

## Úrskurður nr. 5 /2013.

**Kærður er úrskurður Tollstjóra nr. 6/2013 um höfnun á beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem sagðar eru notaðar til flugreksturs.**

Með bréfi til Ríkistollanefndar, dags. 5. september 2013, kærir L. úrskurð Tollstjóra nr. 6/2013. Í hinum kærða úrskurði nr. 6/2013 dags. 12. júlí 2013, hafnar Tollstjóri beiðni L. um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugrekstrar. Upphaf málsins er að með beiðni dags. 20. nóvember 2012, óskar L. eftir endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum til flugrekstrar, sbr. eyðublað 27. Með bréfi dags. 8. apríl 2013, hafnar Tollstjóri beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugreksturs. Með bréfi dags. 3. júní 2013 kærir LOGOS lögfræðipjónusta f.h. L. skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 höfnun Tollstjóra á beiðni L. um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugreksturs. Með úrskurði Tollstjóra nr. 6/2013 dags. 12. júlí 2013 staðfestir Tollstjóri fyrri ákvörðun.

Í bréfi til Ríkistollanefndar telur kærandi að höfnun Tollstjóra sé óréttmæt og krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts af umræddum vörum. Ennfremur er gerð krafa um greiðslu málskostnaðar.

Í úrskurði Tollstjóra er fyrst rakinn aðdragandi málsins og samskipti Tollstjóra og kæranda. Úrskurður Tollstjóra er svohljóðandi:

“Með bréfi, dags. 3. júní 2013 sem mótttekið var þann 5. júní sl., hefur lögmannsstofa LOGOS, f.h. L., kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 ákvörðun Tollstjóra, dags. 8. apríl 2013, um höfnun á beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugreksturs.

Kærandi telur að höfnun Tollstjóra sé óréttmæt og krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts af umræddum vörum.

## **II. Málsmeðferð**

Með bréfi dags. 20. nóvember 2012 óskaði kærandi eftir endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum til flugrekstrar. Þann 10. janúar 2013 óskaði embætti Tollstjóra eftir að kærandi skilaði inn útfylltu eyðublaði, E-27, sem er tilkynning um niðurfellingu aðflutningsgjalda af aðföngum til atvinnustarfsemi, ásamt flugrekstrarleyfi. Í kjölfarið þyrfti að leggja fram afgreiðslu II fyrir þær sendingar sem tóku til beiðinnar um endurgreiðslu virðisaukaskatts.

Embætti Tollstjóra bárust umbeðin gögn og í kjölfarið var með bréfi dags. 8. apríl 2013 ofangreindri beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugrekstrar hafnað á þeim grundvelli að kærandi teldist ekki vera í atvinnurekstri.

Kæra vegna ofangreindrar ákvörðunar Tollstjóra barst embættinu þann 5. júní 2013 með bréfi dags. 3. júní sama ár. Með tölvupósti dags. 9. júlí sl. var kærandi látinn vita af tögum á uppkvaðningu úrskurðar.

### III. Meginröksemdir kæranda

Í 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 er kveðið á um að fella skuli niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2. – 12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að uppfylltum þeim skilyrðum sem þar eru tilgreind. Kærandi telur það einsýnt að þær vörur sem hann hefur flutt inn frá því að ofangreind breyting á 36. gr. laga um virðisaukaskatt tók gildi þann 19. júní 2012, falli undir 2. mgr. ákvæðisins, sbr. 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, sbr. 43 og 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008.

Kærandi byggir í fyrsta lagi á því að hann stundi atvinnustarfsemi skv. reglugerð nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi og þar af leiðandi séu engin efni til að hafna beiðni hans um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem ætlaðar eru til nota við flugrekstur. Í öðru lagi byggir kærandi á því að hvorki í virðisaukaskattslögum né tollalögum sé kveðið á um að skilyrði fyrir endurgreiðslu sé að viðkomandi aðili sé í atvinnustarfsemi. Ráðherra sé því ekki heimilt að takmarka réttindi aðila með þessum hætti í reglugerð og þar af leiðandi geti Tollstjóri ekki byggt á umræddu skilyrði við mat á beiðni um endurgreiðslu.

Kærandi tekur fram að ákvæði 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga vísi um endurgreiðslu virðisaukaskatts í 1. mgr. 7. gr. tollalaga, nánar tiltekið töluliði 2 – 12 og þau skilyrði sem þar séu tilgreind. Í 9. tl. ákvæðisins segi að tollur skuli lækka, falla niður eða endurgreiðast af vélum, tækjum, rafmagnsvörum og öðrum fylgihlutum sem ætlaðir eru til nota í flugvélum og skipum. Sama gildi um hluti sem ætlaðir eru til viðgerða eða annarrar aðvinnslu flugvéla og skipa. Þarna séu engin skilyrði tilgreind og nægi að hlutir séu notaðir í flugvélar og skip en endurgreiðslan sé ekki háð því að viðkomandi hlutir séu notaðir í tiltekinni atvinnustarfsemi.

Kærandi telur að ákvæði 43. og 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008 feli í sér íþyngjandi viðbótarskilyrði fyrir endurgreiðslu sem ekki sé kveðið á um í lögum. Þá telur kærandi með öllu óljóst hvað sé átt við í reglugerðinni með hugtökunum „atvinnurekstur“ og „atvinnustarfsemi“. Kærandi kveður að allan vafa um túlkun slíkra íþyngjandi skattaákvæða beri að túlka gjaldanda í hag. Tilvísun reglugerðarinnar til atvinnureksturs þjóni því markmiði að aðgreina frá notkun til einkaparfa. Aðföng þau sem kærandi krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts af, séu eðli máls samkvæmt ekki notuð til einkaparfa, enda ætluð til nota í flugvélum kæranda. Flugdeild kæranda hafi það meginhlutverk að sinna þeim verkefnum sem getið sé um í lögum um kæranda. Sé þar óumdeilanlega um opinberan atvinnurekstur að ræða.

Kærandi bendir einnig á að opinberar stofnanir og fyrirtæki geti stundað atvinnurekstur, þó reksturinn sé ekki alltaf tekjuskattskyldur eða virðisaukaskattskyldur, t.d. vegna skilyrða virðisaukaskattslaga um hagnaðartilgang, lágmarksveltu eða samkeppni opinbers aðila við atvinnurekstur á tilteknu markaðssvæði. Kærandi bendir á í þessu sambandi öflun umtalsverðra tekna með útleigu flugvéla og sölu á þjónustu því tengdu. Frontex, landamæraeftirlitsstofnun Evrópusambandsins, hafi til að mynda leigt flugvél kæranda TF-SIF undanfarin misseri. Kærandi hafi einnig á árinu 2010 tekið að sér verkefni um hreinsunarstarf í Mexíkóflóa. Um hafi verið að ræða 6 vikna leiguverkefni þar sem leigð var þjónusta og flugvél kæranda. Töluverður hagnaður hafi hlotist af þessu verkefni. Telur kærandi að framangreind viðskipti sýni fram á að um atvinnustarfsemi sé að ræða. Þá telur kærandi að flugrekstrarleyfi, dags. 28. desember 2012, taki af allan vafa þar sem leyfið sé veitt af Flugmálastjórn Íslands til flugreksturs í atvinnuskyni.

Kærandi tekur fram að sú ívilnun sem kveðið sé á um í 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga sé beint að aðilum sem ekki eru virðisaukaskattskyldir, enda njóta slíkir aðilar ekki frádráttar innskatts frá útskatti við uppgjör virðisaukaskatts. Það færi því gegn tilgangi ákvæðisins að kveða svo á um að aðilar þurfi að vera í virðisaukaskattskyldum atvinnurekstri til að njóta ívilnunar. Í 63. gr. reglugerðar nr. 630/2008 sé kveðið á um að skattskyldir aðilar skv. virðisaukaskattslögum njóti ekki endurgreiðslunnar, heldur skuli innskattur af innfluttri vöru dreginn frá útskatti við uppgjör virðisaukaskatts. Öðrum aðilum skuli aftur á móti endurgreiða þann virðisaukaskatt sem þeir hafi greitt vegna innflutnings viðkomandi vara. Með vísan í framangreint telur kærandi að umrædd ákvæði reglugerðarinnar verði ekki túlkað á annan veg en svo að kærandi falli þar undir. Önnur túlkun færi gegn markmiðum 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga.

Verði ekki fallist á að kærandi fari með atvinnustarfsemi og uppfylli þar með ákvæði reglugerðar nr. 630/2008, byggir kærandi á því að ákvæði 43. – 44. gr. reglugerðarinnar skorti lagastoð. Kærandi tekur fram að í 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga séu skilyrðin fyrir endurgreiðslu ekki ströng, eingöngu sé kveðið á um að viðkomandi vörur/aðföng þurfi að vera ætluð til nota í flugvélum eða skipum. Í lokamálsgrein 7. gr. sé síðan kveðið á um að ráðherra geti með reglugerð kveðið nánar á um skilyrði til niðurfellingar, lækkunar eða endurgreiðslu tolls skv. ákvæðinu. Kærandi telur að framangreind heimild ráðherra sé það almennt orðuð að ráðherra geti ekki efnislega takmarkað rétt aðila til niðurfellingar, lækkunar eða endurgreiðslu. Þá þurfi að koma skýrt fram í lögum ef heimild á að vera til að takmarka réttindi með þessum hætti í reglugerð.

Kærandi tekur fram að í 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar sé sérstaklega kveðið á um að skattamálum skuli skipað með lögum og ekki megi fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli skatt, breyta honum eða afnema hann. Kærandi telur að sé í lagaákvæði kveðið á um heimild ráðherra til nánari útfærslu um skattaleg efni í reglugerð, megi útfærslan ekki miðast við önnur sjónarmið en ráða má af reglugerðarheimildinni, annars sé um brot gegn ofangreindum stjórnarskrárákvæðum að ræða.

Kærandi gerir kröfu um að Tollstjóri fallist á beiðni hans frá 20. nóvember 2012 um endurgreiðslu virðisaukaskatts.

#### IV. Niðurstöður

Almenn tollskylda hvílir á hverjum þeim sem flytur inn vöru til landsins til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota eða verður ábyrgur fyrir greiðslu tolla, sbr. 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Virðisaukaskattur er lagður á við innflutning í samræmi við ákvæði 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Meginreglan er því sú að greiða skuli aðflutningsgjöld af öllum vörum sem fluttar eru til landsins. Allar undantekningar frá almennti toll- og skattskyldu ber að túlka þröngt og verða því ríkar kröfur gerðar um að skilyrðum þeirra sé fullnægt.

Í 2. mgr. 36. gr. laga um virðisaukaskatt kemur fram að fella skuli niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2. – 12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, að uppfylltum þeim skilyrðum sem þar eru tilgreind. Í 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga kemur fram að tollur skuli lækka, falla niður eða endurgreiðast af vélum, tækjum, rafmagnsvörum og öðrum fylgihlutum sem ætlaðir eru til nota í flugvélum og skipum. Sama gildir um hluti sem ætlaðir eru til viðgerða eða annarrar aðvinnslu flugvéla og skipa. Í 2. mgr. 7. gr. tollalaga er ráðherra veitt heimild til að setja með reglugerð nánari skilyrði fyrir niðurfellingu, lækkun eða endurgreiðslu tolls.

Með þeim breytingum sem fólust í 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga er ljóst að löggjafinn vildi samræma endurgreiðslu virðisaukaskatts og endurgreiðslu tolla í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2.-12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga. Með hliðsjón af því og 37. gr. virðisaukaskattslaga telur embætti Tollstjóra ljóst að líta beri til reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi, sem sett er á grundvelli reglugerðarheimildarinnar í 2. mgr. 7. gr. tollalaga.

Í X. kafla reglugerðar nr. 630/2008 er fjallað um undanþágur frá greiðslu tolla og vörugjalda af aðföngum til ýmisar atvinnustarfsemi. Skilyrði fyrir endurgreiðslu skv. 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga eru nánar útfærð í 43. og 44. gr. reglugerðarinnar. Almenn skilyrði fyrir undanþágunni eru sett í 44. gr. reglugerðarinnar. Meðal skilyrða sem þar er kveðið á um er að aðföng séu ætluð aðilum sem stunda atvinnurekstur sem veitir rétt til undanþágu samkvæmt X. kafla reglugerðarinnar.

Ekki er að finna frekari skýringu á hugtakinu atvinnurekstur eða atvinnustarfsemi í reglugerð nr. 630/2008 eða hvernig beri að skilja það í þessu samhengi. Kærandi tekur fram í kæru sinni að við túlkun á hugtakinu beri að skýra allan vafa gjaldanda í hag. Embætti Tollstjóra bendir hins vegar á að um undanþágu frá greiðslu lögboðinna gjalda er að ræða og eins og áður hefur komið fram eru slíkar undanþágur ávallt skýrðar þröngt.

