

## Úrskurður nr. 8/2012

**Endurupptaka úrskurðar ríkistollanefndar nr. 8/2010. Ríkistollanefnd felldi úrskurðinn úr gildi og fellst á kröfu kæranda í málinu.**

Með bréfi móttæknu 15. ágúst s.l. fer L., fyrir hönd A. fram á að ríkistollanefnd taki upp úrskurð sinn nr. 8/2010 frá 30. desember 2010. Beiðni lögmannsins byggir á því álitum Umboðsmanns Alþingis sem birt var þann 13. júlí 2012 að nefndur úrskurður ríkistollanefndar í máli A. hafi ekki verið í samræmi við lög.

Deilt var um þá ákvörðun Tollstjóra sem birt var í úrskurði 12/2010, að hafna endurgreiðslu á virðisaukaskatti af tveimur lyftum ætluðum fyrir hreyfihamlaða. Lyftur þessar voru settar upp í Sundhöll Y. Kærandi krafðist þess að ákvörðun Tollstjóra yrði felld úr gildi og umbjóðanda hans endurgreidd aðflutningsgjöld og málskostnaður. Ríkistollanefnd staðfesti á hinn bóginn úrskurð Tollstjóra.

Í hinu tilvitnaða álitum umboðsmanns, er málatilbúnaður rakinn svo og málsatvik og lagagrunnur. Úrskurður umboðsmanns Alþingis er svohljóðandi:

I. Kvörtun.

Hinn 3. ágúst 2011 leitaði A til umboðsmanns Alþingis og kvartaði yfir úrskurði ríkistollanefndar frá 30. desember 2010 í máli nr. 8/2010. Með úrskurðinum staðfesti ríkistollanefnd úrskurð tollstjóra nr. 12/2010 frá 23. júní 2010 þar sem synjað var um endurgreiðslu virðisaukaskatts af tveimur lyftum sem ætlaðar eru fyrir hreyfihamlaða. A keypti lyfturnar og gaf þær sveitarfélaginu X til nota í Sundhöll Y og ætlaði þær fötluðum sundlaugargestum og þeim sem búa við skerta hreyfigetu.

Í kvörtun málsins er því haldið fram að úrskurður ríkistollanefndar sé ekki í samræmi við lög.

Með bréfi forseta Alþingis 5. júlí 2012 var undirritaður settur á grundvelli 2. mgr. 14. gr. laga nr. 85/1997 um umboðsmann Alþingis til að fjalla um mál þetta þar sem kjörinn umboðsmaður hafði ákveðið að víkja sæti.

Ég lauk máli þessu með álitum, dags. 13. júlí 2012.

II. Málavextir.

Samkvæmt gögnum málsins keypti A tvær lyftur til nota í inni- og útisundlaugum Sundhallar Y, samtals að verðmæti 3.074.750 kr., og gaf þær sveitarfélaginu X með gjafabréfi 1. febrúar 2010. Í gjafabréfinu sagði m.a.: „Það er von mín að gjöf þessi komi að góðum notum fyrir sundlaugargesti og sérstaklega fötluðum einstaklingum.“ Í þakkarbréfi sveitarfélagsins X til A kemur m.a. fram að gjöfin muni „bæta verulega þjónustu við fatlaða sundlaugargesti og þá sem búa við skerta hreyfigetu“.

Með bréfi 9. mars 2010 sótti A um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem hún hafði greitt af lyftunum, samtals að fjárhæð 624.750 kr. Umsókninni var hafnað með bréfi tollstjóra 22. mars 2010 á þeim grundvelli að gjafþeginn, þ.e. Sundhöll Y, félli ekki undir þá starfsemi sem tilgreind er í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi.

Með bréfi 18. maí 2010 lagði A fram kæru hjá tollstjóra vegna synjunarinnar. Í bréfinu kom m.a. fram að hún teldi skilyrði 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 uppfyllt enda væri gjöfinni ætlað að nýtast til mannúðar- og líknanstarfsemi. Hún benti einnig á að lyfturnar myndu ekki eingöngu nýtast í starfsemi á vegum sveitarfélagsins X heldur einnig í starfsemi á vegum þeirra stofnana og samtaka sem störfuðu á Y og í næsta nágrenni. Hún tók jafnframt fram að ekki væri önnur sundlaug á Y til afnota fyrir fatlaða og hreyfihamlaða og

að sundlaugin væri m.a. nýtt af Þjónustumiðstöð aldraðra í Z og fötluðum íbúum sambýla á vegum svæðisskrifstofu Suðurlands.

