda mannúðar- og líknarstarfsemi. Af þessum sökum var ákvörðun Tollstjóra staðfest um að hafna beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts á tveim sérhæfðum lyftum fyrir hreyfihamlaða, sem höfðu verið gefnar almenningssundlaug í eigu sveitarfélags.

Kærandi í því máli bar málið upp við umboðsmann Alþingis sem komst að annarri niðurstöðu en ríkistollanefnd. Að hans mati ber að túlka 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, sbr. b-lið 8. tölul. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. mgr. 33. gr.

reglugerðar nr. 630/2008, á þá leið að tæki eða búnaður, sem gefinn er aðila á vegum sveitarfélags eins og sundhallar geta, að því leyti sem þau nýtast í þágu lögmæltrar starfsemi slíks aðila, sem telst sambærileg þeirri starfsemi, er þeir aðilar stunda, sem tilgreindir eru í 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008, verið grundvöllur endurgreiðslu á virðisaukaskatti til handa gjafþega. Að mati umboðsmanns gerir umrætt ákvæði 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 beinlínis ráð fyrir því að undir það falli aðilar, sem hafa á hendi sambærilega starfsemi og þeir, sem sérstaklega eru taldir upp í ákvæðinu og því beri að túlka það eftir orðanna hljóðan. Þá taldi umboðsmaður óumdeilt að umræddar lyftur, sem gefnar voru sveitarfélaginu, hafi verið ætlaðar til notkunar fyrir fatlaða einstaklinga og einstaklinga með skerta hreyfigetu, sem nýta sér umrædda sundlaug, en ekki í þágu almennra sundlaugargesta. Niðurstaða Umboðsmanns Alþingis var því sú að ofangreindur úrskurður nr. 8/2010 væri ekki í samræmi við lög og af þeim sökum mæltist hann til þess að málið yrði tekið upp á ný kæmi fram ósk þar um frá kæranda málsins. Jafnframt beindi hann þeim almennu tilmælum til nefndarinnar að hafa umrædd sjónarmið framvegis í huga við úrlausn sambærilegra mála.

Í samræmi við þessi tilmæli umboðsmanns tók Ríkistollanefnd áður nefnt mál fyrir á ný að óska kæranda og kvað upp nýjan úrskurð hinn 10. október 2012 eins og áður greinir. Í honum er með vísan til sjónarmiða og rökstuðnings Umboðsmanns Alþingis fallist á kröfur kæranda í málinu og lagt fyrir Tollstjóra að endurgreiða virðisaukaskatt af hinum sérhæfðu lyftum, sem málið snérist um.

Óumdeilt er í því máli sem hér er til umfjöllunar að bekkir þeir, sem gefnir voru Fjölbrautaskóla Suðurlands, eru einungis ætlaðir til notkunar fyrir fatlaða einstaklinga með skerta hreyfigetu, sem stunda nám við skólann en ekki aðra nemendur hans. Að mati Ríkistollanefndar er mál þetta efnislega algerlega sambærilegt við áður nefnt mál nr. 8/2012. Með vísan til þeirra sjónarmiða, sem að ofan eru rakin og með hliðsjón af síðastnefndum úrskurði Ríkistollanefndar nr. 8/2012 frá 10. október 2012 fellst Ríkistollanefnd á kröfu kæranda í máli þessu.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan úrskurð með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og almennra reglna um túlkun tollskrár nr. 1 og 6, að hinn kærði úrskurður tollstjórans í Reykjavík nr. 17/2011 er felldur úr gildi. Endurgreiða skal virðisaukaskatt af sturtubekk/skiptibekk sem Kiwanisklúbburinn Búrfell gaf Fjölbrautaskóli Suðurlands.