Í úrskurði yfirkattanefndar nr. 94/1998 segir að við ákvörðun þess hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi sé að ræða hafi í úrskurðarframkvæmd einkum verið horft til þess hvort um sjálfstæða starfsemi sé að ræða sem rekin sé reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgagni að skila hagnaði. Við mat á því hvort að kærandi hafi með höndum atvinnustarfsemi í ofangreindum skilningi lítur embætti Tollstjóra fyrst og fremst til þess hvort starfsemin sé í eðli sínu í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði, enda verður talið að kærandi uppfylli önnur skilyrði sem felast í skilgreiningu hugtaksins. Hlutverk kæranda er að sinna öryggisgæslu og björgun á hafi úti, fara með löggæslu á hafinu og gegna öðrum verkefnum samkvæmt ákvæðum laga um kæranda, ákvæðum reglugerða á grundvelli þeirra og öðrum

lögbundnum fyrirmælum, sbr. 1. gr. laganna. Nánar er kveðið á um hlutverk kæranda í III. kafla laganna. Má þar nefna björgun og aðstoð við sæfarendur og loftför, sprengjueyðingu, innflutning og vörslu sprengiefna og skotvopna, sjómælingar, fjareftirlit með fiskiskipum og móttöku og miðlun upplýsinga, sbr. 13. – 19. gr. laganna. Af þessu má sjá að kærandi sinnir ýmsum störfum í þágu almannaheilla sem eru í eðli sínu ekki til þess fallin að skila hagnaði.

Opinberri stofnun sem selur vöru eða þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki ber að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð, sbr. 3. gr. laga um virðisaukaskatt. Kærandi hefur lagt fram gögn sem sýna fram á tekjur af útleigu flugvélar í hans eigu. Einnig vísar kærandi til verkefnis sem hann vann árið 2010 yfir sex vikna tímabil sem hafi skilað af sér töluverðum tekjum. Af kærinni verður ráðið að kærandi telji tekjur af þessari starfsemi vera undir þeirri lágmarksveltu sem virðisaukaskattslögin gera ráð fyrir. Það að kærandi telji sér ekki skylt að skrá sig á virðisaukaskattskrá vegna þessara verkefna gefur vísbendingu um að verkefni séu tilfallandi og umsvifin lítil. Embætti Tollstjóra telur að óreglulegar tekjur sem kæranda hlotnast af einstökum verkum sýni ekki fram á að kærandi reki starfsemi í þeim tilgangi að hagnast, sérstaklega þegar tekið er tillit til hins lögbundna hlutverks kæranda. Að auki má benda á að kærandi hefur ekki haldið því fram að sú vara sem um ræðir sé ætluð í þau verkefni sem kærandi telur að uppfylli skilyrði atvinnurekstrar.

Hvað varðar þá röksemd kæranda að það færi gegn tilgangi ákvæðis 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga að kveða svo á um að viðkomandi aðilar þurfi að vera í virðisaukaskattskyldum atvinnurekstri til að njóta ívilnunar tekur Tollstjóri fram að krafa reglugerðarinnar er ekki um að atvinnureksturinn sé virðisaukaskattskyldur heldur aðeins að um atvinnurekstur sé að ræða. Eins og kærandi bendir sjálfur á getur atvinnurekstur í ákveðnum tilvikum verið fyrir hendi þó hann sé ekki virðisaukaskattskyldur, sbr. 3. mgr. 2. gr. virðisaukaskattslaga sem tekur til starfsemi sem undanþegin er greiðslu virðisaukaskatts. Embætti Tollstjóra fellst hins vegar ekki á að kærandi stundi atvinnurekstur.

Orðalag flugrekstrarleyfis kveður á um að kæranda sé veitt leyfi til flugreksturs vegna flutningaflugs, lög- og tollgæslu, leitar og björgunar, slökkvistarfs og landhelgisgæslu með loftförum í atvinnuskyni. Embætti Tollstjóra fellst ekki á að framangreint sýni fram á að kærandi fari með atvinnurekstur. Sjónarmið flugmálayfirvalda um það hverjir teljist leyfisskyldir skv. 80. gr. loftferðalaga nr. 30/1998 vega ekki þungt í þessu máli. Þar sem um kröfu um endurgreiðslu virðisaukaskatts er að ræða er eðlilegt að líta fyrst og fremst til skilgreiningar skattaréttar á hugtakinu atvinnurekstur, sem m.a. kemur fram í áðurnefndum úrskurði yfirskattanefndar. Orðalag flugrekstrarleyfis breytir því ekki áðurnefndu mati Tollstjóra um að kærandi stundi ekki atvinnurekstur og uppfylli því ekki skilyrði 43. og 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi.

Kærandi byggir á því í kæru sinni að embætti Tollstjóra sé óheimilt að beita ofangreindum reglugerðarákvæðum þar sem lagastoð skorti. Embætti Tollstjóra telur, með vísan til skýrs orðalags 2. mgr. 7. gr. tollalaga, að skilyrðið um atvinnustarfsemi rúmist innan þeirrar heimildar sem sett er í 2. mgr. 7. gr. tollalaga enda er ráðherra þar heimilað að kveða nánar á um skilyrði til niðurfellingar, lækkunar eða endurgreiðslu tolla.

Þá hafnar embætti Tollstjóra því að seinni málsliður reglugerðarheimildar í 2. mgr. 7. gr. tollalaga þrengi þá heimild sem veitt er í fyrri málsliðnum. Í seinni málslið 2. mgr. 7. gr. kemur fram að ráðherra geti gert það að skilyrði lækkunar eða niðurfellingar að lögð sé fram fullnægjandi trygging. Ráðherra er veitt heimild til að setja nánari skilyrði fyrir niðurfellingu, lækkun eða endurgreiðslu tolls skv. 1. ml. 2. mgr. 7. gr. tollalaga. Heimildin í síðari málslið ákvæðisins þrengir ekki þessa heimild ráðherra á nokkurn hátt heldur er aðeins til frekari áréttingar.

Að lokum bendir embætti Tollstjóra á að skv. 60. gr. stjórnarskrárinnar skera dómendur úr í öllum ágreiningi um embættistakmörk yfirvalda. Kærandi heldur því fram að ráðherra hafi farið út fyrir embættistakmörk sín með því að setja reglugerðarákvæði sem hafi ekki lagastoð. Sem stjórnvald er Tollstjóri bundinn af settum lögum og reglugerðum og er ekki til þess bær aðili að skera úr um lagastoð reglugerða.

### ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun Tollstjóra um höfnun beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum til flugrekstrar, er staðfest. “

Með kæru til Ríkistollanefndar dags. 5. september 2013 kærði kærandi úrskurð tollstjóra eins og áður sagði. Í kærinni segir orðrétt:

“Efni: Kæra L., samkvæmt 1. mgr. 118 gr. tollalaga nr. 88/2005 vegna úrskurðar Tollstjóra nr. 6/2013 um staðfestingu ákvörðunar Tollstjóra um höfnun á beiðni Landhelgisgæslunnar um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugreksturs.

Inngangur

Til LOGOS lögmannsþjónustu hefur leitað L., vegna úrskurðar Tollstjóra nr. 6/2013, dags. 12. júlí 2013 (hér eftir „hinn kærði úrskurður“) (fylgiskjal 4) þar sem staðfest er ákvörðun Tollstjóra, dags. 8. apríl sama ár, um að hafna beiðni hennar, dags. 20. nóvember 2012 (fylgiskjal 1), um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum til flugrekstrar. Umbjóðandi okkar telur þá höfnun Tollstjóra ranga og krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum þeim sem vísað var til í framangreindri beiðni og eyðublaði E27 (fylgiskjal 2).

Málavextir

Með beiðni, dags. 20. nóvember 2012, óskaði umbjóðandi okkar eftir endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum til flugrekstrar. Sú beiðni grundvallaðist á 2. mgr. 36. gr. laga nr.

50/1988 um virðisaukaskatt („virðisaukaskattslög“), eins og henni hafði verið breytt með 3. gr. laga nr. 69/2012. Í ákvæðinu kemur fram að fella skuli niður, lækka, eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2. – 12. tölul. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 88/2005 („tollalög“), með síðari breytingum, að uppfylltum þeim skilyrðum sem þar eru tilgreind. Í 9. tölul. 1. mgr. 7. gr. tollalaga kemur fram að tollur skuli lækka, falla niður eða endurgreiðast í ákveðnum tilvikum tengdum flugrekstri. Í ljósi framangreindra ákvæða taldi umbjóðandi okkar að hann ætti rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts af þeim vörum sínum sem féllu undir flugrekstur og sendi því framangreinda beiðni til Tollstjóra, ásamt eyðublaði E27 sem varðar niðurfellingu aðflutningsgjalda af aðföngum til atvinnustarfsemi.

Með bréfi dags. 8. apríl 2013 hafnaði Tollstjóri beiðni umbjóðanda okkar um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem notaðar eru til flugreksturs. Í bréfinu vísaði Tollstjóri til ákvæða reglugerðar nr. 630/2008, um ýmis tollfríðindi („tollareglugerðin“), um að undanþágan taki til atvinnustarfsemi til flugrekstrar og féllst ekki á að umbjóðandi okkar væri í atvinnustarfsemi í skilningi „skattalaga“. Þar af leiðandi væri ekki heimild samkvæmt tollalögum eða tollareglugerð til að fallast á beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts.

Umbjóðandi okkar kærði framangreinda ákvörðun Tollstjóra (fylgiskjal 3), en með hinum kærða úrskurði, staðfesti Tollstjóri ákvörðunina um að hafna beiðni umbjóðanda okkar um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Niðurstaða Tollstjóra virðist byggja á því að umbjóðandi okkar stundi ekki atvinnurekstur í skilningi virðisaukaskattslaga, þó hann þurfi ekki að vera virðisaukaskattsskyldur. Umbjóðandi okkar telur öll rök standa til þess að honum verði veitt umrædd endurgreiðsla og er honum því nauðsynlegt að kæra úrskurð Tollstjóra.

Málsástæður og lagarök

Umbjóðandi okkar getur ekki fallist á röksemdir og niðurstöðu Tollstjóra í hinum kærða úrskurði.

Í *fyrsta lagi* byggir umbjóðandi okkar á því að burtséð frá lagaskilyrðum, gangi rök Tollstjóra ekki upp. Ekki er hægt að neita umbjóðanda okkar um endurgreiðslu á virðisaukaskatti, þar sem hann uppfyllir ekki skilyrði þeirra laga um virðisaukaskattsskyldan atvinnurekstur, en viðurkenna á sama tíma að það sé ekki skilyrði tollalaga að atvinnureksturinn sé virðisaukaskattsskyldur og því fari túlkunin ekki gegn tilgangi 36. gr. virðisaukaskattslaga.

Í *öðru lagi* byggir umbjóðandi okkar á því að hvorki virðisaukaskattslög né tollalög kveði á um að skilyrði fyrir endurgreiðslu sé að viðkomandi aðili sé í atvinnustarfsemi. Fordæmi Hæstaréttar sýna að skattyfirvöld geta eingöngu lagt á eða afnumið skatta með heimild í lögum eins og kveðið er á um í stjórnarskrá lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 („stjórnarskrá“). Tollstjóri getur því ekki byggt ákvörðun sína á reglugerð sem samkvæmt venjulegri orðtúlkun á ekki við um þá endurgreiðslu sem virðisaukaskattslög kveða á um og fer auk þess gegn tilgangi laganna.

Í þriðja lagi er ráðherra ekki heimilt að takmarka réttindi aðila með því að setja íþyngjandi efnisskilyrði í reglugerð og þar af leiðandi getur Tollstjóri ekki byggt á umræddu skilyrði um atvinnurekstur við mat á beiðni umbjóðanda okkar. Það leiðir af ákvæðum stjórnarskrár og réttthæð réttarheimilda.

Í fjórða lagi byggir umbjóðandi okkar á því að hann stundi atvinnustarfsemi samkvæmt reglugerðinni, ef ríkistollanefnd telur hana eiga við, og þar af leiðandi séu engin efni til að hafna beiðni hans. Tollstjóri getur ekki túlkað óskilgreint hugtak reglugerðarinnar svo þröngt, enda er það ekki í samræmi við tilgang annarra endurgreiðsluákvæða 36. gr. virðisaukaskattslaga. Samkvæmt reglugerðinni er verið að greina atvinnurekstur í viðtækum skilningi frá einkanotum.

### *III.1 Rök Tollstjóra eru ófullnægjandi*

Túlkun Tollstjóra, um að endurgreiðsla samkvæmt 36. virðisaukaskattslaga geti eingöngu farið til þeirra sem stunda atvinnurekstur í skilningi virðisaukaskattslaga, án þess að það sé skilyrði að viðkomandi verði þá virðisaukaskattsskyldur, er ófullnægjandi.

Í úrskurði sínum segir Tollstjóri:

„Við mat á því hvort kærandi hafi með höndum atvinnustarfsemi í ofangreindum skilningi lítur embætti Tollstjóra fyrst og fremst til þess hvort starfsemin sé í eðli sínu í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði, enda verður talið að L. uppfylli önnur skilyrði sem felast í skilgreiningu hugtaksins“.

Síðan kemst Tollstjóri að þeirri niðurstöðu að heildarstarfsemi umbjóðanda okkar sé ekki til þess fallinn að skila hagnaði og því geti starfsemin ekki uppfyllt skilyrði tollareglugerðar um atvinnurekstur.

Tollstjóri telur að mótbára umbjóðanda okkar sé ekki á rökum reist þegar því er haldið fram að það fari gegn tilgangi 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga að kveða svo á að viðkomandi aðilar þurfi að vera í virðisaukaskattsskyldum rekstri til að njóta ívilnunar, þar sem:

„...að krafa reglugerðarinnar er ekki um að atvinnureksturinn sé virðisaukaskattsskyldur heldur aðeins að um atvinnurekstur sé að ræða“.

