

### Úrskurður nr. 3/2013.

Kærður er úrskurður Tollstjóra nr. 5/2013 þar sem staðfest er ákvörðun embættis hans um greiðslu eftir gefins vörugjalds af leigubifreið með fastanúmer [REDACTED].

Með bréfi til ríkistollanefndar, dags. 18. júlí 2013 sem barst nefndinni þann 22. s.m., kærir Jón Bjarni Kristjánsson hdl. f.h. D. úrskurð Tollstjóra nr. 5/2013. Í honum er staðfest ákvörðun hans um greiðslu eftirgefins vörugjalds af leigubifreið með fastanúmer [REDACTED]. Kærandi gerir þá kröfu að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og kveðinn upp nýr úrskurður á þann veg að aflétt verði breytingarlás af fyrrnefndri bifreið.

#### I

Í hinum kærða úrskurði er málsatvikum lýst. Þar segir m.a. að kærandi hafi undirritað yfirlýsingu þann 29. mars 2011 þar sem hann skuldbatt sig til að hlíta þeim skilyrðum sem sett eru um nýtingu leigubifreiða, m.a. um lágmarkstekjur af leigubifreiðaakstri og skyldu til að senda Tollstjóra staðfest endurrit af skattskýrslu, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum, með síðari breytingum. Þá segir orðrätt:

„Þann 26. mars sl. sótti kærandi, sem stundar leigubílaakstur, um að aflétt yrði breytingarlás vegna lækkunar vörugjalds af leigubifreið með fastanúmer [REDACTED] samkvæmt 1. tl. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl., vegna endurnýjunar á bifreiðinni. Kærandi hafði þann 22. mars sl. framvísað endurriti af skattskýrslu næsta heila almanaksárs eftir að eftirgjöf var veitt, þ.e. fyrir tekjuárið 2012, en á henni var stimpill skattstjóra um að prófun álagningar hefði ekki farið fram. Embætti Tollstjóra tók hins vegar þá ákvörðun, dags. 9. apríl 2013, að kæranda bæri að greiða eftirgefið vörugjald samkvæmt 20. gr. reglugerðar nr. 331/2000. Ákvörðunin var byggð á því að ekki væri hægt að líta svo á að um staðfest endurrit skattframtals væri að ræða þar sem endanleg álagning frá skattstjóra lægi ekki fyrir og enn gætu orðið breytingar á þeim upplýsingum sem kæmu fram á skattaskýrslu kæranda. Var því ekki talið að skilyrði 3. tl. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um eftirgjöf vörugjalds væru uppfyllt. Var kæranda þó bent á þann möguleika að leggja inn til embættis Tollstjóra staðfest endurrit skattskýrslu 2013 fyrir tekjuárið 2012 að lokinni álagningu. Kæra á ákvörðun Tollstjóra barst með bréfi, dags. 26. apríl 2013, sem mótttekið var þann 7. maí 2013.“

Þá er gerð grein fyrir meginröksemdum kæranda í málinu sem eru einkum þær að hann hafi reiknað sér endurgjald og talið fram í samræmi við lög og reglur. Tollstjóri hafi

byggt ákvörðun sína um að synja kæranda um afléttingu breytingarláss af leigubifreiðinni á því að hið staðfesta endurrit framtals hafi borið með sér að hafa ekki verið yfirfarið af skattyfirvöldum vegna álagningar. Kærandi heldur því á hinn bóginn fram að hvergi í lögum sé að finna slíkan áskilnað heldur sé hér um að ræða nýja starfsreglu embættis Tollstjóra. Bendir hann á í því sambandi að prófun skattskýrslna fari fram síðar auk þess sem heimildir séu í lögum fyrir skattstjóra til að breyta og leiðrétta skattframtöl allt að sex árum eftir að þeim hafi verið skilað.

Orðrétt hljóðar niðurstaða hins kærða úrskurðar svo:

- Í 1. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. er 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 gjaldflokki miðað við sprengirými aflvélar, mælt í rúmsentimetrum. Á leigubifreiðar til fólksflutninga skal lagt á vörugjald samkvæmt undanþáguflokki 3. gr. miðað við skráða losun koltvísýrings viðkomandi ökutækis. Þá eru skilyrði lækkunar vörugjalds af leigubifreið að kaupandi hennar hafi atvinnuleyfi til leiguaksturs fólksbifreiða og hafi akstur hennar að aðalatvinnu, sbr. 1. tl. 1. mgr. 5. gr. laga um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. Um er að ræða undanþágu frá skattskyldu sem bundin er ákveðnum skilyrðum. Kveðið er á um frekari skilyrði fyrir lækkuninni í reglugerð nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum í samræmi við heimild í 3. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993. Álagning lægra vörugjalds á leigubifreiðar er m.a. háð því skilyrði samkvæmt ákvæðum 3. tl. 2. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar að rétthafi lækkunar vörugjalds hafi í tekjur að lágmarki 70% af reiknuðu endurgjaldi í staðgreiðslu eins og það er ákvarðað af ráðherra árlega, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, næsta heila almanaksár eftir að eftirgjöf var veitt. Að auki ber rétthafa, að tveimur árum liðnum frá eftirgjöf, að senda Tollstjóra staðfest endurrit af skattskýrslu næsta heila almanaksárs eftir að eftirgjöf var veitt, til sönnunar á tekjum rétthafa.