Með úrskurði 23. júní 2010 staðfesti tollstjóri fyrri ákvörðun um að hafna umsókn A um endurgreiðslu. Í niðurstöðukafla úrskurðarins segir:

„Samkvæmt heimild í [7. mgr.] 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt skal 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 er bundin sömu skilyrðum og gilda um gjafir til mannúðar- og líknarstarfsemi og koma fram í b-lið 8. tölul. 1. mgr. 5. gr. tollalaga, nr. 55/1987, nú b-liður 8. tölul. 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 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. Samkvæmt 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, með síðari breytingum, skal greiða virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum. Meginreglan er því sú að greiða skal virðisaukaskatt af vörum. Undanþágur frá meginreglum skattalaga um gjaldskyldu á almennt að skýra þröngt. Því er það mat embættis Tollstjóra, með vísan til fordæma fjármálaráðuneytisins, að skilyrði undanþágu virðisaukaskatts verði tímamælalaust að vera uppfyllt, sbr. úrskurði ráðuneytisins dags. 21. maí 2004 og 27. ágúst 2004.

Starfsemi Íþróttamiðstöðva og sundlauga er í eðli sínu ólík starfsemi þeirra stofnana og félaga sem talin eru upp í 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Íþróttamiðstöð eða sundlaug, sem ætluð er öllum almenningi til afnota, getur ekki fallið undir ofangreindar stofnanir eða samtök, sbr. úrskurð fjármálaráðuneytisins dags. 28. nóvember 2005.

Skilyrði fyrir endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt [7. mgr.] 42. gr. virðisaukaskattslaga, sbr. nú b-liður 8. tölul. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 eru ekki uppfyllt. Ákvörðun Tollstjóra um höfnun á endurgreiðslu virðisaukaskatts, dags. 22. mars 2010, er staðfest.“

A kærði úrskurð tollstjórans til ríkistollanefndar með bréfi 9. ágúst 2010. Í kærinni var vísað til þess að lyfturnar væru sérhannaðar fyrir fatlaða og hreyfihamlaða og einvörðungu ætlaðar til afnota fyrir þá en ekki fyrir almenning. Jafnframt var ítrekað að í Sundhöll Y væri eina sundlaugin á svæðinu fyrir fatlaða og hreyfihamlaða og bent á að hún væri nýtt til endurhæfingar þeirra og þjálfunar. Þá var ítrekað að stofnanir fyrir aldraða og fatlaða nýttu sér sundlaugina.

Kæra A var send tollstjóra til umsagnar með bréfi 16. ágúst 2010. Tollstjóri skilaði umsögn um málið með bréfi 3. september 2010. A var veittur kostur á að tjá sig um umsögnina með bréfi ríkistollanefndar 7. september 2010. Athugasemdir hennar bárust með bréfi 14. september 2010 ásamt upplýsingum um Íþróttafélagið Þ og gigtarhópa Æ ehf. sem nýta sér aðstöðuna í Sundhöll Y.

Hinn 30. desember 2010 staðfesti ríkistollanefnd með úrskurði niðurstöðu tollstjóra í málinu. Í niðurlagi úrskurðarins segir svo:

„Hvað varðar aðalkröfu kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts af umræddum búnaði eru heimildir til endurgreiðslu að finna í 2. mgr. 6. tl. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. og 33. gr. reglugerð nr. 630/2008. Ákvæðin hljóða svo. Í 2. mgr. 6. tl. 42. gr. virðisaukaskattslaga segir: „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. 5. 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, slysavarnarfélaga, 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.“

Hér er um undanþáguákvæði að ræða sem ber að skýra þröngt að mati ríkistollanefndar. Samkvæmt beinu orðalagi er undanþáguheimildin bundin við það m.a. að viðkomandi tæki og búnaður sé ætlaður til nota í starfsemi eða á stöðum ætluðum 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 notaður. Þegar af þessari ástæðu fellur búnaður kæranda utan undanþáguheimildar virðisaukaskattslaga. Með vísan til þessa svo og röksemda tollstjóra er kröfum kæranda hafnað.“

### III. Bréfaskipti umboðsmanns Alþingis og stjórnvalda.

Í 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt er ekki tekið sérstaklega fram hvert beina skuli beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli ákvæðisins. Kæruheimildir 117. og 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 eru fengnar tollskyldum aðilum vegna ákvarðana sem nánar er fjallað um í tollalögum en virðisaukaskatturinn sem um ræðir var greiddur af lyftum sem keyptar voru af íslensku fyrirtæki í innlendum viðskiptum. Með þetta í huga ritaði umboðsmaður Alþingis fjármálaráðherra bréf 14. september 2011 og óskaði eftir afstöðu ráðuneytis hans til þess hver væri réttur aðili til að fjalla um endurgreiðslubeiðnir eins og þá sem um ræddi. Í svarbréfi fjármálaráðuneytisins 2. nóvember 2011 er rakin stjórnsluframkvæmd á þessu sviði og ákvæði virðisaukaskattslaga. Þá er lýst þeirri afstöðu ráðuneytisins að tollstjóri eða eftir atvikum ríkistollanefnd „séu bærir aðilar að núgildandi lögum til þess að taka ákvarðanir í málum sem þessum“. Ráðuneytið telji þó að „leiða megi einhverjar líkur að því að orðalag 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, hafi ekki endurspeglað með nægilega skýrum og ótvíræðum hætti að hlutverk tollstjóra og eftir atvikum ríkistollanefndar væri óbreytt fyrir og eftir gildistöku laga nr. 64/2002“. Ráðuneytið muni í samræði við tollstjóra og ríkisskattstjóra meta hvort breytinga sé þörf á ákvæðum virðisaukaskattslaganna að þessu leyti. Með bréfi 10. nóvember 2011 var lögmanni A sent bréf fjármálaráðuneytisins og veittur kostur á að senda umboðsmanni þær athugasemdir sem hann teldi ástæðu til að gera af því tilefni. Engar athugasemdir bárust.