Það er augljóst að þessi rökstuðningur gengur ekki upp (en fullyrðingin er hárrétt; reglugerðin kveður eingöngu á um atvinnurekstur án frekari tilvísana). Í aðra röndina telur Tollstjóri að aðila beri að uppfylla skilgreiningu virðisaukaskattslaga um hagnaðartilgang, sem leiðir þá jafnan til þess að viðkomandi er skráningarskyldur virðisaukaskattsskyldur aðili skv. 5. gr. virðisaukaskattslaga, en í hina röndina er viðurkennt að tollareglugerðin er ekki að gera kröfu um að viðkomandi sé virðisaukaskattsskyldur. Tekið skal fram að atvinnurekstrarhugtak virðisaukaskattslaga er víðtækara þegar rætt er um skráningarskyldu opinberra aðila. Þar dugar skv. 4. tölul. 1. mgr. að hinn opinberi aðili sé í samkeppni við atvinnufyrirtæki þó ekki sé hagnaður af samkeppnisrekstrinum.

Þessi rökstuðningur Tollstjóra þýðir að umsækjandi um endurgreiðslu þarf að uppfylla skilyrði virðisaukaskattslaga um að vera í atvinnurekstri, en á sama tíma þarf hann ekki að vera virðisaukaskattsskyldur aðili og því telur Tollstjóri að ekki þurfi að hafa áhyggjur af því að túlkun Tollstjóra á ákvæði 36. gr. virðisaukaskattslaga fari gegn tilgangi þess. Tollstjóri horfir framhjá því að skilyrði fyrir skráningu á virðisaukaskattsskrá eru nokkur og kröfur 1. tölul. 3. gr. um atvinnurekstur, sbr. ákvæði 5. gr. um lágmarksveltu, eru bara hluti af þeim skilyrðum sem þarf að uppfylla. Ekki er útskýrt af hverju umsækjandi þarf nákvæmlega að uppfylla skilyrði um atvinnurekstur og hagnaðartilgang virðisaukaskattslaga.

Það eru örfáir aðilar sem flokkast undir það að stunda atvinnurekstur samkvæmt skilgreiningu virðisaukaskattslaga, en eru samt ekki virðisaukaskattsskyldir. Þetta getur helst átt við um þá sem ná ekki lágmarksveltu, s.s. handverksfólk í frístundum, eða þá sem eru í opinberum rekstri en ekki í samkeppni við önnur atvinnufyrirtæki á skilgreindu markaðssvæði. Í flugrekstri er það væntanlega bara umbjóðandi okkar sem gæti flokkast undir þessa afmörkun Tollstjóra.

Miðað við framangreinda afstöðu Tollstjóra er fróðlegt að fá upplýsingar frá embættinu um hve margir hafa fengið þessa endurgreiðslu og hvaða atvinnu þeir stunda. Hér með er skorað á Tollstjóra að veita ríkistollanefnd þær upplýsingar.

Vissulega stundar umbjóðandi okkar atvinnurekstur, eins og rakið er í kæru til Tollstjóra, en hann er ekki virðisaukaskattsskyldur, fyrst og fremst af því að atvinnurekstur hans er ekki í samkeppni við atvinnufyrirtæki hér á landi, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga. Ef atvinnureksturinn væri í samkeppni við atvinnufyrirtæki hér á landi, þá væri starfsemi umbjóðanda okkar virðisaukaskattsskyld. En þá fengi umbjóðandi okkar virðisaukaskatt af varahlutum endurgreiddan sem innskatt og þyrfti ekki á endurgreiðslunni að halda.

Með rökstuðningi sínum er Tollstjóri að réttlæta fyrri niðurstöðu. En á sama tíma snýr hann út úr málalíbúnaði umbjóðanda okkar þegar sýnt hefur verið fram á að rökstuðningur Tollstjóra gengur ekki upp. Rökstuðningur Tollstjóra er því ófullnægjandi og niðurstaða hans er röng.

### III.2 Virðisaukaskattslög heimila endurgreiðslur til aðila sem ekki stunda atvinnurekstur

Þær vörur sem umbjóðandi okkar hefur flutt inn frá því að breytingin á 36. gr. tollalaga tók gildi, þann 19. júní 2012, falla undir 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga sbr. 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga.

Ákvæði 2. mgr. 36. gr. vísar um endurgreiðslu virðisaukaskatts í 1. mgr. 7. gr. tollalaga, nánar tiltekið tölulið 2 – 12 og þau skilyrði sem þar eru tilgreind. Virðisaukaskattslög vísa nákvæmlega í þessa töluliði þessarar málsgreinar 7. gr. tollalaga. Það er ekki vísað í aðra töluliði 1. mgr. og það er ekki vísað í neina aðra málsgrein í 7. gr., eða nokkra aðra grein í tollalögunum. Fyrir því eru ástæður og þetta er lagaramminn. Því kemur 2. mgr. 7. gr. tollalaga, og reglugerð, sem sett er á grundvelli hennar, málinu ekkert við. Ákvæði 37. gr. virðisaukaskattslaga vísa svo til tollalaga, og reglugerða samkvæmt þeim, um málsmeðferð og framkvæmd. Þessi tilvísun 37. gr. virðisaukaskattslaga kemur efnislegri afmörkun endurgreiðsluheimildar skv. 36. gr. ekkert við.

Hér má einnig benda á 1. tölul. 1. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga, sem vísar m.a. til 6. gr. tollalaga um að tiltekna vörur séu tollfrjálsar eða undanþegnar tolli og virðisaukaskatti við innflutning. Ákvæði 6. gr. tollalaga er keimlíkt 7. gr. tollalaga, þar sem 1. mgr. ákvæðisins telur upp vörur sem skulu vera tollfrjálsar, en í 2. mgr. 6. gr. er kveðið á um reglugerðarheimild ráðherra. Þar sem skýrlega er vísað til 6. gr. tollalaga í heild sinni í 1. tölul. 1. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga er ljóst að bæði 1. og 2. mgr. 6. gr. gilda um undanþágu virðisaukaskatts samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga. Þannig geta skilyrði reglugerðar nr. 630/2008 komið til skoðunar hvað slíka undanþágu varðar. Í 2. mgr. 36. gr. laganna er hins vegar eingöngu vísað í ákveðna töluliði 1. mgr. 7. gr., en ekki 2. mgr. ákvæðisins sem felur í sér reglugerðarheimild, og því ljóst að það var ekki ætlun löggjafans að frekari skilyrði ættu að gilda um endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga um virðisaukaskatt en tilgreind eru í 1. mgr. 7. gr. Og þó löggjafarviljinn hefði verið annar, þá ber eingöngu að fara eftir lagatextanum, sbr. H 465/2004 (reifaður síðar í kæru þessari).

Í 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga segir að tollur skuli lækka, falla niður eða endurgreiðast í eftirfarandi tilvikum:

*„Af vélum, tækjum, rafmagnsvörum og öðrum fylgihlutum sem ætlaðir eru til nota í flugvélum og skipum. Sama gildir um hluti sem ætlaðir eru til viðgerða eða annarrar aðvinnslu flugvéla og skipa.“*

Í þessum tölulið eru engin frekari skilyrði tilgreind. Nægir að hlutir séu notaðir í flugvélar og skip. Ekkert er kveðið á um að hlutir skuli notaðir í tiltekinni atvinnustarfsemi eða að atvinnustarfsemi skili tilteknum hagnaði eða eigi að fara eftir skilgreiningum annarra laga en tollalaga.

Ákvæði XI kafla virðisaukaskattslaga ber heitið „sérstök ákvæði um innflutning“, en þar er m.a. að finna ákvæði 36. laganna. Í þessum kafla eru í *fyrsta lagi* ákvæði um að tilteknar vörur séu undanþegnar virðisaukaskatti, en það eru einmitt vörur sem m.a. aðrir en virðisaukaskattsskyldir aðilar eru að flytja til landsins, s.s. listaverk, ritað mál til vísindastofnana sem ekki starfa í viðskiptaskyni, smávörur undir kr. 1.500, tollfrjálsar vörur, o.s.frv. Í *öðru lagi* er að finna þar ákvæði um að fella skuli niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2.-12. töluliðar 1. mgr. 7. gr. tollalaga – eins og áður er getið. Þessi ákvæði XI kafla virðisaukaskattslaga gera það að verkum að aðilar geta fengið virðisaukaskatt endurgreiddan af tilteknum vörum, sem annars gætu ekki fengið virðisaukaskattinn til baka sem innskatt. Þetta á fyrst og fremst við um aðila sem stunda ekki atvinnurekstur og eru ekki virðisaukaskattsskyldir.

Þeir sem stunda virðisaukaskattsskyldan atvinnurekstur fá virðisaukaskatt endurgreiddan sem innskatt.

Túlkun Tollstjóra, um að endurgreiðsla samkvæmt 36. virðisaukaskattslaga geti eingöngu farið til þeirra sem stunda atvinnurekstur, fer því gegn tilgangi og markmiði 36. gr. virðisaukaskattslaga. Ákvæðið yrði þá markleysa, þar sem aðili sem stundar atvinnurekstur í skilningi virðisaukaskattslaga yrði í nánast öllum tilvikum virðisaukaskattsskyldur. Hann myndi þá fá umræddan virðisaukaskatt endurgreiddan sem innskatt og þyrfti ekki að sækja um endurgreiðslu.

Samkvæmt 3. tölul. 1. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga er innflutningur á flugvélum, sem ekki eru til einkanota, undanþegnar virðisaukaskatti. Þar er engin takmörkun á því hvort innflutningsaðili er í virðisaukaskattsskyldum rekstri eða ekki. Samanburðarskýring leiðir til þess að sama eigi við um endurgreiðslu virðisaukaskatts af varahlutum í svona vélar. Í 2. mgr. 36. gr. og 1. mgr. 7. gr. tollalaga er ekki að finna sambærilega takmörkun um einkanot.

Það skortir því lagastoð fyrir túlkun Tollstjóra um að endurgreiðsla virðisaukaskatts samkvæmt 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga sé háð því að viðkomandi stundi atvinnurekstur. Sú túlkun fer jafnframt þvert gegn tilgangi ákvæðisins og öðrum endurgreiðsluákvæðum virðisaukaskattslaga.

Túlkun Tollstjóra er brot á 40. og 77. gr. stjórnarskrár og ríkistollanefnd ber að fella hana úr gildi.

*III.3 Íþyngjandi efnisskilyrði verða að koma fram í lögum og ólögætt er að framselja slíkt vald til ráðherra.*

Í 2. mgr. 7. gr. tollaga segir:

*„Ráðherra getur með reglugerð kveðið nánar á um skilyrði niðurfellingar, lækkunar eða endurgreiðslu tolls samkvæmt þessari grein. Hann getur gert það að skilyrði lækkunar eða niðurfellingar að lögð sé fram fullnægjandi trygging fyrir greiðslu aðflutningsgjalda.“*

Þó Ríkistollanefnd myndi horfa framhjá því að 36. gr. virðisaukaskattslaga vísar ekki til 2. mgr. 7. gr. tollalaga, þá er ekki hægt að túlka heimildarákvæðið svo rúmt að ráðherra geti sett hvaða efnisskilyrði sem er fyrir endurgreiðslunni. Það myndi augljóslega leiða til þess að skattlagningarvald væri framselt til Tollstjóra.

Í úrskurði Tollstjóra segir:

*„Embætti Tollstjóra telur, með vísan til skýrs orðalags 2. mgr. 7. gr. tollalaga, að skilyrði um atvinnustarfsemi rúmist innan þeirrar heimildar..... enda er ráðherra þar heimilað að kveða nánar á um skilyrði....“.*

Íþyngjandi efnisleg skattaákvæði geta ekki verið í reglugerð, en fallist hefur verið á að í þeim megi finna formkröfur þó þær geti verið íþyngjandi. Á þessu tvennu er reginmunur, þar sem íþyngjandi efnisákvæði mismuna á milli borgaranna, en íþyngjandi formkröfur gilda jafnt um alla. Það leiðir því af lögætisreglunni og ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár að ekki er hægt að túlka reglugerðarheimild 2. mgr. 7. gr. eins rúmt og Tollstjóri úrskurðar. Ef fallist er á niðurstöðu Tollstjóra, þá er ráðherra í raun engin takmörk sett í að þrengja endurgreiðsluheimildir og í raun fella þær þannig niður.

Það leiðir af ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár og rétt hæð lagaheimilda („lex superior“) að Tollstjóra ber eingöngu að fara eftir þeim efnisheimildum um skattlagningu sem eru í lögum frá Alþingi.