Líkt og fram kemur í hinni kærðu ákvörðun, dags. 9. apríl 2013, var skattframtal kæranda fyrir tekjuárið 2012 með stimpil skattstjóra um að prófun álagningar hefði ekki farið fram ekki talið fullnægjandi til að sýna fram á að kærandi hafi uppfyllt skilyrði um lágmarkstekjur í samræmi við ákvæði 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000, enda ljóst að endanleg álagning liggur ekki fyrir fyrr en í ágúst á hverju ári. Af þeim sökum verður ekki hægt að líta svo á að fyrirbyggjandi skattframtal kæranda geti talist staðfest endurrit skattaskýrslu enda ljóst að hún hefur hvorki verið staðfest af skattstjóra, nema með fyrirvara, auk þess sem breytingar geta enn orðið á þeim upplýsingum sem þar koma fram. Kæranda var sérstaklega bent á þann möguleika að greiða lækkað vörugjald og fara fram á endurupptöku málsins að lokinni álagningu skattyfirvalda, en vegna skýrra ákvæða laga og reglugerða er þá fyrst hægt að sýna sannanlega fram á að skilyrði um lágmarkstekjur hafi verið uppfyllt. Líkt og áður hefur komið fram eru ofangreind ákvæði undanþága frá skattskyldu sem m.a. er bundin því skilyrði að ákveðin upphæð sé talin fram til skatts næsta heila tekjuár eftir að eftirgjöf er

veitt. Þar af leiðandi þarf að liggja fyrir skýr sönnun þess efnis að umrætt skilyrði sé uppfyllt og verður ekki séð að það náist nema með skilum á staðfestri skattskýrslu þar sem álagning liggur fyrir. Allar undantekningar frá almennri toll- og skattskyldu eru háðar þröngri túlkun og ríkar kröfur gerðar til þess að skilyrðum þeirra sé ótvírætt fullnægt. Með vísan til þess sem að ofan greinir og rótgróinnar stjórnisýslufrákvæmdar er það mat embættis Tollstjóra að kærandi hafi ekki uppfyllt skilyrði 3. tl. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um eftirgjöf af vörugjaldi af leigubifreið með fastnúmer [REDACTED].

Með vísan til þess sem að ofan er rakið kvað Tollstjóri síðan upp úrskurð þar sem hann staðfesti ákvörðun sína um greiðslu eftirgefins vörugjalds af leigubifreið með fastanúmer [REDACTED] dags. 9. apríl 2013.

## II

Í kæru sinni til Ríkistollanefndar rekur lögmaður kæranda (hér eftir nefndur kærandi) málsatvik. Þar segir m.a. að umbjóðandi hans sé eigandi leigubifreiðarinnar með fastanúmer [REDACTED]. Hann hafi akstur hennar að atvinnu og við kaup á henni hafi hann nýtt heimild til lækkunar á vörugjaldi sbr. 1. tl. 2. mgr. 5. gr. laga um vörugjöld af ökutækjum, eldsneyti o.fl. nr. 29/1993. Þinglýst var kvöð á leigubifreiðina þess efnis og getur kærandi ekki fest kaup á nýrri leigubifreið og nýtt sér sömu lagaheimild og áður fyrr en kvöðin á bifreiðinni [REDACTED] hefur verið felld niður, en skv. 2. tl. 1. mgr. 15. gr. reglugerðar um vörugjald af ökutækjum nr. 331/2000, getur rétt hafi aðeins notið eftirgjafar af einni leigubifreið á hverjum tíma. Kærandi undirritaði yfirlýsingu 26. mars 2011 þar sem hann skuldbatt sig til að hlýta skilyrðum laga fyrir lækkun vörugjalda. Síðan segir svo orðrétt:

„Kærandi hugðist endurnýja leigubifreið sína, en endurnýjunartími leigubifreiða er almennt styttri. Ráða þar sjónarmið að leigubifreiðar eru atvinnutæki og keyrðar mun meira en aðrar bifreiðar. Þegar bifreiðar hafa náð ákveðinni vegalengd falla þær hraðar í verði, eins og alþekkt er. Kærandi ætlaði að endurnýja atvinnutæki sitt fyrr á þessu ári, en starfsmaður tollstjóra synjaði kæranda um afléttingu breytingarláss af bifreið [REDACTED], nema kærandi greiddi upp alla lækkunina og ætti þá eftir atvikum endurkröfu eftir álagningu ríkisskattstjóra í ágúst 2013, vegna ofgreiðslu opinberra gjalda.