Að fenginni afstöðu fjármálaráðuneytisins ritaði umboðsmaður Alþingis ríkistollanefnd bréf 30. desember 2011. Óskaði hann þess, sbr. 7. og 9. gr. laga nr. 85/1997 um umboðsmann Alþingis, að honum yrðu veittar tilteknar upplýsingar og skýringar og óskaði þess jafnframt að fá afhent afrit af öllum gögnum málsins.

Í fyrsta lagi óskaði umboðsmaður upplýsinga um hvort í framkvæmd hefði almennt verið lagt til grundvallar að eingöngu gjafir til lögaðila, sem hefðu það að meginmarkmiði með starfsemi sinni að vinna að mannúðar- og líknarmálum, þ.e. eiginlegra mannúðar- og líknarstofnana, hefðu verið taldar falla undir ákvæði 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 eða hvort ákvæðið hefði jafnframt verið talið ná til gjafa sem gefnar væru til beinna nota við mannúðar- og líknarstarfsemi, óháð því hvort einnig færi fram annars konar starfsemi á vegum viðkomandi aðila. Í því sambandi óskaði umboðsmaður ennfremur skýringa á því hvort í úrskurði ríkistollanefndar í máli A fælist að endurgreiðslu af virðisaukaskatti á umræddum lyftum hefði verið hafnað á

þeim grundvelli að Sundhöll Y gæti ekki talist mannúðar- og líknarstofnun í skilningi laga nr. 50/1988 eða hvort synjunin hefði byggst á því að gjöfin nýttist ekki með beinum hætti til mannúðar- eða líknarstarfsemi. Umboðsmaður tók fram að á þessu tvennu kynni að hans álitni að vera munur.

Í öðru lagi óskaði umboðsmaður eftir því, teldi ríkistollanefnd það ekki vera skilyrði fyrir endurgreiðslu virðisaukaskatts að tæki, búnaður og aðrar fjárfestingarvörur væru gefnar eiginlegri mannúðar- og líknarstofnun, en hefði þó talið að gjöf A nýttist ekki með beinum hætti til mannúðar- eða líknarstarfsemi, að nefndin lýsti afstöðu sinni til þess hvort og þá hvernig það samrýmdist því sem kæmi fram í kvörtun A að Sundhöll Y væri nýtt af stofnunum fyrir bæði fatlaða og aldraða í sveitarfélaginu X og að lyfturnar nýttust ekki öðrum gestum sundlaugarinnar. Væri það afstaða nefndarinnar að til þess að virðisaukaskattur yrði endurgreiddur af lyftunum yrðu þeir staðir eða sú starfsemi sem þær nýtast beint til að vera til afnota fyrir aldraða eða fatlaða og enga aðra, óskaði umboðsmaður skýringa á því hvaða lagasjónarmið byggju að baki þeirri afstöðu. Þar hefði umboðsmaður m.a. í huga að gjafþeginn, sveitarfélagið X, sem rekur Sundhöll Y hefði einnig með höndum ýmsa þá starfsemi sem talin væri upp í 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 og þá á grundvelli laga nr. 40/1991, laga nr. 59/1992 og laga nr. 125/1999, en sparnaðar- og hagkvæmnissjónarmið kynnu að liggja til þess að samnýta þá þjónustu sem fyrir hendi væri í sveitarfélaginu.

Svör ríkistollanefndar bárust umboðsmanni Alþingis með bréfi 25. janúar 2012. Í bréfinu er gerð grein fyrir þeim röksemdum sem komu fram í úrskurðum tollstjóra og ríkistollanefndar í máli A. Þar á meðal er gerð grein fyrir úrskurði fjármálaráðuneytisins frá 28. nóvember 2005 þar sem því var hafnað að endurgreiða virðisaukaskatt af hjartarafstuðtæki sem gefið var Íþróttamiðstöðinni í Ö. Um það segir eftirfarandi:

„Í úrskurði ráðuneytisins er gerð grein fyrir lagaheimildum til endurgreiðslu virðisaukaskatts og vísað til 42. gr. virðisaukaskattslaga og b. liðar 8. tl. 1. mgr. 5. gr. tollalaga nr. 55/1987 og bent á að „í ákvæðinu segir að gjafir til mannúðar- og líknarstarfsemi skuli vera tollfrjálsar, enda sé um að ræða vöru sem nýtt er beint til viðkomandi starfsemi“ eins og orðrétt segir þar. (Það athugist að ákvæði b. liðar 8. tölul. 6. gr. núgildandi tollalaga nr. 88/2005 er efnislega samhljóða 8. tl. 1. mgr. 5. gr. áðurgildandi tollalaga nr. 55/1987.) Þá hnykkir ráðuneytið á því í úrskurði sínum að ljóst sé að löggjafinn hafi gert það að grundvallarskilyrði að umræddar gjafir skuli vera nýttar með beinum hætti til mannúðar- og líknarstarfsemi. Í úrskurði ráðuneytisins er vísað til 5. gr. reglugerðar nr. 797/2000 um undanþágu aðflutningsgjalda í ýmsum tilvikum en síðan segir m.a. svo orðrétt:

„Þær stofnanir og félag sem talin eru upp í 2. tölul. 2. mgr. 5. gr. hafa það sameiginlegt að starfsemi þeirra snýr að aðhlyningu eða aðstoð við vistmenn eða þá sem þangað leita. Starfsemi íþróttamiðstöðva og sundlauga er í eðli sínu ólík starfsemi þeirra stofnana og félaga sem talin eru upp í ákvæðinu. Að mati ráðuneytisins getur íþróttamiðstöð eða sundlaug sem ætluð er öllum almenningi til afnota, ekki fallið undir ofangreindar stofnanir eða samtök. Tæki eða búnaður sem færður er íþróttamiðstöð eða sundlaug að gjöf getur því að mati ráðuneytisins ekki talist vera gefin mannúðar- eða líknarstofnun og njóta þ.a.l. ekki undanþágu gjalda á grundvelli framangreindrar heimildar. Umrætt tæki getur því að mati ráðuneytisins ekki talist vera nýtt með beinum hætti í þágu mannúðar- eða líknarstarfsemi.“

Með vísan til þess, sem nú hefur verið rakið, fer að mati ríkistollanefndar vart á milli mála að í framkvæmd hefur undanþágan um árabíl eingöngu verið talin eiga við um gjafir til stofnana, samtaka eða félaga, er nefnd eru í ákvæðinu og sem nýta þær með beinum hætti við mannúðar- og líknarstarfsemi sína.“

Í bréfinu segir síðan að ekki sé efnislegur munur á merkingu 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 og b-liðar 8. tölul. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 88/2005. Þá er ákvæði 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 rakið og í framhaldi af því segir eftirfarandi:

„Í úrskurði sínum bendir ríkistollanefnd á að skýra beri ákvæði þetta þröngt. Í því efni hefur hún í huga hina almennt viðurkenndu lögskýringarreglu í íslenskum rétti að túlka beri lagaákvæði er kveða á um undanþágu

frá greiðslu skatta þröngt. (Sjá t.d. Róbert R. Spanó, Túlkun lagaákvæða, bókaútgáfa Codex 2007, bls. 343 og áfram.) Af sama meiddi er [það] viðurkennda sjónarmið í lögfræði að gera verði þá kröfu til löggjafans að orða skattundanþágur með skýrum hætti.

Með hliðsjón af því, sem nú hefur verið rakið og ofangreindum úrskurði fjármálaráðuneytisins, lítur ríkistollanefnd svo á að sveitarfélagi sem eiganda og rekstraraðila almenningssundlaugar verði í skilningi tollalaga ekki jafnað til aðila, sem hafa með höndum sambærilega starfsemi og þeir, sem upp eru taldir í nefndri 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Þó svo að við blasi að almenningssundlaugar nýtist öldruðum og fötluðum til heilsueflingar með sama eða svipuðum hætti og öðrum þá verður að mati ríkistollanefndar ekki litið fram hjá þeirri staðreynd að meginstarfsemi sundlauga, sem opnar eru almenningi, er í eðli sínu ólík meginstarfsemi þeirra stofnana og samtaka, sem talin eru upp í greininni. Í samræmi við tilvitnaðar lögskýringarreglur er því á sama hátt ekki hægt að fallast á það að starfsemi þeirra falli undir mannúðar- og líknarstarfsemi í skilningi tilvitnaðrar reglugerðar.“

Með bréfi 27. janúar 2012 var lögmanni A sent bréf ríkistollanefndar og veittur kostur á að senda umboðsmanni þær athugasemdir sem hann teldi ástæðu til að gera af því tilefni. Engar athugasemdir bárust.

#### IV. Álit setts umboðsmanns Alþingis.

##### 1. Afmörkun athugunar.

Í máli þessu reynir á lögmati úrskurðar ríkistollanefndar frá 30. desember 2010 þar sem staðfest var synjun tollstjóra í máli nr. 12/2010 á beiðni A um endurgreiðslu virðisaukaskatts af tveimur lyftum sem A keypti og gaf sveitarfélaginu X til nota í Sundhöll Y. Samkvæmt gjafabréfi voru lyfturnar sérstaklega ætlaðar fötluðum sundlaugargestum. Ágreiningur málsins beinist að túlkun og beitingu 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sbr. og b-lið 8. tölul. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005, eins og síðarnefnda ákvæðið hefur nánar verið útfært í 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi.