#### *III.4 Umbjóðandi okkar stundar atvinnurekstur samkvæmt tollareglugerð.*

Í 43. gr. tollareglugerðar er kveðið á um að viðkomandi kafli gildi um undanþágu tolls og vörugjalds, eftir því sem við á, af aðföngum til atvinnustarfsemi á nánar tilgreindum sviðum, og er flugrekstur tilgreindur í 4. tölul. greinarinnar. Þá er almennum skilyrðum undanþágu gjalda lýst í 44. gr. tollareglugerðar. Aðföngin þurfa samkvæmt ákvæðinu að falla undir vörusvið viðkomandi atvinnustarfsemi, eins og því er lýst í kaflanum, sbr. 1. tölul. greinarinnar. Þá þurfa aðföngin að vera ætluð aðilum sem stunda atvinnurekstur sem veitir rétt til undanþágu samkvæmt kaflanum, hafa tiltekin starfs- og rekstrarleyfi, t.d. iðnaðarleyfi

eða flugrekstrarleyfi sbr. a- og b- lið 2. tölul. Reglugerðin vísar með engum hætti í skilgreiningu skattalaga um atvinnustarfsemi, og enn síður í skilyrði virðisaukaskattslaga um að atvinnustarfsemi sé í heild gerð upp með hagnaði eða virðisaukaskattsskyld. Þvert á móti virðist hér vera um að ræða einfalda aðgreiningu almenns atvinnurekstrar frá einkanotum og tómstundaiðju. Sú túlkun er í fullu samræmi við tilgang 36. gr. virðisaukaskattslaga, eins og að framan er rakið.

Líkt og fram kom í beiðni umbjóðanda okkar til Tollstjóra, uppfyllir hann öll framangreind skilyrði tollareglugerðar, ef svo ólíklega vill til að ríkistollanefnd telji hana eiga við þó 36. gr. virðisaukaskattslaga vísi eingöngu til 1. mgr. 7. gr. tollalaga.

Umbjóðandi okkar stundar flugrekstur, er með flugrekstrarleyfi, þar sem er vottað af opinberum aðila að hann stundi atvinnurekstur, og notar hin umdeildu aðföng eingöngu í viðkomandi atvinnustarfsemi.

Samkvæmt c- lið 2. töluliðs 44. gr. tollareglugerðar þarf viðkomandi aðili að hafa tilkynnt atvinnureksturinn til skráningar hjá skattstjóra ef það er áskilið skv. 5. gr. virðisaukaskattslaga. Það er ekki áskilið samkvæmt greininni og hefur umbjóðandi okkar því ekki tilkynnt starfsemina til skráningar hjá skattstjóra. Atvinnurekstur er eingöngu skráningarskyldur samkvæmt virðisaukaskattslögum ef hann er að jafnaði rekinn með hagnaði og yfir tiltekinni lágmarksveltu eða, þegar um opinbera aðila er að ræða, í samkeppni við atvinnufyrirtæki á tilteknu markaðssvæði hér á landi. Virðisaukaskattslög viðurkenna því að aðili geti verið í atvinnurekstri í skilningi laganna, þó ekki sé hann skráningarskyldur samkvæmt þeim.

Í kæru umbjóðanda okkar til úrskurðar Tollstjóra, dags. 3. júní 2013, var vísað í flugrekstrarleyfi hans, dags. 28. desember 2012 (fylgiskjal 3), og það látið fylgja með. Í leyfinu, sem veitt var af Flugmálastjórn Íslands, kom fram að leyfið væri vegna flugreksturs í atvinnuskyni:

*„Samkvæmt umsókn, er L., hér með veitt leyfi til flugreksturs vegna flutningaflugs, lög- og tollgæslu, leitar og björgunar, slökkvistarfs og landhelgisgæslu með loftförum í atvinnuskyni.“*

Telur umbjóðandi okkar framangreint leyfi sýni, án nokkurs vafa, að hann sé í atvinnustarfsemi, sér í lagi með hliðsjón af öðrum atriðum sem rakin hafa verið hér að framan. Í hinum kærða úrskurði fellst Tollstjóri ekki á að flugrekstrarleyfið sýni fram á að umbjóðandi okkar fari með atvinnurekstur. Telur hann sjónarmið flugmálayfirvalda um það hverjir teljist leyfisskyldir samkvæmt 80. gr. loftferðalaga nr. 30/1998 ekki vega þungt, heldur sé eðlilegt að líta fyrst og fremst til skilgreiningar skattaréttar á hugtakinu atvinnurekstur. Um skilgreiningu skattaréttar á hugtakinu atvinnurekstur vísar Tollstjóri til úrskurðar yfirskattanefndar og nefnir að orðalag flugrekstrarleyfis breyti ekki mati Tollstjóra um að umbjóðandi okkar stundi ekki atvinnurekstur. Á þennan rökstuðning getur

umbjóðandi okkar ekki fallist. Umrætt flugrekstrarleyfi er veitt á grundvelli 80. gr. laga nr. 30/1998 og í ákvæðinu er kveðið á um að leyfi Flugmálastjórnar þurfi til „loftferða í atvinnuskyni yfir íslensku yfirráðasvæði“. Það er því ekki aðeins að leyfið sem slíkt kveði á um að umbjóðandi okkar sé í flugrekstri í atvinnuskyni, heldur er ljóst að samkvæmt lögum er leyfi þetta eingöngu veitt þeim er stunda loftferðir í atvinnuskyni.

Framangreindu til viðbótar segir í 1. mgr. 25. gr. laga nr. 52/2006 að bjóða megi út eða stofna hlutafélag um flugrekstur, skiparekstur eða tækniþjónustu umbjóðanda okkar. Í athugasemdum við greinina í frumvarpi segir að þessi heimild sé til þess að treysta rekstrargrundvöll umbjóðanda okkar og nýta tækjabúnað hans til fjölbreyttari verkefna í framtíðinni án þess þó að til skörunar kæmi á samkeppnismarkaði. Löggjafinn hefur því beinlínis gert ráð fyrir því að umbjóðandi okkar geti leigt út tækjakost sinn og þjónustu í hagnaðarskyni, enda myndu greiðslur fyrir slíkt sem eingöngu svara kostnaði af leigunni eða þjónustunni, en skapa ekki hagnað, ekki treysta rekstrargrundvöll umbjóðanda okkar. Það verður því ekki annað séð en að sjálfur löggjafinn hafi byggt á því að útleiga á tækjakosti umbjóðanda okkar og sérfræðiþekkingu starfsmanna hans eigi sér stað í hagnaðartilgangi. Í þessu sambandi skal ítrekað að hagnaðartilgangur er eina skilyrði hugtaksins atvinnurekstrar sem Tollstjóri telur ekki uppfyllt í tilviki umbjóðanda okkar. Það kemur enda fram í hinum kærða úrskurði að hann telji önnur skilyrði hugtaksins uppfyllt. Þarf því ekki að deila frekar um þann þátt málsins.

Atvinnurekstri umbjóðanda okkar er nánar lýst í kæru til Tollstjóra. Þá má upplýsa ríkistollanefnd um nokkrar nýlegar tilvitnanir úr frétt fréttablaðsins (fylgiskjal 5):

„L. hefur tekist með herkjum og útsjónarsemi að halda úti flugi þriggja björgunarþyrla undanfarin ár. Forstjóri L. segir að þetta hafi tekist með því að leigja TF-SIF flugvél L. til verkefna í útlöndum sem og eitt varðskipanna. Tekjur af þessari leigu hafi staðið undir kostnaði við að endurnýja TF-LÍF, sem er eina þyrlan í eigu L., og halda henni og tveimur leigupyrlum úti.“

„[...] fullkomin flugvél L. hefur einnig meira og minna verið í verkefnum í útlöndum ásamt einu til tveimur skipum.“

„Erlendar tekjur hafi tryggt að hægt hefur verið að halda úti þyrlubjörgunarsveit L.“

Framangreind viðskipti staðfesta, ásamt þeim upplýsingum sem þegar liggja fyrir, að umbjóðandi okkar stundar atvinnurekstur og sú röksemd Tollstjóra að umbjóðandi okkar sinni ýmsum störfum í þágu almannaheilla, sem í eðli sínu séu ekki til þess fallin að skila hagnaði eða í beinni samkeppni við atvinnufyrirtæki, hefur engin áhrif á það. Það er hvergi kveðið á um það sem skilyrði endurgreiðslu að viðkomandi starfsemi þurfi öll að vera rekin í hagnaðartilgangi eða megi ekki vera til almannaheilla.

Umbjóðandi okkar stundar því atvinnurekstur í skilningi tollareglugerðar og því ber Ríkistollanefnd að fella úrskurð Tollstjóra úr gildi.

Nánar um lögskýringar

Hvorki í 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga né 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga er kveðið á um að endurgreiðsla sé bundin við að viðkomandi aðföng varði atvinnustarfsemi.

Ákvæði 43. og 44. gr. tollareglugerðar fela í sér íþyngjandi viðbótarskilyrði fyrir endurgreiðslu sem ekki var kveðið á um í lögnum. Í raun stenst slíkt ekki 40. og 77. gr. stjórnarskrár, líkt og nánar verður rakið hér á eftir. Þá er óljóst hvað átt er við í reglugerðinni með hugtökunum „atvinnurekstur“ og „atvinnustarfsemi“.

Umbjóðandi okkar byggir á því að vafa um merkingu hugtakanna beri að túlka gjaldanda í hag. Í því sambandi bendir umbjóðandi okkar á að ekkert liggur fyrir um að túlka eigi orðið „atvinnurekstur“ eftir ákvæðum skattalaga, og þá eftir atvikum hvaða skattalaga. Er byggt á því að tilvísun reglugerðarinnar til atvinnureksturs þjóni fyrst og fremst því markmiði að aðgreina notkun til rekstrar frá notkun til einkaparfa. Aðföng þau sem umbjóðandi okkar krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna eru ekki notuð til einkaparfa heldur til nota í flugvélum umbjóðanda okkar, en flugdeild hans sinnir þeim verkefnum sem getið er um í lögum nr. 52/2006 um Landhelgisgæslu Íslands. Er þar um opinberan atvinnurekstur að ræða.

Í hinum kærða úrskurði vísar Tollstjóri í meginreglu þess efnis að greiða skuli aðflutningsgjöld af öllum vörum sem fluttar eru til landsins og að allar undantekningar frá almennri toll- og skattskyldu beri að túlka þröngt. Umbjóðandi okkar hafnar því að nefnd meginregla geti orðið til þess að hann verði ekki talinn í atvinnurekstri.

Þó horft sé framhjá því að Tollstjóri er að beita túlkunarreglu laga um efnisákvæði sem eingöngu er að finna í reglugerð, þá telur umbjóðandi okkar að lögskýringarreglan gildi eingöngu um túlkun undanþága frá almennri skattskyldu, s.s hvort aðili er almennt tekjuskattskyldur eða ekki. Túlkunarreglan gildir ekki um meginreglur skattalaga varðandi frádrátt eða endurgreiðslur, sbr. t.d. H 1996:4248:

„Samkvæmt framansögðu er það meginregla í skattarétti, að öll gjöld, sem fara í að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við, komi til frádráttar frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri starfsemi. Allar undantekningar frá þeirri reglu [verða] að vera skýrar og ótvíræðar“.

Umbjóðandi okkar á ekki rétt á innskattsfrádrætti en á móti á hann rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt meginreglum virðisaukaskattslaga um innskattsfrádrátt og endurgreiðslur. Allar undantekningar frá þeim meginreglum verða bæði að vera skýrar og í lögum frá Alþingi.

Í 40. gr. stjórnarskrár segir að:

„Engan skatt má á leggja né breyta né af taka nema með lögum“.

Í 77. gr. segir að:

„Skattamálum skal skipað með lögum. Ekki má fela stjórnvöldum ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann“.

Lagaheimild til að leggja á skatt eða afnema hann þarf því að vera skýr í lögum og við lögskýringu ber að beita orðskýringu í báðum tilfellum. Ef skattlagning, eða afnám skattlagningar, rúmast ekki innan lagaheimildar, þá er hún ólögmæt.

Það liggur fyrir að virðisaukaskattslög vísa eingöngu til 1. mgr. 7. gr. tollalaga, en ekki til 2. mgr. 7. gr., auk þess sem 1. mgr. er ekki með tilvísun til 2. mgr. Því er einfaldlega ekki lagaheimild fyrir því að láta ákvæði tollareglugerðar gilda um endurgreiðslur á grundvelli virðisaukaskattslaga. Þó horft sé framhjá því, þá liggur fyrir að hvorki virðisaukaskattslög né tollalög kveða á um að endurgreiðsla skattsins sé háð því skilyrði að viðkomandi stundi atvinnurekstur. Þá er ekki hægt að beita 2. mgr. 7. gr. með lögjöfnun, eða sambærilega rýmkaði lögskýringu, enda er lögjöfnun ekki tæk í skattarétti. Enn síður er hægt að skýra óskilgreint atvinnurekstrarhugtak tollreglugerðar út frá virðisaukaskattslögum, eða öðrum lögum eða reglugerðum. Í dómi Hæstaréttar nr. 255/2009 segir:

„Ákvæði 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar stendur því í vegi að 1. mgr. 24. gr. laga nr. 36/1978 verði beitt með lögjöfnun í þessu skyni“.

Þó enn væri horft framhjá öllu framangreindu, þá kemur hvergi fram hvað sé átt við með hugtakinu „atvinnurekstur“, og þar af leiðandi ekkert sem skýtur stoð undir þá túlkun Tollstjóra að það taki eingöngu til aðila sem stunda atvinnurekstur í hagnaðarskyni í skilningi virðisaukaskattslaga.

