

Reykjavík, dags; 12. júlí 2013

Úrskurður nr. 6/2013

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

Ú R S K U R Ð U R

Kærandi: X

Kæruefni: Höfnun beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts af vörum sem ætlaðar eru til flugreksturs

I. Kæra

Með bréfi, dags. 3. júní 2013 sem móttékið var þann 5. júní sl., hefur lögmannsstofa, f.h. X, 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 flugrekstarleyfi. Í kjölfarið þyrfti að leggja fram afgreiðslu II fyrir þær sendingar sem tóku til beiðninnar 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 slíkrar íþyngjandi skattaákvæða beri að túlka gjaldanda í hag. Tilvísun reglugerðarinnar til atvinnureksturs þjóni því markmiði að aðgreina frá notkun til einkaþarfa. Aðföng þau sem kærandi krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts af, séu eðli máls samkvæmt ekki notuð til einkaþarfa, 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 tekjuskattsskyldur eða virðisaukaskattsskyldur, 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 leigd 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 lagastöð. 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 almennri 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 ýmissar 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 yfirs kattane fndar nr. 94/1998 segir að við ákvörðun þess hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi sé að ræða hafi í úrskurðar framkvæmd einkum verið horft til þess hvort um sjálfstæða starfsemi sé að ræða sem rekin sé reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega tilgangi 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 tölurverðum 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 verkefnin 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 um 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.

Kæuréttur

Úrskurðinum er heimilt að skjóta til Ríkistollanefndar, Skúlagötu 57, Reykjavík, innan 60 daga frá póstlagningardegi bréfs