##### 2. Lagagrundvöllur málsins.

Fjallað er um endurgreiðslu virðisaukaskatts í XIII. kafla laga nr. 50/1988. Í fyrri málslíð 7. mgr. 42. gr. laganna segir að endurgreiða skuli 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. Þegar þessi heimild var lögfest með lögum nr. 64/2002 var mælt fyrir um það í síðari málslíð ákvæðisins að heimildin skyldi bundin þeim sömu skilyrðum og komu fram í b-lið 8. tölul. 1. mgr. 5. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987. Nánari útfærslu þess ákvæðis var þá að finna í 5. gr. reglugerðar nr. 797/2000 um undanþágu aðflutningsgjalda í ýmsum tilvikum, sem þá gildi. Í 1. mgr. greinarinnar var kveðið svo á að tæki og búnaður sem mannúðar- og líknarstofnanir fá að gjöf skyldu undanþegin aðflutningsgjöldum. Jafnframt skyldu gjafir, sem sendar eru hingað til lands og góðgerðarstofnanir og aðrir eiga að annast dreifingu á til bágstaddra, undanþegnar aðflutningsgjöldum. Samkvæmt 2. mgr. 5. gr. reglugerðarinnar var sérstaklega mælt svo fyrir að undanþága aðflutningsgjalda tæki til eftirfarandi stofnana eða samtaka: 1. Rauða kross Íslands og einstakra deilda hans, slysavarnarfélaga og hjálpar- og björgunarsveita. 2. Sjúkrahúsa, hæla, elliheimila, endurhæfingar- og heilsugæslustöðva, skóla og heimila fyrir fatlaða og sjúka. Jafnframt félagasamtaka sem hafa með höndum sambærilega starfsemi. Í 3. mgr. 5. gr. reglugerðarinnar kom m.a. fram að undanþágan tæki til tækja og búnaðar sem notuð væru til endurhæfingar vegna sjúkdóma og slysa, sbr. 2. tölul., og annarra tækja sem notuð væru á stofnunum sem taldar væru upp í 2. tölul. 2. mgr. við endurhæfingu eða í þágu sjúklinga og vistmanna, sbr. 3. tölul. ákvæðisins.

Skilyrði fyrir tollfríðindum vegna gjafa til mannúðar- og líknarstarfsemi koma nú fram í b-lið 8. tölul. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005. Þar segir að gjafir til „mannúðar- og líknarstarfsemi“ sem sendar eru hingað til lands skuli vera tollfrjálsar, enda sé um að ræða vöru sem nýtt er beint til viðkomandi starfsemi. Í ákvæðinu sjálfu er því ekki að finna frekari skilyrði en þegar leiða af 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988. Ákvæðið er hins

vegar útfært nánar með 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi, en það ákvæði er svohljóðandi:

„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, slysavarnarfélagi, 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.“

Í úrskurði ríkistollanefndar í máli A frá 30. desember 2010 er því lýst að framangreint ákvæði sé undanþáguákvæði sem beri að túlka þröngt. Þá segir svo:

„Samkvæmt beinu orðalagi er undanþáguheimildin bundin við það m.a. að viðkomandi tæki og búnaður sé ætlaður til nota í starfsemi eða á stöðum ætluðum 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 notaður. Þegar af þessari ástæðu fellur búnaður kæranda utan undanþáguheimildar virðisaukaskattslaga.“

Af tilvitnaðri upptalningu 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 á þeim stofnunum og félagasamtökum sem ákvæðið tekur til má draga þá ályktun að við útfærslu reglugerðarinnar á hugtakinu „mannúðar- og líknarstarfsemi“ í skilningi laga nr. 88/2005, og þar með hugtakinu „mannúðar- og líknarstofnun“ í skilningi laga nr. 50/1988, hafi ekki eingöngu verið litið til hefðbundinna hjálparstofnana. Þvert á móti er þar einnig talin upp starfsemi sem að öllu jöfnu er starfrækt í talsvert víðtækari tilgangi, einkum til ýmiss konar þjónustu við hópa með sérgreindar þarfir vegna sjúkleika, örorku eða elli. Leiðir þessi skilningur jafnframt af þeirri framsetningu ákvæðisins að það hefur að geyma auðkennatalningu, sbr. orðalagið: „aðila sem hafa með höndum sambærilega starfsemi“. Form stofnunarinnar er því ekki það sem ræður úrslitum við túlkun og beitingu ákvæðisins heldur hvort líta verði svo á að efnislega fari hlutaðeigandi aðili, sem fengið hefur gjöf, að hluta eða öllu leyti með starfsemi sem telst sambærileg við þá starfsemi sem þeir aðilar, sem taldir eru sérstaklega upp í ákvæðinu fara með, og að gjöfin nýtist beinlínis í þeirri starfsemi. Er þá jafnframt horft til þess að markmiðið með lögfestingu þessarar tilteknu skattviltunnar í formi endurgreiðslu virðisaukaskatts er sú að hvetja til gjafa í þágu mannúðar- og líknarstarfsemi með þeim hætti að gefandi njóti skattalegs hagræðis af því að verja fjármunum sínum í slíka starfsemi fremur en annars konar starfsemi sem ekki fellur undir undanþáguna. Af þessu leiðir að við túlkun og beitingu 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, verður að líta heildstætt á eðli þeirra tækja eða búnaðar sem gefin eru samhliða mati á því hvar sá búnaður skuli notaður. Þá verður ráðið af 2. mgr. 33. gr. reglugerðarinnar að horfa beri einnig til þess í hvaða tilgangi tækin eru gefin til þess aðila sem um ræðir.