Ef lögskýringargögn, eða aðrar réttarheimildir eins og reglugerðir, gefa til kynna að beita beri skattalagaákvæði með öðrum hætti en beinlínis má ráða af orðalagi þess, þá leiðir það

af ákvæðum stjórnarskrár og lögmætisreglu að ekki er hægt að túlka ákvæðið skattaðila í óhag ef sú niðurstaða ræðst ekki af orðalagi þess. Skattlagning verður þá ekki byggð á reglugerðarheimild eða ætluðum löggjafarvilja. Skiptir þá engu máli hvort verið sé að endurgreiða skatt eða leggja hann á. Ef endurgreiðslu er hafnað, þrátt fyrir heimild í lögum, þá er í raun verið að leggja hann á. Stjórnarskrá kveður jafnt á um skýrleika til þessara heimilda. Í H 465/2004 segir:

“Getur í þessum efnum engu breytt hvort ætlun löggjafans kunni að hafa verið önnur en þessi, enda er í 40. gr. stjórnarskrárinnar kveðið á um að engan skatt megi leggja á nema með lögum”.

Um þýðingu á breytingu 77. gr. stjórnarskrár segir prófessor Gunnar G. Schram (Stjórnskipunarréttur, Reykjavík 1997, bls. 618):

„Orðalag 1. mgr. 77. gr. stjkskr. er mun afdráttarlausara en 40. gr. stjkskr. þar sem fyrrnefnda ákvæðið beinist gagngert að framsali löggjafans á skattlagningarvaldinu til framkvæmdarvaldsins. Má því líta svo á að hafi að einhverju marki verið fallist á í lögum eða dómaframkvæmd að stjórnvöldum væri falin ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann, þá brjóti slík tilhögun nú orðið vafalaust gegn 1. mgr. 77. gr. stjkskr.“

Í H 1999:370 segir:

„Af orðalagi framangreinds ákvæðis stjórnarskrárinnar, eins og það varð með 15. gr. stjórnskipunarlaga nr. 97/1995 og með vísun til áðurgreindra ummæla í greinargerð með því ákvæði, verður ráðið að ætlun stjórnarskrárgjafans hafi verið sú að banna með því fortakslaut, að almenni löggjafinn heimili stjórnvöldum að ákveða hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema. Úrlausnir dómstóla fyrir þessa stjórnarskrárbreytingu verða af þessum sökum ekki taldar hafa nema takmörkuð áhrif við skýringu á lögmæti skattlagningarheimilda eftir breytinguna“.

Tollstjóri byggir á því að hann hafi ekki heimildir til að kveða úr um að lagagildi reglugerða í ljósi stjórnarskrár. Sú afstaða hans er ótæk. Tollstjóra og ríkistollanefnd ber að fara að lögum og starfa innan heimilda stjórnarskrár. Önnur afstaða er þægilegur undansláttur sem á sér ekki stoð í lögum eða dómafordæmum.

Þá virðist ákveðin þversögn fólgin í afstöðu Tollstjóra. Í hinum kæra úrskurði svarar hann málsástæðu umbjóðanda okkar, um að lagastoð skorti fyrir reglugerðarákvæðunum, á þann veg að skilyrðið um atvinnustarfsemi rúmist innan þeirrar heimildar sem sett er í 2. mgr. 7. gr. tollalaga. Tollstjóri bæði tók því afstöðu til þessa álitaefnis, sem og hafnaði því að hann væri til þess bær. Slík úrlausn orkar tvímælis.

Framangreint leiðir samandregið til eftirfarandi niðurstaðna.

Stjórnvaldi er ekki tækt að byggja skattlagningu, þ.m.t. að neita að endurgreiða skatt, á íþyngjandi efnisákvæði í reglugerð þegar efnisskilyrðin sjálf eru ekki tiltekin í lögum. Skilyrði um atvinnurekstur, sérstaklega eins og Tollstjóri túlkar hugtakið, er einnig verulega íþyngjandi efnisskilyrði. Krafa reglugerðarinnar um atvinnurekstur verður ekki flokkuð sem einfalt formaskilyrði. Ætla má að tilgangurinn með reglugerðarheimild 2. mgr. 7. gr. tollalaga hafi verið sá að veita ráðherra heimild til að kveða á um formaskilyrði, sbr. síðari málslið þess ákvæðis.

Stjórnvaldi, sem lítur framhjá ofangreindu (t.d. með því að vísa til þess að það geti ekki tekið afstöðu til lagagildi reglugerða), ber að skilgreina efnisskilyrði reglugerðar, sem ekki koma fram í lögum frá Alþingi, þannig að allur vafi um túlkun hugtaksins falli skattborgara í hag. Hvað sem öllu líður, þá getur Tollstjóri aldrei gengið svo langt að túlka vafa um efnisskilyrði reglugerðarákvæðis skattborgara í óhag.

Lokaorð

Niðurstaða Tollstjóra í hinum kærða úrskurði er röng og umbjóðandi okkar á rétt til endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga sbr. 9. tölul. 1. mgr. 7. gr. tollalaga. Krefst því umbjóðandi okkar að Ríkistollanefnd snúi við úrskurði Tollstjóra og samþykki endurgreiðslu virðisaukaskatts í samræmi við beiðni umbjóðanda okkar um það efni, dags. 20. nóvember 2012, og eyðublað E27.

Þá er farið fram á málskostnað, en því miður hefur afgreiðsla Tollstjóra leitt til þess að hann hefur orðið úr hófi fram. Áskilur umbjóðandi okkar sér rétt til að leggja fram afrit af málskostnaðarreikningum á síðari stigum.“

Með bréfi dags. 10.09.2013 sendi Ríkistollanefnd Tollstjóra kæru kæranda til umsagnar ásamt fylgigögnum. Með bréfi dags. 21.11.2013 sendi Tollstjóri umsögn sína, en þar segir:

**“Málsnr: 201309-0085**

**Umsögn vegna kæru L., á úrskurði Tollstjóra nr. 6/2013, varðandi höfnun á beiðni um endurgreiðslu á virðisaukaskatti af vörum til flugreksturs.**

I.

Með bréfi dags. 10. september barst embætti Tollstjóra beiðni Ríkistollanefndar um að veita umsögn skv. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005, vegna kæru L., í samræmi við 118. gr. tollalaga nr. 88/2005.

Þann 8. apríl sl. hafnaði Tollstjóri beiðni kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum til flugreksturs. Um er að ræða eyðublað E-27 sem kærandi fyllti út og varðar niðurfellingu aðflutningsgjalda af aðföngum til atvinnustarfsemi. Eyðublaðið felur í sér beiðni um undanþágulykil sem gildir ótímabundið fyrir þau tollskrárnúmer sem þar eru tilgreind. Samþykkt beiðni felur í sér að allar vörur umsækjanda sem falla undir tollskrárnúmerin sem undanþágulykillinn tekur til flytjast inn til landsins án greiðslu aðflutningsgjalda. Kærandi telur að umræddar vörur falli undir undanþáguákvæði 2. mgr. 36. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt, sem kveður á um að fella skuli niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2. – 12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, að uppfylltum þeim skilyrðum sem þar eru tilgreind. Beiðni kæranda var hafnað á grundvelli þess að kærandi félli ekki undir það skilyrði undanþágunnar að vera í atvinnurekstri, líkt og kveðið er á um í 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi.

Ágreiningur snýr að eftirfarandi þáttum, sbr. kæru til Ríkistollanefndar:

- 1) Hvort krafa Tollstjóra um að kærandi sé í atvinnurekstri standist.
- 2) Hvort skilyrði 44. gr. reglugerðar 630/2008 um atvinnurekstur eigi við í þessu máli.
- 3) Hvort ráðherra hafi farið út fyrir valdmörk sín með setningu skilyrðis um atvinnurekstur í 44. gr. reglugerðar 630/2008.
- 4) Hvort kærandi stundi atvinnurekstur í skilningi 44. gr. reglugerðar 630/2008.

Umsögn verður gefin um hvern lið fyrir sig í samræmi við uppstillingu kærunnar en þó ber að athuga að í kæru bera liðirnir aðra yfirskrift en hér er notast við. Varðandi frekari málavexti vísast til hins kærða úrskurðar.

## II.

### 1) Stenst krafa Tollstjóra um að kærandi sé í atvinnurekstri?

Tollstjóri hafnaði beiðni kæranda á þeim grundvelli að kærandi stundaði ekki atvinnurekstur í skilningi 44. gr. reglugerðar 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Kærandi telur þessi rök ekki ganga upp þar sem að ef gerð sé krafa um að umsækjandi um endurgreiðslu sé í atvinnurekstri sé sá rekstur almennt virðisaukaskattskyldur. Viðkomandi aðili geti þá innskattað og endurgreiðsluheimildin nýtist þar af leiðandi ekki. Í þessu samhengi bendir Tollstjóri á að í 3. mgr. 2. gr. virðisaukaskattslaga er talin upp vinna og þjónusta sem undanþegin er virðisaukaskatti. Í 6. tl. ákvæðisins segir að fólksflutningar séu starfsemi sem sé undanþegin

virðisaukaskatti og má hér nefna sem dæmi farþegaflugvélar sem falla hér undir. Þannig getur rekstur farþegaflugvélar talist vera atvinnustarfsemi en er engu að síður ekki virðisaukaskattskyld. Því gæti komið til skoðunar að vörur fluttar inn í slíkri starfsemi gætu fallið undir endurgreiðsluheimild 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga, sbr. 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, enda geta þeir aðilar ekki fengið virðisaukaskatt endurgreiddan með innskatti. Samkvæmt ofangreindu er langt frá því að skilyrði um atvinnurekstur geri það að verkum að sárafáir geti fengið endurgreiðsluna skv. 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga, eins og kærandi heldur fram og ganga röksemdir Tollstjóra fyllilega upp.

Kærandi skorar á embætti Tollstjóra að veita upplýsingar um hve margir hafa fengið umrædda endurgreiðslu virðisaukaskatts og hvaða atvinnu þeir aðilar stundi. Sú lagaheimild sem kærandi byggir kröfu sína á kom inn í virðisaukaskattlögum með breytingalögum nr. 69/2012, sem tóku gildi þann 19. júní 2012. Um nýlega lagaheimild er að ræða og er mál kæranda það eina sem hefur komið inn á borð Tollstjóra. Er því um að ræða fordæmisgefandi mál.

## **2) Á skilyrði um atvinnurekstur skv. 44. gr. reglugerðar 630/2008 við í þessu máli?**

Kærandi telur að reglugerðarheimild 2. mgr. 7. gr. tollalaga eigi ekki við í þessu máli og þar af leiðandi geti Tollstjóri ekki stuðst við ákvæði reglugerðar nr. 630/2008. Í 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga er vísað til 1. – 12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga og kveðið á um að fella skuli niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í þessum töluliðum. Ekki er sérstök tilvísun í 2. mgr. ákvæðisins þar sem reglugerðarheimildina er að finna. Hins vegar er ljóst að með tilkomu 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga var stefnt að því að skapa samræmi milli endurgreiðslu á virðisaukaskatti og tolli og af því leiðir að ekki er hægt að líta framhjá þeim skilyrðum sem sett eru í reglugerð fyrir undanþágunni, enda fengist með öðrum hætti ekki samræmi milli endurgreiðslu á virðisaukaskatti annars vegar og tolli hins vegar. Á grundvelli jafnræðissjónarmiða er Tollstjóra ekki stætt á að kveða á um að endurgreiðsla skv. 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga lúti ekki skilyrðum reglugerðarinnar þó ekki sé vísað beint til 2. mgr. 7. gr. tollalaga í ákvæðinu.

Að auki skal bent á 2. mgr. 37. gr. virðisaukaskattslaga en þar segir að ákvæði tollalaga og reglugerða og annarra fyrirmæla setta samkvæmt þeim lögum skuli gilda að því leyti sem ekki sé ákveðið í virðisaukaskattslögum eða reglugerð eða öðrum fyrirmælum settum samkvæmt þeim um skattskyldu, úrskurð um skattskyldu, álagningu, innheimtu, lækkun eða endurgreiðslu vegna rýrnunar, skemmda eða endursendingar, lögvernd, sektir, viðurlög, refsingar og aðra framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innfluttum vörum og þjónustu. Um mjög opna tilvísun er að ræða og er í lokin talað um aðra framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innfluttum vörum og þjónustu. Ef ekki verður talið að ákvörðun um endurgreiðslu virðisaukaskatts geti fallið undir þau atriði sem sérstaklega eru talin upp í ákvæðinu fellur slík ákvörðun í öllu falli undir aðra

framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innfluttum vörum og þjónustu. Tollstjóri telur því að þegar skoðað er hvaða skilyrði séu fyrir endurgreiðslunni sé nauðsynlegt að líta til tollalaga í heild og reglugerða setta á grundvelli þeirra og hafnar því að reglugerð 630/2008 eigi ekki við í þessu máli.