Kærandi undi ekki niðurstöðunni, og fól lögmannsstofu okkar að halda fram rétti sínum. Tollstjóri svaraði erindinu með skriflegri ákvörðun dagsettri 9. apríl 2013. Sú ákvörðun var kærð til úrskurðar Tollstjóra með kæru dagsettri 26. apríl 2013. Tollstjóri kvað upp úrskurð sinn með vísan til 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, dags. 6. júní 2013, þar sem staðfest var fyrri ákvörðun og erindi umbjóðanda míns synjað. Sá úrskurður er nú kærður til Ríkistollanefndar, sbr. heimild í 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005. „

Í rökstuðningi kæranda kemur fram að hann reisi málatilbúnað sinn á því að afgreiðsla Tollstjóra á erindi hans eigi sér ekki stoð í lögum, séu haldnar valdþurrð og því ógildanlegar. Hann telur sig fullnægja báðum skilyrðunum sem kveðið er á um í 1. tl. 2.

mgr. 5. gr. laga um vörugjöld á ökutækjum, eldsneyti o.fl. nr. 29/1993, þ.e. annars vegar að rétthafi hafi atvinnuleyfi til leiguaksturs fólksbifreiða og hins vegar að rétthafi hafi akstur hennar að aðalatvinnu. Ráðherra sé fengin heimild í 3. mgr. 5. gr. laganna til að ákveða í reglugerð ítarlegri úrfærslu skilyrða þess að einstaklingar geti notið réttar samkvæmt framangreindu ákvæði. Það hafi ráðherra gert með reglugerð um vörugjöld af ökutækjum nr. 331/2000. Um lækku og eftirgjöf af leigubifreiðum fari eftir ákvæðum 15. gr. reglugerðarinnar. Hann tekur sérstaklega fram að gera verði greinarmun á lækku og eftirgjöf. Greiðsluskylda vegna vörugjalda stofnist strax við innflutning bifreiðar, en undanþáguákvæði laga og reglugerðar heimila að greidd séu lægri vörugjöld en almennt eru ákveðin af sambærilegum bifreiðum til annarra nota. Eftirgjöf sé ekki veitt fyrr en síðar, þ.e. þegar rétthafi hefur mætt skilyrðum sem fram eiga að koma eftir lækku. Því sé ekki svo um að ræða að lækku feli í sér eftirgjöf. Að þessu leyti sé notkun hugtaka að hans mati ekki nægjanlega skýr í reglugerðinni. Síðan segir svo orðrétt:

„Áskilið er í 3. tl. 1. mgr. 15. gr. að rétthafi hafi að lágmarki 1.164,000,- í reiknað endurgjald af leigubílaakstri annað af næstu tveimur almanaksárum eftir að lækku er veitt. Almanaksár byrjar 1. janúar og lýkur 31. desember ár hvert. Heimilt er að lögum að skila framtali áður en að lögbundnum framtalsskilum kemur, og liggur þá fyrir hverjar framtalsskyldar tekjur framteljandi ætlar sér frá fyrra gjaldári, sem telur alla almanaksmánuði. Þá eru framtalsskil á ábyrgð framtalsskylds aðila, að viðlagðri refsíabýrgð.

Ágreiningur er um, á milli kæranda og Tollstjóra, hvort staðfest endurrit skattframtals geti verið grundvöllur þess að erindi kæranda sé afgreitt eða hvort bíða þurfi þess að skattstjóri hafi yfirfarið framtalið og stimplað um prófun álagningar. Tollstjóri byggir ákvörðun sína á því að fyrirbyggjandi, staðfest endurrit skattframtals kæranda sé ekki afgerandi um að kærandi fullnægi skilyrðum um lágmarkstekjur sem áskildar eru í 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000. Er það mat tollstjóra að prófun skattstjóra kunni að leiða til lækkunar á skattskyldum tekjum af akstri leigubifreiðarinnar, sem er fáheyr.