Með þessi lagasjónarmið að leiðarljósi vík ég nú að atvikum í máli A.

3. Var úrskurður ríkistollanefndar í máli A í samræmi við lög?

Fyrir liggur að beiðni A um endurgreiðslu virðisaukaskatts var reist á því að hún hefði keypt tvær lyftur til nota í inni- og útisundlaugum Sundhallar Y, samtals að verðmæti 3.074.750 kr., og gefið þær sveitarfélaginu X með gjafabréfi 1. febrúar 2010. Í gjafabréfinu sagði m.a.: „Það er von mín að gjöf þessi komi að góðum notum fyrir sundlaugargesti og sérstaklega fötluðum einstaklingum.“ Í þakkarbréfi sveitarfélagsins X til A kemur m.a. fram að gjöfin muni „bæta verulega þjónustu við fatlaða sundlaugargesti og þá sem búa við skerta hreyfigetu“. Það er því ekki um það deilt að umræddar lyftur voru gjöf til Sundhallar Y og því uppfyllt fyrsta skilyrði 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988. Hins vegar verður ráðið af úrskurði ríkistollanefndar að því sé hafnað að gjafþeginni geti talist „mannúðar- og eða líknarstofnun“ í skilningi 7. mgr. 42. gr. laga nr. 50/1988

eða haft með höndum „mannúðar- og líknarstarfsemi“ í skilningi b-liðar 8. tölul. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 88/2005, en í skýringum ríkistollanefndar til mín kemur fram að ekki sé gerður efnislegur munur á merkingu þessara ákvæða. Þá verði að túlka 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 þröngt og falli því lyfturnar utan við undanþáguheimild laganna og reglugerðarinnar.

Ótvírætt er að lyftur þær sem A gaf sveitarfélaginu eru aðeins ætlaðar þeim sem fatlaðir eru eða með skerta hreyfigetu þegar þeir nýta sér aðstöðu Sundlaugar Y. Heilbrigður einstaklingur notar ekki lyftu til að fara í og upp úr sundlaug. Það var jafnframt beinlínis tilgangur gjafagerningsins að gefa fötluðum einstaklingum betra tækifæri til að stunda sundlaugina sér til heilsubóta. Ljóst er að gjöf af þessu tagi kann jafnframt að nýtast vel í þágu þeirra lögmæltu verkefna sem sveitarfélaginu er falið að sinna lögum samkvæmt til að veita fötluðum þjónustu, sbr. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 59/1992 um málefni fatlaðs fólks. Samkvæmt 1. mgr. 9. gr. laganna skal starfrækja þjónustustofnanir fyrir fatlað fólk í því skyni að koma til móts við sértækar þarfir þess svo að það geti lifað sjálfstæðu lífi. Samkvæmt 2. mgr. ákvæðisins skal m.a. starfrækja, eftir því sem þörf er á, hæfingar- og endurhæfingarstöðvar, sbr. 1. tölul. ákvæðisins, og dagvistarstofnanir, sbr. 2. tölul. ákvæðisins. Þá er kveðið á um þjónustu við fatlaða í XI. kafla laga nr. 40/1991 um félagsþjónustu sveitarfélaga, og er m.a. kveðið á um í 1. mgr. 44. gr. laganna að fatlaðir eigi rétt á almennri þjónustu og aðstoð samkvæmt lögnum og skuli veitt þjónusta á almennum stofnunum eftir því sem unnt er og við á. Af lögum nr. 125/1999 um málefni aldraðra er enn fremur ljóst að aðkoma sveitarfélaga að öldrunarþjónustu getur verið margvísleg. Til opinnar öldrunarþjónustu teljast t.d. þjónustumiðstöðvar sem eru starfræktar til að tryggja eldri borgurum félagsskap, næringu, hreyfingu, tómsundaiðju, skemmtun og heilsufarslegt eftirlit, sbr. 2. tölul. 13. gr. laganna, og í mörgum sveitarfélögum eiga aldraðir kost á dagvist þar sem veitt skal hjúkrunarþjónusta og vera aðstaða til þjálfunar og læknisþjónustu og jafnframt boðið upp á flutningsþjónustu að og frá heimili einstaklingsins, mat á heilsufari, þjálfun, tómsundaiðju, félagslegan stuðning, fræðslu, ráðgjöf og aðstoð við athafnir daglegs lífs, sbr. 3. tölul. 13. gr. laganna. Þá koma sveitarfélög gjarnan að rekstri dvalarheimila, sambýla og íbúða, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 14. gr. laga nr. 125/1999, og hjúkrunarheimila eða hjúkrunarrýma, sbr. 2. tölul. 1. mgr. 14. gr. laganna. Einnig er fjallað um þjónustu sveitarfélaga við aldraða í X. kafla laga nr. 40/1991 og er m.a. kveðið á um í 38. gr. að sveitarstjórn skuli tryggja nauðsynlega stofnanarþjónustu þegar hennar er þörf.