Eins og áður segir byggir kærandi kröfu sína um endurgreiðslu virðisaukaskatts á 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga, sem vísar til 2. -12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga. Við beitingu niðurfellingar-, lækkunar- og endurgreiðsluheimilda 2. – 12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga gildir reglugerð nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi, þar sem ráðherra kveður nánar á um skilyrði fyrir undanþágu skv. 7. gr. tollalaga, sbr. 2. mgr. sama ákvæðis. Í X. kafla reglugerðarinnar er fjallað um undanþágur frá greiðslu tolla og vörugjalda af aðföngum til ýmissar atvinnustarfsemi. Skilyrði fyrir endurgreiðslu skv. 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga eru þar nánar útfærð í 43. og 44. gr. reglugerðarinnar. Í 44. gr. koma fram almenn skilyrði fyrir undanþágu greiðslu gjalda. Meðal skilyrða sem þar eru sett er að aðföngin séu ætluð aðilum sem stunda atvinnurekstur, sbr. a- lið 2. tl. 44. gr. reglugerðarinnar. Þá er skilyrði skv. 3. tl. ákvæðisins að aðföngin verði eingöngu notuð í viðkomandi atvinnustarfsemi.

Með vísan til ofangreinds er skýrt skilyrði fyrir undanþágu greiðslu gjalda að viðkomandi sé í atvinnustarfsemi. Hvergi kemur fram í reglugerð nr. 630/2008 að tilgangurinn með því að tiltaka atvinnurekstur sé að skilja atvinnurekstur frá einkanotum. Ýmis starfsemi getur ekki talist atvinnustarfsemi en samt gæti ekki talist um einkanot að ræða. Dæmi um þetta eru góðgerðarsamtök.

Um er að ræða endurgreiðslu virðisaukaskatts sem grundvallast á heimild í lögum um virðisaukaskatt og telur því Tollstjóri að eðli máls samkvæmt eigi að skilgreina hugtakið atvinnustarfsemi í samræmi við skilgreiningar skattaréttar. Hugtakið er hvergi skilgreint í löggjöf en myndast hefur stjórnarsýsluframkvæmd í skattarétti þar sem mótuð hafa verið viðmið um það hvað teljist atvinnurekstur.

Almennt hafa verið nefnd þrjú meginskilyrði sem þurfa að vera til staðar svo aðili teljist fara með atvinnustarfsemi, þ.e. að um sé að ræða sjálfstæða starfsemi sem rekin sé reglubundin og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi að skil hagnaði, sbr. t.d. úrskurð yfirsattanefndar nr. 94/1998 sem einnig er vísað til í hinum kærða úrskurði Tollstjóra.

Kærandi vísar til 3. tl. 1. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga þar sem innflutningur á flugvélum, sem ekki eru til einkanota, eru undanþegnar virðisaukaskatti og sé það ekki háð takmörkunum á því hvort innflutningsaðili sé í virðisaukaskattskyldum rekstri eða ekki. Telur kærandi, með vísan til samanburðarskýringar, að sama eigi við um endurgreiðslu virðisaukaskatts af varahlutum í þær vélar. Tollstjóri fellst ekki á þessi rök kæranda. Um er að ræða tvær mismunandi undanþáguheimildir í lögum um virðisaukaskatt. Ákvæði 2. mgr. 36. gr. laganna vísa til

endurgreiðslu samkvæmt tollalögum, sem háð er sérstökum skilyrðum. Til eru fleiri dæmi um að vara geti verið undanþegin greiðslu virðisaukaskatts en varahlutir séu gjaldskyldir samkvæmt öðrum lagaákvæðum. Má sem dæmi nefna innflutning á rafbílum sem eru, skv. nýlegri bráðabirgðaheimild í XXIV. gr. virðisaukaskattslaga, undanþegnir greiðslu virðisaukaskatts. Eftir sem áður eru varahlutir og önnur aðföng í bifreiðina gjaldskyldir skv. almennum reglum tollalaga.

### **3) Fór ráðherra út fyrir valdmörk sín með setningu skilyrðis um atvinnurekstur í 44. gr. reglugerðar 630/2008?**

Tollstjóri vill áréttu framkomna afstöðu í hinum kærða úrskurði varðandi röksemdir kæranda sem snúa að valdmörkum ráðherra. Tollstjóri telur það ekki á sínu forræði að skera úr um ágreining varðandi embættistakmörk yfirvalda, sér í lagi með vísan til þess að embættið er lægra sett stjórnvald. Líkt og fram kom í hinum kærða úrskurði þá er það á valdi dómenda að skera úr um öllum ágreiningi um embættistakmörk yfirvalda, sbr. 60. gr. stjórnarskrárinnar. Tollstjóri er ávallt bundinn af því að fara eftir gildandi lögum og reglugerðum. Það væri ótæk niðurstaða að stofnanir gætu sjálfar tekið ákvörðun um hvaða reglugerðum þær kysu að fara eftir á grundvelli eigin mats á því hvort ráðherra hafi farið út fyrir valdsvið sitt. Þetta myndi leiða til algjörs glundroða í stjórnsýslunni en 60. gr. stjórnarskrárinnar tekur á þessu álitaefni og kveður skýrt á um að það sé dómstóla að skera úr í slíkum málum. Tekur Tollstjóri því ekki frekari afstöðu til þessara röksemda kæranda og gerir þá kröfu að ríkistollanefnd vísi þessum þætti málsins frá.

### **4) Stundar kærandi atvinnurekstur í skilningi 44. gr. reglugerðar 630/2008?**

Kærandi telur að hann uppfylli öll skilyrði þess að teljast stunda atvinnustarfsemi. Megintilgangur kæranda er lögbundin starfsemi skv. lögum nr. 52/2006. Sé litið til áður nefndrar skilgreiningar á hugtakinu atvinnustarfsemi fellur kærandi ekki þar undir enda uppfyllir hann ekki skilyrði um hagnaðartilgang.

Kærandi hefur lagt fram gögn máli sínu til stuðnings og hefur m.a. vísað til útleigu á TF- SIF, flugvélar í eigu kæranda sem og annarra tilfallandi verkefna. Hugsanlega væri hægt að skipta starfsemi kæranda upp í tvo hluta, þann hluta sem sinnir hinu lögbundna hlutverki og þann hluta sem skilar kæranda tekjum, t.d. með útleigu flugvélarinnar. Tollstjóri hafnar því að kærandi sé í atvinnurekstri þegar hann sinnir lögbundnu hlutverki sínu, þar er enginn hagnaðartilgangur fyrir hendi og kærandi ekki í samkeppni við atvinnufyrirtæki hér á landi eins og hann hefur sjálfur tekið fram í kæru.

Þá kemur til skoðunar hvort sá hluti starfsemi kæranda sem skilar tekjum sé til þess fallinn að geta talist atvinnurekstur. Ef starfseminni er skipt upp með þessum hætti þarf að skoða aftur öll skilyrði fyrir því að um atvinnurekstur geti verið að ræða fyrir þennan hluta starfseminnar en óvíst er hvort útleiga flugvélarinnar geti talist nægilega regluleg starfsemi til þess að um atvinnurekstur geti verið að ræða. Tollstjóri tekur ekki afstöðu til þessa atriðis þar sem það er skilyrði fyrir endurgreiðslunni að umrædd aðföng verði ótvírætt eingöngu notuð í viðkomandi atvinnustarfsemi, sbr. 3. tl. 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Þannig falla ekki undir undanþáguna aðföng sem notuð eru í starfsemi sem lítur að hinu lögbundna hlutverki kæranda enda fellst Tollstjóri ekki á að lögbundin starfsemi kæranda teljist vera atvinnustarfsemi í áðurgreindum skilningi.

Kærandi hefur aldrei haldið því fram, né lagt fram gögn þess efnis, að þeir hlutir sem varði endurgreiðslubeiðnina séu eingöngu notaðir í flugvélinu sem er til útleigu. Í hinum kærða úrskurði Tollstjóra er sérstaklega vikið að þessu en því er ekki svarað af hálfu kæranda í kæru til ríkistollanefndar. Í kærinni segir kærandi þvert á móti:

*Aðföng þau sem umbjóðandi okkar krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna eru ekki notuð til einkaparfa heldur til nota í flugvélum umbjóðanda okkar, en flugdeild hans sinnir þeim verkefnum sem getið er um í lögum nr. 52/2006.*

Þá skal þess sérstaklega getið að 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga tekur til flugvéla og skipa en af því leiðir að aðföng sem ætluð eru til nota í þylur kæranda falla ekki undir þessa heimild.

### III.

Tollstjóri byggir á því í úrskurði sínum að undantekningar frá almennri toll- og skattskyldu beri að túlka þröngt. Kærandi telur þessa túlkunarreglu ekki eiga við þar sem hún gildi eingöngu um túlkun undanþága frá almennri skattskyldu en ekki um meginreglur skattalaga um frádrátt eða endurgreiðslur. Þessu til stuðnings vísar kærandi í dóm hæstaréttar, H.1996.4248. Í þeim dómi kemur fram að öll gjöld sem fari í að afla tekna, tryggja þær og halda þeim við, komi til frádráttar frá tekjum af atvinnurekstri eða sjálfstæðri atvinnustarfsemi. Í dóminum kemur einnig fram að allar undantekningar frá þeirri reglu verði að vera skýrar og ótvíræðar. Ágreiningsefnið sem var til umfjöllunar í tilvitnuðum dómi er ekki sambærilegt við það mál sem hér kemur til skoðunar. Í dómi hæstaréttar var verið að fjalla um meginreglu skattaréttar um frádráttarbær gjöld. Í því máli sem hér er til umfjöllunar er ekki verið að fjalla um slíka meginreglu heldur um undanþágureglu frá tollskyldu. Almenn tollskylda hvílir á hverjum þeim sem flytur inn vöru til landsins til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota eða verður ábyrgur fyrir greiðslu tolla, sbr. 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Virðisaukaskattur er lagður á við innflutning í samræmi við ákvæði 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Meginreglan er því sú að greiða skuli aðflutningsgjöld af öllum vörum sem fluttar eru til landsins. Undanþágu frá þessari

meginreglu er að finna í 2. mgr. 36. gr. laga um virðisaukaskatt en í 36. gr. segir: Eftirfarandi vörur skulu undanþegnar virðisaukaskatti við innflutning. Það er enginn vafi á að um undanþágureglu er að ræða eins og kemur skýrt fram í orðalagi greinarinnar. Undanþágureglur ber að túlka þröngt og verða ríkar kröfur gerðar um að skilyrðum þeirra sé fullnægt sbr. áralanga stjórnsluframkvæmd.

#### IV.

Í samræmi við það sem að ofan er rakið gerir Tollstjóri þá kröfu að niðurstaða hans um höfnun á beiðni kæranda verði staðfest fyrir ríkistollanefnd og að vísað verði frá þeim hluta málsins sem varðar valdmörk ráðherra.

Að öðru leyti er vísað til hins kærða úrskurðar.”

Með bréfi dags. 25. nóvember 2013, sendi Ríkistollanefnd andsvör tollstjóra til kæranda, sem svaraði með bréfi dags. 17. desember 2013. Bréf kæranda er svohljóðandi:

„Málanr. 3893-13-0745

#### **Efni: Umsögn vegna andsvara Tollstjóra um kæru L.**

##### **I. Inngangur**

Þann 25. nóvember sl. barst LOGOS lögmannsþjónustu til umsagnar andmæli Tollstjóra, dags. 21. nóvember sl., við kæru umbj. okkar, L. Var okkur veittur frestur til 27. desember til að koma með frekari athugasemdir í málinu og eru þær settar fram í bréfi þessu.

Um málavexti, málsástæður og lagarök, sem ekki eru sérstaklega tilgreind í þessari umsögn, vísast til kæru og annarra framkominna gagna í málinu.

##### **II. Lagatúlkun Tollstjóra leiðir til markleysu**

Umbjóðandi okkar er ekki talinn uppfylla skilyrði virðisaukaskattslaga um atvinnurekstur og því fær hann ekki endurgreiðslu samkvæmt 36. gr. virðisaukaskattslaga. Þar sem tollalög gera það ekki að skilyrði að atvinnureksturinn sé virðisaukaskattsskyldur þá telur Tollstjóri að túlkun hans fari ekki gegn tilgangi 36. gr. virðisaukaskattslaga. Þessi lagarök Tollstjóra ganga ekki upp.

Tollstjóri telur lagatúlkun sína rétta, þar sem til er atvinnurekstur sem er undanþeginn virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 2. gr. virðisaukaskattslaga, s.s. fólksflutningar. Því „er langt frá því að skilyrði um atvinnurekstur geri það að verkum að sárafáir geti fengið endurgreiðsluna skv. 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga“. Hér er ansi langt seilst í rökstuðningi, enda má Tollstjóri vita

að aðalregla virðisaukaskattslaga er að allur atvinnurekstur er virðisaukaskattsskyldur, en örfáar undantekningar eru á þeirri aðalreglu, þ.m.t. varðandi fólksflutninga.

Ákvæði 36. gr. virðisaukaskattslaga varðar undanþágur og endurgreiðslur á virðisaukaskatti við innflutning á tilteknum vörum. Þær eiga það sammerkt að virðisaukaskattur af þeim er almennt ekki endurgreiðsluhæfur í formi innskatts, þar sem þær eru ekki notaðar í hefðbundnum virðisaukaskattsskyldum rekstri. Þess vegna er þetta sérstaka endurgreiðsluákvæði í lögnum. Ákvæði 36. gr. virðisaukaskattslaga væri algerlega tilgangslaust ef á sama tíma væru skilyrði í ákvæðinu um að sá sem á rétt til endurgreiðslu skuli eingöngu nota vörurnar í skráningarskyldum atvinnurekstri sínum samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. laganna. Þessi skilningur er staðfestur í 63. gr. reglugerðar nr. 630/2008, um ýmis tollfríðindi („tollafríðindareglugerðin“), eins og nánar er gerð grein fyrir í kafla III.2. Rök Tollstjóra ganga því ekki upp, auk þess sem virðisaukaskattslögin kveða alls ekki á um þessi skilyrði sem Tollstjóri hefur sett um endurgreiðsluna. Lagatúlkun Tollstjóra er ólögumæt.