Eins og greinir í kæru dagsettri 26. apríl 2013 gera hvorki lög né stjórnvaldsfyrirmæli svo strangan áskilnað sem Tollstjóri hefur innleitt með starfsreglum sínum, að bíða þurfi álagningar skattstjóra áður en aflétting breytingarláss getur farið fram. Í reglugerð er krafist lágmarkstekna fyrir eitt almanaksár, og hafa rétthafar tvö ár til að mæta því skilyrði. Rétthöfum ber að sýna fram á það, að þremur árum liðnum, að þeir hafi mætt öllum skilyrðum til að njóta eftirgjafar lækkunarinnar, en eiga að öðrum kosti von á því að greiða alla lækku vörugjaldanna upp. Það er mjög skýrt í reglugerðinni að miða beri við almanaksár, og samræmist slíkt ennfremur tilgangi laga og atvinnuþörfum stéttar leigubifreiðastjóra. Tollstjóri byggir úrskurð sinn á því að ákvæði laga og reglugerðar séu undanþágur frá toll- og skattskyldu og beri því að túlka þröngt og að það þurfi að gera ríkar kröfur til þess að skilyrðum þeirra sé ótvírætt fullnægt.

Ætlar kærandi að sjónarmið Tollstjóra séu óþarflega íþyngjandi og umfram það sem áskilið er í lögum og reglugerð. Leiði prófun skattframtals í ljós að rétthafi hefur talið fram meiri tekjur en hann raunverulega hefur haft, á ríkissjóður eftir sem áður kröfu á hendur rétthafa, sem Tollstjóri síðan innheimtir eftir hefðbundnum leiðum. Enda felur lækkun vörugjalda ekki í sér eftirgjöf þeirra.

Kærandi ætlar að framkvæmd Tollstjóra sé ekki í samræmi við skýr ákvæði reglugerðar og að hann eigi ekki að þurfa að sæta því að bíða álagningar skattstjóra til að staðreyna tekjur sínar. Telur kærandi að með þessu hafi Tollstjóri farið út fyrir valdheimildir sínar og að það hafi leitt til fjáртjóns fyrir kæranda. Þá telur kærandi ennfremur einsýnt að framkvæmdin þjónar ekki tilgangi laga og reglugerðar og sé til þess fallin að takmarka mjög möguleika kæranda og starfstéttar hans til endurnýjunar atvinnutækja. Þannig má nefna sem dæmi að leigubílstjóri sem kaupir bifreið í september árið 2013, á ekki kost á afléttingu breytingarláss af henni fyrr en í september árið 2015, eftir framkvæmdinni, án þess að mæta uppgreiðslu eftirgjafarinnar til viðbótar við kaupverð nýrrar bifreiðar. Eldri framkvæmd leiddi til þess að leigubifreiðastjóri gæti fengið breytingarlás aflétt í janúar árið 2015.

Þá gerir kærandi athugasemd við það sem hann telur vera óvandaðir stjórnsýsluhættir. Eins og greinir í kæru þá er framangreind stjórnsýsluframkvæmd ný, þ.e. áður gátu atvinnuleigubifreiðastjórar fengið aflétt breytingarlás með framvísun staðfests endurrits skattframtals, þó það hefði ekki verið villuprófað og álag reiknað. Tollstjóri hafnar staðhæfingu þess efnis í úrskurði og áskilur umbjóðandi minn sér rétt til að leggja fram gögn sem staðreyna annað.“

### III

Kæran var send Tollstjóra til umsagnar með bréfi þann 22. júní 2013. Í svari sem barst nefndinni þann 3. september s.á. segir svo orðrétt:

„Í kæru kemur fram að hvorki lög né stjórnvaldsfyrirmæli geri svo strangan áskilnað sem Tollstjóri hefur innleitt með þeim starfsreglum sem að ofan greinir, þ.e. að bíða þurfi álagningar skattstjóra áður en aflétting breytingarláss getur farið fram. Telur kærandi að framkvæmd Tollstjóra sé ekki í samræmi við ákvæði reglugerðar og hann eigi ekki að þurfa að sæta því að bíða álagningar skattstjóra til að staðreyna tekjur sínar.