Af framangreindu lagaumhverfi leiðir að sveitarfélög hafa á hendi ýmsar skyldur til að veita fötluðum og öldruðum einstaklingum tiltekna þjónustu þeim til hagsbóta. Ganga verður út frá því að sveitarfélög hafi svigrúm til að meta hvort og þá með hvaða hætti slík þjónusta skuli veitt og þá hvort og hvernig fært er að nýta almennar stofnanir sveitarfélagsins í þeim efnum. Raunar gerir 1. mgr. 44. gr. laga nr. 40/1991, sem áður er rakin, beinlínis ráð fyrir því að fötluðum skuli veitt þjónusta á almennum stofnunum sveitarfélags eftir því sem unnt er og við á. Það er í samræmi við þessar lögbundnu skyldur að sveitarfélag ákveði að nýta almennar stofnanir þess á borð við sundlaugar í þágu fatlaðra. Sé það gert verður að telja að sá hluti starfsemi almennra stofnana sveitarfélaga geti sem slík fallið undir 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Kemur þá til greina að virðisaukaskattur verði endurgreiddur af gjöfum, sem veittar eru í formi tækja eða búnaðar og þá í þeim tilgangi að auðvelda sveitarfélögum að sinna slíkri lögbundinni starfsemi, sbr. 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.

Í úrskurði ríkistollanefndar í máli A er m.a. vísað til úrskurðar fjármálaráðuneytisins, sem áður fór með meðferð mála vegna endurgreiðslu virðisaukaskatts á kærustigi, frá 28. nóvember 2005, þar sem staðfestur var úrskurður tollstjórans í Reykjavík um að synja um endurgreiðslu virðisaukaskatts af hjartarafstuðtæki sem gefið var íþróttamiðstöð. Í úrskurðinum var talið að stofnanir og félagsamtök sem talin voru upp í þágildandi 2. tölul. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 797/2000 ættu það sameiginlegt að starfsemi þeirra sneri að aðhlyningu eða aðstoð við vistmenn eða þá sem þangað leituðu og að starfsemi íþróttamiðstöðva og sundlauga væri í eðli sínu ólík starfsemi þeirra stofnana og félaga sem talin væru upp í ákvæðinu. Fjármálaráðuneytið taldi íþróttamiðstöð eða sundlaug sem ætluð væri öllum almenningi til afnota ekki geta fallið undir þær stofnanir eða samtök sem tilgreind voru í reglugerðarákvæðinu og af því leiddi að tæki eða

búnaður sem færður væri íþróttamiðstöð eða sundlaug að gjöf gæti ekki talist vera gefin mannúðar- eða líknarstofnun eða talist vera nýtt með beinum hætti í þágu mannúðar- og líknarstarfsemi.

Af eftirfarandi tveimur ástæðum er það álit mitt að framangreint mál og mál A geti ekki talist sambærileg í lagalegu tilliti.