Tollstjóri telur ekki hægt að veita upplýsingar um hve margir hafi fengið endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli ákvæðis 2. mgr. 36. virðisaukaskattslaga. Ekki hafi reynt á túlkun ákvæðisins, þar sem það sé nýtt í lögum. Þó ákvæðið sé nýtt, þá vísar það í 2.-12. tölul. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, sem hafa verið við lýði í talsverðan tíma. Virðisaukaskattslög setja engin mismunandi skilyrði fyrir endurgreiðslunni eftir því hvar vörur flokkast í tölulíðum tollalaga. Túlkun Tollstjóra á virðisaukaskattsákvæðinu er byggt ákvæðum tollalaga og meintum túlkunaraðferðum á þeim lögum samkvæmt tollafríðindareglugerðinni. Skorað er á Tollstjóra að upplýsa um hverjir hafa fengið endurgreiðslu aðflutningsgjalda samkvæmt 2.-12. tölul. 1. mgr. 7. gr. tollalaga og hvort þeir hafi allir verið í atvinnurekstri í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga.

Hin umdeilda lagatúlkun Tollstjóri á 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga er byggð á notkun X. kafla tollafríðindareglugerðarinnar á hugtakinu „atvinnurekstur“. Það er einkennilegt ef ekki er til nein framkvæmd sem staðfestir umrædda túlkun tollafríðindareglugerðarinnar - óháð nýsettu ákvæði í 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga.

### III. Nánar um ákvæði tollafríðindareglugerðar

#### III.1 Ákvæði tollafríðindareglugerðar eiga ekki við

Í fyrri skrifum hefur verið gerð grein fyrir því að 2. mgr. 36. gr. vísar eingöngu til 2.-12. tölul. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, en ekki til 2. mgr. 7. gr. tollalaga, og því eiga skilyrði í reglugerð sem sett eru með heimild í 2. mgr. 7. gr. tollalaga ekki við.

Því til viðbótar skal tekið fram að í skýringum og tilvísunum virðisaukaskattslaga, eins og þau eru birt á vef Alþingis, þá er heldur engin tilvísun í tollafríðindareglugerðina, sbr. afrit hér að neðan:

- **37. gr.** Virðisaukaskattur af innflutningi skal innheimtur með aðflutningsgjöldum.
- Að því leyti sem eigi er ákveðið í lögum þessum eða reglugerð eða öðrum fyrir mælum

settum samkvæmt þeim um skattskyldu, úrskurð um skattskyldu, álagningu, innheimtu, lækkun eða endurgreiðslu vegna rýrnunar, skemmda eða endursendingar, lögvernd, sektir, viðurlög, refsingar og aðra framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innfluttum vörum og þjónustu, skulu gilda ákvæði tollalaga, [nr. 88/2005],<sup>1)</sup> með síðari breytingum, svo og reglugerða<sup>2)</sup> og annarra fyrir mæla settra samkvæmt þeim lögum.

<sup>1)</sup>[L. 69/2012, 4. gr.](#) <sup>2)</sup>[Rg. 390/1999](#), sbr. [898/1999](#).

Þetta er í samræmi við orðalag 37. gr., sem vísar eingöngu til ákvæða tollalaga um endurgreiðslu vegna rýrnunar, skemmda eða endursendingar, en ekki til annarra endurgreiðsluákvæða tollalaga. Þetta er líka í samræmi við almennan tilgang XI. kafla virðisaukaskattslaga sem fjallar sérstaklega um meðferð virðisaukaskatts við innflutning.

Aðflutningsgjöld, og þar með talinn virðisaukaskattur, eru innheimt við innflutning. Virðisaukaskattsskyldir aðilar fá svo virðisaukaskattinn endurgreiddan sem innskatt eftir hefðbundnum reglum virðisaukaskattslaga. Tilvísun 2. mgr. 37. gr., um að ákvæði tollalaga og reglugerða eigi við um innheimtu og álagningu virðisaukaskatts í tolli, byggir á því að virðisaukaskattur er hluti af þeim aðflutningsgjöldum sem tollstjóri innheimtir í starfsemi sinni og rök fyrir því að sömu reglur gildi við ákvörðun þessarra aðflutningsgjalda. Það hefur hins vegar ekkert með sérstakar endurgreiðslureglur að gera sem eru mismundandi eftir því hvort þær heyra undir virðisaukaskattslög, vörugjaldslög eða tollalög. Virðisaukaskattslögin ákvarða sjálfstætt af hvaða vörum eigi að endurgreiða álagðan virðisaukaskatt við innflutning. Sjónarmið á bak við þær endurgreiðslur þurfa ekki að fara saman við sjónarmið um endurgreiðslur annarra aðflutningsgjalda.

Í 64. gr. tollafríðindareglugerðar er um lagastoð ekki vísað til 2. mgr. 37. gr. virðisaukaskattslaga, heldur til almenns heimildarákvæðis 49. gr. virðisaukaskattslaga. Til samanburðar þá vísa áðurnefndar reglugerðir nr. 390/1999 og 898/1999, um greiðslufrest á aðflutningsgjöldum, beinlínis til 37. gr. virðisaukaskattslaga um lagastoð og gilda þar af leiðandi klárlega um innflutningskafla virðisaukaskattslaga.

Af þessu leiðir að þó talið verði að horfa beri til 37. gr. virðisaukaskattslaga og 2. mgr. 7. gr. tollalaga, við ákvörðun um endurgreiðslu samkvæmt 36. gr. laganna, þá eiga almenn ákvæði tollafríðindareglugerðarinnar, s.s. 44. gr., ekki við þar sem reglugerðin er ekki sett með stoð í 37. gr. virðisaukaskattslaga.

### *III.2 Tollafríðindareglugerð staðfestir heimildir til endurgreiðslu*

Tollafríðindareglugerð getur átt við um virðisaukaskatt þar sem hún vísar um lagastoð til 49. gr. virðisaukaskattslaga. Ef ríkistollanefnd telur að tollafríðindareglugerð gildi þar af leiðandi um ákvörðun endurgreiðslna á grundvelli 36. gr., sbr. 37. gr. virðisaukaskattslaga, sbr. 2. mgr. 7. gr. tollalaga, þá er túlkun Tollstjóra á reglugerðinni röng. Tollafríðindareglugerðin heimilar beinlínis endurgreiðslur til umbj. okkar.

Rætt er um uppgjör virðisaukaskatts í 63. gr. reglugerðarinnar. Þar segir orðréttt:

“Þegar aðflutningsgjöld eru endurgreidd samkvæmt reglugerð þessari skal þó ekki endurgreiddur sá virðisaukaskattur sem skattskyldir aðilar samkvæmt ákvæðum laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt hafa greitt við innflutning þeirrar vöru sem beiðni lýtur að. Við uppgjör á virðisaukaskatti skal innskattur af innfluttri vöru dreginn frá útskatti samkvæmt þeim lögum og reglugerðum og öðrum fyrirmælum settum samkvæmt þeim.

Endurgreiða skal öðrum aðilum en um ræðir í 1. mgr. þann virðisaukaskatt sem þeir hafa greitt vegna innflutnings viðkomandi vöru”.

Hér kemur skýrt fram að hinar sérstöku endurgreiðslur og undanþágur samkvæmt reglugerðinni eiga ekki við um virðisaukaskattsskylda aðila. Aðilar sem stunda atvinnurekstur með hagnaðartilgangi, og eru því skráðir á virðisaukaskattsskrá samkvæmt 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga, eiga ekki rétt á endurgreiðslu samkvæmt reglugerðinni. Það á hins vegar að endurgreiða öðrum aðilum virðisaukaskattinn.

Þetta getur varla verið skýrara. Það er ekki hægt að skýra ákvæði 44. gr. sömu reglugerðar um “atvinnurekstur” á þann hátt að endurgreiðsla skv. því ákvæði geti eingöngu farið til aðila sem stunda atvinnurekstur sem væri virðisaukaskattsskyldur í skilningi 3. gr. virðisaukaskattslaga þegar það er bannað samkvæmt 63. gr. reglugerðarinnar. Túlkun Tollstjóra á tollafríðindareglugerð fer gegn skýru orðalagi reglugerðarinnar sjálfrar um hverjir geta notið endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli hennar.

### *III.3 Samræmisskýring tollafríðindareglugerðar*

Í VI. kafla tollafríðindareglugerðar er rætt um vörur sem eru undanþegnar virðisaukaskatti við innflutning. Samkvæmt 39. gr. reglugerðarinnar eru loftför og skip undanþegin, nema um sé að ræða loftför til einkanota, skip undir 6 metrum að lengd eða skemmtibáta. Enginn önnur skilyrði eru sett um undanþágurnar. Ekkert er rætt um hvort loftförin eru notuð í atvinnurekstri eða ekki, eða hvort þau eru notuð til fólksflutninga, björgunar eða landvarna.

Með hliðsjón af skýru ákvæði 39. gr. tollafríðindareglugerðar um undanþágu virðisaukaskatts við innflutning á loftförum, þá er ljóst að ekkert samræmi er á milli þeirrar undanþágu og túlkunar Tollstjóra á endurgreiðslurétti samkvæmt 44. gr. reglugerðarinnar um innflutning á aðföngum í sömu loftför. Í túlkun Tollstjóra er ekki rökrétt samræmi. Í umsögn Tollstjóra segir:

“Hins vegar er ljóst að með tilkomu 36. gr. virðisaukaskattslaga var stefnt að því að skapa samræmi milli endurgreiðslu á virðisaukaskatti og tolli og af því leiðir að ekki er hægt að líta framhjá þeim skilyrðum sem sett eru í reglugerð fyrir undanþágunni, enda fengist með öðrum hætti ekki samræmi á milli endurgreiðslu á virðisaukaskatti annars vegar og tolli hins vegar”.

Hér færir Tollstjóri rök fyrir því að ákvæði tollafríðindareglugerðar nái til endurgreiðslu virðisaukaskatts á grundvelli samræmisskýringar. Ef slík samræmisskýring á að geta leitt til þess að reglugerðin eigi við, þó ekki sé til staðar skýr lagatilvísun um það í 36. gr. og 37. gr.

virðisaukaskattslaga, þá ber Tollstjóra ekki síður að beita samræmisskýringu innan sömu reglugerðar.

Ekki er skýrt hvað átt sé við með hugtakinu „atvinnurekstur“ í 44. gr. tollafríðindareglugerðar. Það virðist fyrst og fremst vera til aðgreiningar frá einkanotum, sbr. t.d. ákvæði 39. gr. reglugerðarinnar um að loftför til einkanota og skemmtibátar séu ekki undanþegnir virðisaukaskatti við innflutning. Ekkert tengir hugtaksnotkun reglugerðarinnar við 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga. Þvert á móti eru skýr ákvæði í reglugerðinni, sbr. 63. gr., sem heimila ekki slíka túlkun.

#### **IV. Íþyngjandi efnisákvæði tollareglugerðar skortir lagaheimild**

Þó svo tollafríðindareglugerðin ætti við og þó svo það teldist í lagi að túlka hugtakið „atvinnurekstur“ í 44. gr. reglugerðarinnar til samræmis við 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga, þá getur ráðherra ekki takmarkað réttindi aðila að lögum til endurgreiðslna með því að setja íþyngjandi efnisskilyrði í reglugerð ef þau er ekki að finna í lögnum. Því getur Tollstjóri ekki byggt á umræddu skilyrði um „atvinnurekstur“, við mat á beiðni umbjóðanda okkar. Það leiðir af ákvæðum stjórnarskrár og réttshæð réttarheimilda, eins og ítarlega hefur verið gerð grein fyrir í fyrri skrifum.

Því er mótmælt að það leiði ávallt af 60. gr. stjórnarskrár að tollstjóra beri að fara eftir reglugerðarákvæðum sem ekki hafa skýra lagastoð, eða fara gegn lögum eins og við á í þessu tilfelli. Umrætt ákvæði stjórnarskrár hljóðar svo:

„Dómendur skera úr öllum ágreiningi um embættistakmörk yfirvalda. Þó getur enginn, sem um þau leitar úrskurðar, komið sér hjá að hlýða yfirvaldsboði í bráð með því að skjóta málinu til dóms“.

Ákvæði 60. gr. stjórnarskrár varðar því úrskurðavald dómstóla, en hér áður fyrr voru dómstólum settar þröngar skorður um úrskurðarvald um embættistakmörk yfirvalda. Í dómi Hæstaréttar 1982:192 segir að það sé meginregla íslenskra laga að mál sæti úrlausn dómstóla sem eigi eru skýrlega undan dómsögu þeirra tekin, sbr. 2. gr. og 60. gr. stjórnarskrárinnar. Þetta er hins vega ekki það álitaefni sem uppi er í þessu máli, enda ljóst að Landhelgisgæslan mun eiga rétt á að bera álitaefnið síðar undir dómstóla, ef þörf reynist á.