Þó hvergi sé beinlínis að finna nákvæma skilgreiningu á því við hvað er átt þegar talað er um „staðfest endurrit af skattskýrslu“ í 3. tl. 2. mgr. reglugerðar nr. 331/2000, er það mat Tollstjóra að þar geti ekki verið átt við neitt annað en staðfest endurrit af skattskýrslu að lokinni villuprófun og álagningu. Í 3. tl. 2. mgr. reglugerðarinnar er gert ráð fyrir að umrætt skattframtal sé „til sönnunar á tekjum rétthafa“. Endurrit

skattskýrslu eru sérstaklega merkt ef álagning hefur ekki farið fram. Ekki verður séð að hægt sé að sanna með fullnægjandi hætti að skilyrði um lágmarkstekjur hafi verið uppfyllt, líkt og reglugerðin gerir ráð fyrir, með öðrum hætti en að skila skattframtali sem ber stimpil skattstjóra um að álagningu sé lokið eins og áður hefur verið vikið að. Líkt og fram kemur í hinum kærða úrskurði er hér um að ræða undanþágu frá skattskyldu sem m.a. er bundin því skilyrði að ákveðin upphæð sé talin fram til skatts næsta heila tekjuár eftir að eftirgjöf er veitt. Þar af leiðandi þarf að liggja fyrir skýr sönnun þess efnis að umrætt skilyrði sé uppfyllt og verður ekki séð að það náist nema með skilum á staðfestri skattskýrslu þar sem álagning liggur fyrir. Allar undantekningar frá almennri toll- og skattskyldu eru háðar þröngri túlkun og ríkar kröfur gerðar til þess að skilyrðum þeirra sé ótvírætt fullnægt. Þetta telur kærandi óþarflega íþyngjandi og umfram það sem áskilið er í lögum og reglugerð því ef prófun skattframtals leiði síðar til þess að réttthafi hafi talið fram meiri tekjur en hann raunverulega hafi haft, eigi ríkissjóður eftir sem áður kröfu á hendur rétthafa, sem Tollstjóri síðan innheimti eftir hefðbundnum leiðum. Hér þykir rétt að ítreka þann áskilnað sem kemur fram í fyrrgreindri reglugerð þess efnis að staðfest endurrit af skattskýrslu er ætlað að sanna tekjur rétthafa og verður því ekki séð að verið sé að íþyngja kæranda um of með því að krefja hann um gögn sem gera það sem áskilið er í reglugerð. Þá er einnig ljóst að ef framkvæmdin væri með þeim hætti sem kærandi telur rétta, og Tollstjóri ætti enn kröfu á hendur rétthafa vegna þess að prófun skattframtals leiddi í ljós að réttthafi hafi talið fram meiri tekjur en hann raunverulega hafði, yrði trygging Tollstjóra fyrir greiðslu eftirgefina vörugjalda verulega skert. Við afléttingu á breytingarlás leigubifreiðarinnar getur réttthafi selt bifreiðina sem myndi þýða að andlag tryggingar Tollstjóra fyrir greiðslu vörugjaldanna, leigubifreiðin, væri komin úr höndum rétthafa og því ekki lengur til staðar sem sú trygging sem henni er ætlað að vera.

Þá segir í kæru að í reglugerð nr. 331/2000 um vörugjöld af ökutækjum sé krafist lágmarkstekna fyrir eitt almanaksár, og réttthafar hafi tvö ár til að mæta því skilyrði, og þeim beri að sýna fram á það að þremur árum liðnum, að þeir hafi mætt öllum skilyrðum til að njóta eftirgjafar. Hér virðist kærandi misskilja ofangreinda reglugerð eða vísa í reglugerðina fyrir breytingar þær sem gerðar voru á reglugerðinni með reglugerð nr. 416/2007, en þá var ákvæðum 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 meðal annars breytt þannig að réttthafi skuli sýna fram á lágmarkstekjur næsta heila almanaksár frá því að eftirgjöf er veitt og það að liðnum tveimur árum frá því að eftirgjöf var veitt. Áður hafði rétthafa verið skylt að sýna fram á lágmarkstekjur fyrir annað tveggja almanaksára frá eftirgjöf, að loknum þremur árum frá því hún var veitt. Það er þess vegna ljóst, líkt og að ofan greinir, að krafist er lágmarkstekna fyrir næsta heila almanaksár eftir að eftirgjöf er veitt og ber rétthafa að sýna fram á það að tveimur árum liðnum, sbr. 15. gr. reglugerðarinnar, en ekki að þremur árum liðnum

líkt og fram kemur í kæru. Réttthafi hefur ekki tvö ár til að mæta því skilyrði heldur er þess krafist að þeim sé mætt næsta heila almanaksár eftir að eftirgjöf er veitt.

Í kæru kemur einnig fram að kærandi telji einsýnt að framkvæmd Tollstjóra þjóni ekki tilgangi laga og reglugerðar og sé til þess fallin að takmarka mjög möguleika kæranda og starfsstéttar hans til endurnýjunar atvinnutækja. Tekur kærandi þannig dæmi um að leigubifreiðastjóri sem kaupir bifreið í september árið 2013 eigi, eftir framkvæmdinni, ekki kost á afléttingu breytingarláss af henni fyrr en í september árið 2015 án þess að mæta uppgreiðslu eftirgjafarinnar til viðbótar við kaupverð nýrrar bifreiðar. Kærandi telur hins vegar að samkvæmt eldri framkvæmd hafi leigubifreiðastjóri getað fengið breytingarlási aflétt í janúar árið 2015.