Í fyrsta lagi er orðalag og efni 1. mgr. 33. gr. gildandi reglugerðar nr. 630/2008 ekki sambærilegt við 2. tölul. 2. mgr. 5. gr. áðurgildandi reglugerðar nr. 797/2000. Í 2. tölul. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 797/2000, sem í gildi var þegar framangreindur úrskurður fjármálaráðuneytisins var kveðinn upp, kom fram að undanþágan tæki til „[sjúkrahúsa], hæla, elliheimila, endurhæfingar- og heilsugæslustöðva, skóla og heimila fyrir fatlaða og sjúka. Jafnframt félagasamtaka sem hafa með höndum sambærilega starfsemi“. Ákvæði 1. mgr. 33. gr. gildandi reglugerðar nr. 630/2008 er hins vegar orðað með nokkuð öðrum hætti, eins og að framan er rakið. Ákvæðið er ekki takmarkað við þær tegundir stofnana eða félagasamtaka sem sérstaklega eru tilteknaðar í ákvæðinu, s.s. eiginlegar öldrunarstofnanir eða dvalar- og vistheimili og sambýli fyrir fatlaða. Hefur það þvert á móti að geyma matskennda auðkennatalningu eins og áður greinir sem miðast við aðila sem veita sambærilega starfsemi og þeir veita sem tilgreindir eru í ákvæðinu. Ekki er þannig að finna þann áskilnað, sem áður var orðaður í síðari málsl. 2. tölul. 2. mgr. 5. gr. reglugerðar nr. 797/2000, að starfsemi sambærileg þeirri sem sérstaklega er tilgreind í ákvæðinu þurfi að rækja af „félagasamtökum“. Það leiðir því ekki af texta gildandi ákvæðis 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008 að almenningsundlaugar, sem reknar eru af sveitarfélögum, falli undantekningarlaust utan þeirrar undanþágu sem í ákvæðinu felst heldur verður að leggja á það atviksbundið mat, þegar slíkur aðili fær tæki eða búnað að gjöf, hvort starfsemi sem þar fer fram teljist sambærileg þeirri sem tilgreind er að öðru leyti í ákvæðinu.

Í öðru lagi hefur það verulega þýðingu að mínu áliti að í eldra málinu nýttist gjöfin augljóslega til almennrar starfsemi þeirrar sundlaugar. Gjöf A til Sundhallar Y nýttist hins vegar ekki öðrum en þeim sem búa við fötlun eða skerta hreyfigetu og er því liður í því lögmælda verkefni sveitarfélagsins að veita þessum hópum sérgreinda þjónustu, eins og áður er rökstutt.

Með vísan til framangreinds er það niðurstaða mín að túlka verði 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 Y geta, að því leyti sem þau nýstast í þágu lögmæltrar starfsemi slíks aðila sem telst sambærileg þeirri starfsemi sem þeir aðilar stunda sem tilgreindir eru í 1. mgr. 33. gr. reglugerðar nr. 630/2008, verið grundvöllur endurgreiðslu á virðisaukaskatti til handa gjafþega. Þar sem ákvæðið gerir samkvæmt orðalagi sínu beinlínis ráð fyrir því að undir það falli aðilar sem hafa á hendi sambærilega starfsemi og þeir sem sérstaklega eru taldir upp í ákvæðinu ber að túlka ákvæðið samkvæmt orðanna hljóðan. Á það skortir því að mínu áliti að þrengjandi lögskýring komi til greina eins og atvikum er háttað.

Óumdeilt er að lyftur þær sem A gaf sveitarfélaginu X voru ætlaðar til notkunar fyrir fatlaða einstaklinga og þá með skerta hreyfigetu sem nýta sér Sundlaug Y, en ekki í þágu almennra sundlaugargesta. Ríkistollanefnd hefur því ekki fært fram lögmæt sjónarmið við túlkun framangreindra laga- og reglugerðarákvæða til stuðnings þeirri niðurstöðu að staðfesta hafi borið úrskurð tollstjóra um synjun á endurgreiðslubeiðni A. Það er því niðurstaða mín að úrskurður ríkistollanefndar frá 30. desember 2010 í máli A hafi ekki verið í samræmi við lög.

#### V. Niðurstaða.

Með vísan til þess sem að framan greinir er það niðurstaða mín að úrskurður ríkistollanefndar frá 30. desember 2010 í máli A hafi ekki verið í samræmi við lög. Ég mælist til þess að ríkistollanefnd taki mál A á ný til afgreiðslu, komi fram ósk um það frá henni, og leysi þá úr málinu í samræmi við þau sjónarmið sem ég hef



gert grein fyrir í álitinu þessu. Ég beini jafnframt þeim almennu tilmælum til nefndarinnar að hafa umrædd sjónarmið framvegis í huga við úrlausn sambærilegra mála.

Á fundi nefndarinnar þann 4. október 2012 var beiðni kæranda um endurupptöku málsins tekin fyrir. Með hliðsjón af c. lið 2. mgr. 10. gr. laga nr. 85/1997 um Umboðsmann Alþingis féllst nefndin á að taka málið fyrir á ný.

Með vísan til sjónarmiða þeirra, sem rakin eru í ofangreindu álitinu umboðsmanns, og tilmæla hans er úrskurður Tollstjóra nr. 12/2010 felldur úr gildi og lagt fyrir hann að endurgreiða kæranda virðisaukaskatt af umræddum lyftum fyrir hreyfihamlaða sem kærandi gaf sveitarfélaginu X. Með vísan til framanritaðs kveður ríkistollanefnd upp svofelldan úrskurð.

Með vísan til 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 með síðari breytingum er fallist á kröfu kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts af tveimur lyftum fyrir hreyfihamlaða sem gefnar voru sveitarfélaginu X og settar voru upp í sundlaug Y. Úrskurður Tollstjóra nr. 12/2010 og úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/2010 eru felldir úr gildi. Endurgreiða ber virðisaukaskatt af umræddri vöru.