Álitaefnið hér er hvort ríkisstofnun Tollstjóra og Ríkistollanefnd eigi að beita reglugerðarákvæðum sem ekki standast eða samrýmast lögum og stjórnarskrá. Álitaefnið varðar því réttshæð réttarheimilda og aðferð við túlkun laga. Það leiðir af lögætisreglunni og ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár að ekki er hægt að túlka reglugerðarheimild 2. mgr. 7. gr. eins rúmt og Tollstjóri úrskurðar. Ef fallist er á rök Tollstjóra, þá er ráðherra í raun engin takmörk sett í að þrengja endurgreiðsluheimildir og efnislega afnema þær í reglugerð.

Það leiðir jafnframt af ákvæðum 40. og 77. gr. stjórnarskrár og réttthæð lagaheimilda („lex superior“) að Tollstjóra ber eingöngu að fara eftir þeim efnisheimildum um skattlagningu sem eru í lögum frá Alþingi. Ef reglugerðarákvæði fer gegn skýru ákvæði laga um endurgreiðslu skatta, þá ber yfirvaldinu og úrskurðaraðila að fara að lögum – eins og ávallt.

## **V. Um atvinnurekstur í skilningi tollafríðindareglugerðar**

Tollstjóri greinir atvinnurekstur umbj. okkar og kemst að þeirri niðurstöðu að hann sé ekki í hagnaðarskyni og því ekki skráningarskyldur í skilningi 1. tölul. 1. mgr. 3. gr. virðisaukaskattslaga. Sú greining er þarflaus enda tilgangur greiningarinnar á misskilningi byggður, eins og áður hefur verið gerð grein fyrir.

## **VI. Lokaorð**

Það er sama hvernig þessum málum er velt og snúið. Umbj. okkar á skýran rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts samkvæmt 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga.

Ítrekuð eru fyrri skrif um lögskýringarsjónarmið, svo og fyrri krafa um málskostnað. Áskilur umbjóðandi okkar sér rétt til að leggja fram afrit af málskostnaðarreikningum á síðari stigum.“

## **Niðurstaða Ríkistollanefndar.**

Ríkistollanefnd hefur tekið mál þetta fyrir á fundum sínum með fyrirbyggjandi gögnum. Ágreiningur í máli þessu varðar synjun Tollstjóra á beiðni kæranda um niðurfellingu og/eða endurgreiðslu virðisaukaskatts af nánar tilgreindri vöru sem notuð er í flugrekstri.

Tollstjóri hafnar kröfum kæranda með úrskurði nr. 6/2013 dags. 12.07.2013. Meginröksemdir Tollstjóra eru í fyrsta lagi þær að um almenna tollskyldu af vörum sé að ræða sem fluttar eru til landsins. Allar undantekningar frá toll- og skattskyldu beri að túlka þröngt. Í þessu máli lýtur ágreiningsefnið nánar tiltekið að 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 88/2005, sbr. ákvæði X. kafla reglugerðar 630/2008 um ýmis tollfríðindi, einkum 43. og 44. gr. Samkvæmt 2. mgr. 36. gr. laga nr. 50/1988, um virðisaukaskatt, skal fella niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2. -12. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, að uppfylltum þeim skilyrðum sem þar eru tilgreind.

Tollstjóri reisti synjun sína á því að kærandi hefði ekki með höndum atvinnurekstur í skilningi a-liðar 2. tl. 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008 og uppfyllti því ekki skilyrði fyrir undanþágu frá greiðslu aðflutningsgjalda af aðföngum.

Af hálfu kæranda er í fyrsta lagi byggt á því að kærandi stundi atvinnurekstur í skilningi framangreindra ákvæða og í öðru lagi að ekki sé lagastoð fyrir þeirri takmörkun að binda gjaldfrelsi við þá aðila sem stunda atvinnurekstur.

*a. Um lagastoð skilyrða fyrir endurgreiðslu.*

Að mati kæranda fela skilyrði fyrir endurgreiðslu í 43. gr. og 44. gr. tollareglugerðar í sér íþyngjandi viðbótarskilyrði sem ekki standast 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar, og hafa ekki lagastoð í tollalögum eða lögum um virðisaukaskatt. Tollstjóri hafnaði þeirri röksemd kæranda að skilyrði um atvinnurekstur hefði ekki lagastoð og að umrædd reglugerð væri nánari útfærsla á gildandi lögum. Rök tollstjóra eru m.a. þau að í 2. mgr. 37. gr. vsk. laga segi að ákvæði tollalaga og reglugerða og annarra fyrirmæla skuli gilda að því leyti sem ekki sé mælt fyrir um annað í lögum um virðisaukaskatt eða reglugerð eða öðrum fyrirmælum settum samkvæmt þeim.

Í 2. mgr. 36. gr. laga um virðisaukaskatt segir að fella skuli niður, lækka eða endurgreiða virðisaukaskatt í þeim tilvikum sem talin eru upp í 2. – 12. tl. 7. gr. tollalaga. Þá segir eftirfarandi í 37. gr. laga um virðisaukaskatt:

*Að því leyti sem eigi er ákveðið í lögum þessum eða reglugerð eða öðrum fyrirmælum settum samkvæmt þeim um skattskyldu, úrskurð um skattskyldu, álagningu, innheimtu, lækkun eða endurgreiðslu vegna rýrnunar, skemmda eða endursendingar, lögvernd, sektir, viðurlög, refsingar og aðra framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innfluttum vörum og þjónustu, skulu gilda ákvæði tollalaga, nr. 88/2005, með síðari breytingum, svo og reglugerða og annarra fyrirmæla settra samkvæmt þeim lögum.*

Í 44. gr. tollareglugerðar eru síðan sett þau almennu skilyrði fyrir undanþágu að aðföngin séu ætluð til atvinnustarfsemi.

Ríkistollanefnd fellst ekki á sjónarmið kæranda um að ekki sé lagastoð fyrir þeirri takmörkun að binda gjaldfrelsi við þá aðila sem stunda atvinnurekstur. Ríkistollanefnd bendir á að útfærsla á takmörkunum í umræddri reglugerð er ekki andstæð gildandi lögum og reglugerðin er sett með lögformlegum hætti. Það hefur og lengi tíðkast að framselja vald til ráðherra til að kveða nánar á um efnisleg atriði í tilteknum skatta- og tollamálum, s.s í skattmatsreglum Ríkisskattstjóra og undanþágureglum tollalaga. Undanþágureglur í 7. gr. tollalaga eiga sér langa sögu og er umrætt ákvæði til að mynda alveg eins í eldri tollalögum nr. 55/1987 og reglugerðin er einnig óbreytt, a.m.k. frá árinu 1982, sbr. reglugerð nr. 719/2000 um undanþágu aðflutningsgjalda af aðföngum til ýmissar atvinnustarfsemi, sbr. og áður gildandi auglýsingu nr. 8/1982 um niðurfellingu aðflutningsgjalda af ýmsum vörum til nota í flugvélum, með síðari breytingum. Bendir Ríkistollanefnd á að þegar þessu undanþáguákvæði 2. mgr. 36. gr. var bætt við lög um virðisaukaskatt lá fyrir að undanþága tollalaga sem vísað var til var og hafði verið um árábil bundin skilyrði **um atvinnustarfsemi**. Hér er því ekki um það að ræða að ráðherra sé veitt óskilgreind heimild til að setja skilyrði heldur er um að ræða tilvísun í fyrirliggjandi reglur er studdust við áralanga framkvæmd. Þá er einnig ljóst að túlkun Tollstjóra er í samræmi við þá meginreglu laga um virðisaukaskatt að opinberir aðilar greiði skatt af aðföngum sem notuð eru til þeirra opinberu verkefna sem þeim er falið að sinna, sbr. m.a. 1. mgr. 2. gr. reglugerðar nr. 868/2012 um endurgreiðslu virðisaukaskatts til L. þar sem segir að við kaup á vörum og þjónustu beri L. að greiða virðisaukaskatt samkvæmt lögum nr. 50/1988 um virðisaukaskatt. Ríkistollanefnd fellst því á þau rök Tollstjóra að tilvitnuð lög ásamt reglugerð feli í sér að hafna

beri endurgreiðslu á virðisaukaskatti til kæranda, enda teljist hann ekki stunda atvinnurekstur í skilningi áður tilvitnaðs ákvæðis tollalaga, sbr. og 5. mgr. 5. gr. laga um virðisaukaskatt.

b. Skilyrði um atvinnustarfsemi.

Hvað varðar ágreining aðila um að kærandi stundi atvinnustarfsemi telur Ríkistollanefnd að skoða beri starfsemi kæranda almennt og tilgang hennar. Samkvæmt 1. gr. laga nr. 52/2006 um L. sinnir L. “öryggisgæslu og björgun á hafi úti, fer með löggæslu á hafinu og gegnir öðrum verkefnum samkvæmt ákvæðum laga þessara, ákvæðum reglugerða á grundvelli þeirra og öðrum lögbundnum fyrirmælum.” Nánar er kveðið á um hlutverk stofnunarinnar í 4. og 5. gr. laganna en þar kemur fram að lögbundið hlutverk L. er m.a. að sinna öryggisgæslu og löggæslu á hafinu og leitar- og björgunarþjónustu á hafi, lofti og landi. Þá er landhelgisgæslunni einnig heimilt að taka að sér samningsbundin þjónustuverkefni, s.s. fiskveiðieftirlit, sjúkraflog o.fl. Jafnframt er landhelgisgæslunni heimilt í samráði við ráðherra að taka að sér ólögbundin verkefni með samningum þegar sérstaklega stendur á. Til að mynda hefur kærandi leigt út flugvélar sínar. Þá hefur kærandi einnig tekið að sér rekstur öryggis- og varnarsvæða eins og þau eru skilgreind í varnarmálalögum nr. 34/2008.

Rekstur kæranda er samkvæmt framansögðu blandaður rekstur. Í reglugerð nr. 868/2012 kemur fram að stofnunin fái endurgreiddan virðisaukaskatt vegna reksturs öryggis – og varnarsvæða, m.a. vegna reksturs og viðhalds loftfara og skipa, þar sem verkefni þessi séu unnin fyrir þjóðréttaraðila sem séu undanþegnir toll- og skattskyldu. Ber stofnuninni að halda slíkum innkaupum aðgreindum í bókhaldi sínu. Ekki liggur fyrir í málinu að aðrir þættir starfsemi L. séu aðgreindir sérstaklega í bókhaldi stofnunarinnar eða með öðrum hætti aðgreindir. Í þessu sambandi er sérstaklega vakin athygli á að stofnunin rekur t.d. ekki sérstaka þjónustudeild sem sinnir viðhaldi og viðgerðum tækja hennar. Þegar óskattskyldir aðilar, s.s. skipafélög og flugfélög reka slíka þjónustudeild er þeim heimilt að njóta innskattsfrádráttar vegna slíkrar þjónustustarfsemi. Þá er rétt að hafa í huga að kærandi er í raun ríkisstofnun á fjárlögum. Það er ekki tilgangur með rekstri stofnunarinnar að afla tekna eins og hvert annað atvinnufyrirtæki, enda þótt stofnunin kunni að nýta tækjabúnað sem fyrir hendi er t.d. til útleigu, eins og heimilt er samkvæmt lögum um stofnunina. Verður því ekki séð að meginstarfsemi L. felist í atvinnurekstri eins og hann er skilgreindur í skattalögum, sbr. t.d. lög um virðisaukaskatt, en þar kemur fram í 5. mgr. 5. gr. að aðilar séu ekki skráningarskyldir ef samanlagðar tekjur þeirra af sölu á vöru og þjónustu eru að jafnaði lægri en kostnaður við aðföng sem keypt eru með virðisaukaskatti til starfseminnar. Samkvæmt þessu ákvæði eru aðeins þeir sem selja vöru eða þjónustu í hagnaðarskyni skráningarskyldir og þar með taldir hafa með höndum atvinnurekstur í skilningi laganna. Þá liggur ekki fyrir eins og áður greinir að kærandi hafi aðskilið frá hinum opinbera rekstri þann hluta rekstrar sem þó kynni að uppfylla framangreind skilyrði um atvinnurekstur.

Ríkistollanefnd telur í þessu sambandi rétt að geta þess að kærandi kann að eiga rétt á endurgreiðslu virðisaukaskatts af hluta af sinni starfsemi, og raunar er þessi möguleiki nefndur í bréfi tollstjóra dags. 08.04.2013.

Með vísan til röksemda Tollstjóra svo og þess sem hér á undan er rakið ber að staðfesta hinn kærða úrskurð Tollstjóra.

Ríkistollanefnd hafnar kröfu kæranda um að nefndin úrskurði greiðslu málskostnaðar til kæranda, en Ríkistollanefnd hefur ekki lagaheimild til þess.

Samkvæmt framanrituðu kveður Ríkistollanefnd upp svofelldan úrskurð

#### ÚRSKURÐUR:

Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 með áorðnum breytingum, og m.a. með vísan reglugerðar nr. 630/2008, einkum a. liður 2. tl. 44. gr. , 36. og 37. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 með áorðnum breytingum og 2. til 12. tl. 7. gr. tollalaga er hinn kærði úrskurður Tollstjórans í Reykjavík nr. 6/2013 staðfestur. Kröfu um greiðslu málskostnaðar er hafnað.