Í reglugerð 331/2000 er skýrt skilyrði fyrir eftirgjöf af vörugjaldi að „næstu tvö ár eftir nýskráningu bifreiðar“ séu skilyrði ákvæðisins uppfyllt. Að loknum tveimur árum frá eftirgjöf ber réttthafa svo að senda viðkomandi Tollstjóra staðfest endurrit af skattskýrslu næsta heila almanaksárs eftir að eftirgjöf er veitt, sbr. 3.tl. 2. mgr. reglugerðarinnar. Er því ljóst að ekki verður hægt að aflétta breytingarlás á bíl sem keyptur er í september 2013 í janúar 2015 enda tvö ár ekki liðin líkt og áskilnaður er um í reglugerð. Auk þess bæri réttthafa þá að skila skattframtali 2015 fyrir tekjuárið 2014, sem lægi fyrst fyrir að lokinni álagningu í ágúst 2015. Tekið skal fram að starfsmenn embættisins kalla fyrst eftir gögnum þegar tvö heil ár eru liðin frá framkvæmd lækkunar. Fyrir breytingu reglugerðar 331/2000 var breytingarlás settur til þriggja ára. Þá gat réttthafi uppfyllt skilyrði um lágmarkstekjur annað tveggja heilla almanaksára eftir að vörugjald var lækkað. Þannig gerði eldra ákvæðið ráð fyrir því að skilyrðin skyldu uppfyllt annað tveggja heilla almanaksára frá lækkun en ekki strax árið eftir eftirgjöf líkt og nú. Þ.a.l. var til staðar möguleiki til þess að taka breytingarlás af áður en þriggja ára tímabilinu lauk ef réttthafi bað um það og sýndi fram á það með staðfestu endurriti skattframtals að skilyrði hefðu verið uppfyllt. Það má því kannski segja að eldra ákvæðið hafi veitt meira svigrúm en núverandi ákvæði fremur en að framkvæmd Tollstjóra hafi verið önnur. Aflétting breytingarlássins gat þó aldrei verið fyrr en að loknum tveimur árum, þar sem skilyrði var að staðfest endurrit skattskýrslu lægi fyrir.

Að lokum gerir kærandi athugasemdir við það sem hann telur óvandaða stjórnsýsluhætti. Telur hann framangreinda stjórnsýsluframkvæmd nýja, þ.e. að áður hafi atvinnuleyfisbifreiðastjórar getað fengið aflétt breytingarlás með framvísun staðfests endurrits skattframtals, þó það hefði ekki verið villuprófað og álag reiknað. Tollstjóri hafnar því að önnur framkvæmd hafi verið viðhöfð, enda hafa skilyrði skv. lögum og reglugerð ávallt verið þau að staðfest endurrit skattframtals skuli liggja fyrir til staðfestingar á uppfyllingu skilyrðis um lágmarkstekjur. Þá skal það einnig tekið fram að staðfest endurrit skattframtals fæst þá aðeins ef álagningu er lokið, að öðru

leyti er framtalið sérstaklega merkt með þeirri athugasemd að álagning hafi ekki átt sér stað. Verklag Tollstjóra hefur ávallt verið í samræmi við þetta. Hafi hins vegar kærandi gögn sem sýna fram á annað óskar Tollstjóri eftir aðgangi að þeim gögnum svo hægt sé að taka afstöðu til þeirra enda gengur slík afgreiðsla í berhöggi við verklag embættisins.“

Að lokum vísar Tollstjóri til þess sem að ofan er rakið og að öðru leyti til hins kærða úrskurðar og krefst þess að hinn kærði úrskurður embættisins nr. 5/2013 verði staðfestur.

#### IV

Greinargerð Tollstjóra var send kæranda þann 5. sept. 2013. Í svari sem barst nefndinni þann 2. október gerir hann grein fyrir viðbrögðum sínum í fimm töluliðum. Í 1. töluliðnum kemur m.a. fram að kærandi geri ekki athugasemdir við þann hluta umsagnar Tollstjóra er lýtur að breytingarreglugerð nr. 416/2007. Hann áréttar á hinn bóginn að breytingar sem gerðar hafa verið á ákvæðum 15. gr. reglugerðar um vörugjöld af bifreiðum nr. 331/2000 varði ekki þann ágreining sem er á milli aðila, þ.e. hvort staðfest endurrit skattframtals, sem ekki hefur verið prófað af ríkisskattstjóra til álagningar, mæti skilyrðum ákvæða 15. gr.

Í 2. tölulið umsagnarinnar er gerð athugasemd við þann hluta umsagnar Tollstjóra er lýtur að dæmi sem kærandi setti fram til glöggvunar á fjárhagslegum áhrifum framkvæmdar Tollstjóra á rekstur leigubifreiðastjóra. Í ljósi breytinga á ákvæði reglugerðar sé ljóst að dæmið fellur um sjálf sig og engin ávinningur sé af umfjöllun um það. Hin fjárhagslegu áhrif eru engu að síður hin sömu og rakið verður hér í 3. tölulið umsagnarinnar. 3. til 5. töluliður umsagnarinnar hljóða svo orðrætt:

3. Ákvæði 15. gr. segir nú, eftir breytingar með reglugerð 416/2007 að rétthafi geti að loknum tveimur árum frá eftirgjöf sent skattskýrslu sína til sönnunar á tekjum næsta heila almanaksárs eftir að eftirgjöf var veitt. Skýr greinarmunur sé gerður á almanaksárum og árum í þessu ákvæði reglugerðarinnar. Í dæmaskyni megi nefna að leigubifreiðastjóri sem festir kaup á nýrri bifreið í febrúar 2013 þurfi að mæta skilyrðum um lágmarkstekjur fyrir almanaksárið 2014. Hann fengi hins vegar ekki aflétt breytingarlás fyrr en seint í ágúst 2015, ef framkvæmd Tollstjóra sé lögð til grundvallar. Að öðrum kosti fengi hann breytingarlás aflétt strax í febrúar 2014. Ekki verður ráðið að framkvæmd Tollstjóra sé í samræmi við skilyrði ákvæðisins skv. orðanna hljóðan, heldur sé hún þrengri og íþyngjandi mjög.

4. Kærandi gerir athugasemdir við að sjónarmið og forsendur sem Tollstjóri byggir á í umsögn sinni og varðar störf hans sem innheimtumaður ríkissjóðs verði lögð til grundvallar afgreiðslu þessarar kæru. Slíkt væri valdþurrð. Um störf Tollstjóra sem innheimtumanns ríkissjóðs gilda önnur lög en gilda um afgreiðslu erindis kæranda, og verða forsendur og sjónarmið ekki flutt á milli lagabálka, eins og Tollstjóri ætlar.



5. Kærandi áréttar, í framhaldi af því sem segir í 4. athugasemd, að breytingarlás á bifreið er ekki veðréttindi eða óbein eignarréttindi Tollstjóra eða ríkissjóðs. Breytingarlás kynni að auðvelda Tollstjóra innheimtu kröfu sem síðar kynni til að stofna. Engin krafa er fram komin sem Tollstjóra er nauðsynlegt að tryggja, einungis getgátur að slík krafa kunni að stofnast á síðari tíma, eftir álagningu ríkisskattstjóra, sem Tollstjóri síðan innheimtir. Teljast þessi rök Tollstjóra ómálefnanleg málsástæða við afgreiðslu á erindi kæranda.“

Þá áréttar kærandi meginreglu íslenskrar stjórnarsýslu sem lýtur að meðalhófi í beytingu og framkvæmd opinbers valds, sbr. 12. gr. stjórnarsýslulaga og lýkur síðan umsögn sinni með svofelldum hætti:

„Rakin hafa verið sjónarmið um íþyngjandi áhrif framkvæmdar tollstjóra á erindi kæranda og annarra í hans stöðu. Þau lúta að möguleikum leigubifreiðastjóra á því að endurnýja atvinnutæki sín þannig að svari þörfum í rekstri hvers bifreiðastjóra. Sú framkvæmd sem Tollstjóri hefur tileinkað er ekki lögbundin, heldur hefur Tollstjóri sjálfur túlkað ákvæði laga og reglugerða þrengra en bókstafur þeirra býður. Tollstjóri viðurkennir það í umsögn sinni. Það hefur hann gert án tillits til fjárhagslegra áhrifa á rekstur leigubifreiðastjóra og ætlar kærandi að með því hafi Tollstjóri m.a. brotið gegn ákvæðum 12. gr. stjórnarsýslulaga.“

## V

Svo sem að framan hefur verið rakið snýst ágreiningur í máli þessu fyrst og fremst um gildi staðfests endurrits af skattframtali, sem kærandi lagði fram á grundvelli 3. tölul. 15. gr. reglugerðar um vörugjald af ökutækjum nr. 331/2000. Niðurstaðan í hinum kærða úrskurði byggir fyrst og fremst á því að staðfest endurrit skattframtals kæranda fyrir tekjuárið 2012, sem kærandi framvísaði hinn 22. mars 2013, hafi borið stimpil skattstjóra um að prófun álagningar hefði ekki farið fram. Að mati Tollstjóra teldist það ekki fullnægjandi sönnun þess að kærandi hafi uppfyllt skilyrði um lágmarkstekjur í samræmi við ákvæði 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 þar sem álagning tekjuskatts vegna umrædds tekjuárs hafi ekki legið fyrir þegar endurritið var staðfest. Með vísan til þessa, viðurkenndra túlkunarreglna á undanþáguákvæðum skattalaga og rótgróinnar stjórnarsýsluframkvæmdar féllst Tollstjóri ekki á að kærandi hafi uppfyllt ofangreind skilyrði 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar 331/2000 og staðfesti því fyrri ákvörðun sína um að kærandi skyldi greiða eftirgefið vörugjald af leigubifreið með fastanúmer XXXXXXXXXX

Svo sem mælt er fyrir um í áðurnefndum 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar 331/2000 skal réttthafi skv. greininni hafa að lágmarki kr. 1.164.000 í reiknað endurgjald af leigubifreiðaakstri annað af næstu tveimur almanaksárum eftir að lækun er veitt. Grundvallarákvæðið um reiknað endurgjald og sköttunarheimild þess til tekjuskatts er að finna í 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt, sbr. 21. gr. laga nr. 4/1995, um tekjustofna sveitarfélaga að því er varðar útsvar. Í tilvitnaðri grein

tekjuskattslaganna segir að vinni maður við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi skal hann telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Þá er í 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með áorðnum breytingum, fjallað um ákvörðun og meðferð reiknaðs endurgjalds í staðgreiðslu samkvæmt þeim lögum, sbr. 2. tölul. 4. gr. og 2. tölul. 5. gr. laganna.

Í 58. gr. laga nr. 90/2003 eru m.a. ákvæði um heimildir skattstjóra til að breyta tilfærðu reiknuðu endurgjaldi af hendi skattaðila, hvernig hann stendur að slíkum ákvörðunum, viðmiðanir og skorður, sem þessu ákvörðunarvaldi eru settar o.fl. Í máli þessu hafa hvorki verið lögð fram gögn eða því haldið fram að upplýsingar kæranda skv. endurriti af framtali hans hafi verið vefngdar. Ekkert þykir benda til annars en að kærandi hafi fylgt ofangreindum reglum laga um tekjuskatt og laga um staðgreiðslu opinberra gjalda án athugasemda eða leiðréttinga af hálfu skattyfirvalda. Þá verður af gögnum málsins ekki annað ráðið en að kærandi hafi skilað framtali að viðlögðum drengskap, sbr. 90. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003 á tilsettum tíma. Í 95. er fjallað um álagningu en þar segir að „þegar framtalsfrestur er liðinn skal ríkisskattstjóri leggja tekjuskatt á skattaðila samkvæmt framtali hans“.

Eins og áður er komið fram er í margnefndum 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. mælt fyrir um að leggja skuli fram staðfest endurrit skattskýrslu til sönnunar tekjum. Í ákvæðinu er hins vegar ekki sérstakur áskilnaður um að álagningu skuli lokið. Með hliðsjón af því sem að ofan er rakið lítur Ríkistollanefnd svo á að vilji stjórnvöld gera það að skilyrði fyrir ívilnun skv. 15. gr. reglugerðarinnar að rétt hafi ekki aðeins skilað skattframtali með lögformlegum hætti heldur að álagningu tekjuskatts á hann vegna næstliðins árs sé lokið, þurfi sá áskilnaður að koma fram í reglugerðinni eða öðrum sambærilegum stjórnvaldsfyrirmælum með skýrum og ótvíræðum hætti. Þar sem slíkan áskilnaður er hvorki að finna í nefndri reglugerð né í öðrum lagaheimildum eða stjórnvaldsfyrirmælum verður að fallast á það með kæranda að hann hafi eins og á stóð uppfyllt skilyrði 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. og því hafi borið að aflétta breytingarlás á leigubifreið hans með fastanúmerinu [REDACTED]. Af þessum sökum ber því að fella úrskurð Tollstjóra nr. 5/2013 úr gildi.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan

#### ÚRSKURÐ

Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 er hinn kærði úrskurður Tollstjórans í Reykjavík nr. 5/2013 felldur úr gildi. Aflétta ber breytingarlás af leigubifreið með fastanúmerinu [REDACTED] þar sem skilyrði 15. gr. reglugerðar 331/2000 um framvísun staðfests endurrits af skattframtali kæranda voru uppfyllt.