

Reykjavík, 10. júlí 2017

## Úrskurður nr. 13/2017

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

# Ú R S K U R Ð U R

**Kærandi: A**

**Kæruefni: Krafa um endurgreiðslu eftirgefins vörugjalds af leigubifreiðinni X**

## I. Kæra

Með bréfi, dags. 23. mars 2017, hefur B hrl., f.h. A, kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. mgr. 27. gr. stjórnsýslulaga nr. 30/1993 ákvörðun Tollstjóra, dags. 26. janúar 2017, um endurgreiðslu á eftirgefnu vörugjaldi af leigubifreiðinni X.

Kærandi gerir þá kröfu að ákvörðun Tollstjóra verði felld úr gildi og fallið verði frá fyrri ákvörðun um innheimtu á eftirgefnu vörugjaldi á leigubifreiðinni X.

## II. Málsmæðferð

Þann 4. nóvember 2014 lagði C ehf. f.h. kæranda inn umsókn vegna eftirgjafar vörugjalds af ökutæki fyrir leigubifreiðina X, ásamt yfirlýsingu og fylgigögnum. Þann 5. nóvember 2014 var umsókn kæranda staðfest og fékk kærandi 546.209 kr. endurgreiddar. Þann 13. janúar 2017 lagði kærandi inn til Tollstjóra staðfest endurrit af skattframtali 2016. Þann 26. janúar 2017 krafðist Tollstjóri að kærandi greiddi það vörugjald sem eftirgefið hafði verið af leigubifreiðinni. Með bréfi dags. 23. mars var ákvörðun Tollstjóra, 26. janúar 2017 kærð skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005. Frekari gögn og viðbótarrökstuðningur bárust 11. apríl og 4. maí og taldist gagnaöflun lokið 4. maí 2017.

## III. Meginröksemdir kæranda

Kærandi telur sig uppfylla þau skilyrði sem sett eru fyrir lækkun vörugjalds á leigubifreiðum til fólksflutninga skv. 1.-4. tl. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000, um vörugjald af ökutækjum. Kærandi hafi fengið úthlutað atvinnuleyfi til leiguaksturs þann 1. október 2014. Í

nóvember 2014 keypti kærandi sína fyrstu bifreið til fólksflutninga (X) og hafi hann fengið eftirgefið hluta vörugjalda af bifreiðinni. Kærandi hafði hinsvegar á árunum áður haft afleysingarleyfi í samræmi við lög um leigubifreiðar nr. 134/2001. Kærandi hafi reiknað sér endurgjald á árinu 2015 samkvæmt flokki E(9) í reglum ríkisskattstjóra nr. 1172/2014. Kærandi hóf rekstur eigin leigubifreiðar í nóvember 2014 og því sé eðlilegt að hann hafi reiknað sér endurgjald skv. flokki E9 á fyrsta rekstrarári.

Kærandi vísar til heimildar Tollstjóra til að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur kveða á um skv. 4. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar 331/2000, en bifreið hans hafi orðið fyrir tjóni í tveimur umferðaróhöppum og hafi vegna þeirra ekki verið í notkun í tæpan mánuð.

Kærandi tekur fram að ríkisskattstjóri hafi eftirlit með flokkun þeirra sem reikna sér endurgjald við störf sín. Í ljósi þess að hann hafi ekki gert athugasemdir við flokkun kæranda, telur kærandi það vandséð að Tollstjóri geti ákveðið aðra viðmiðun varðandi endurgjald kæranda en þá sem ríkisskattstjóri hefur samþykkt.

#### **IV. Niðurstöður**

Í málinu er deilt um ákvörðun Tollstjóra dags. 26. janúar 2017, þar sem kæranda var gert að endurgreiða vörugjald sem hann hafi fengið eftirgefið af leigubifreiðinni X. Í ákvörðun Tollstjóra var tekið fram að innheimta eftirgefins vörugjalds væri á grundvelli þess að kærandi uppfyllti ekki skilyrði um lágmark reiknaðs endurgjalds skv. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar um vörugjald af ökutækjum, nr. 331/2000.

Kærandi naut eftirgjafar af álagningu vörugjalda af leigubifreiðinni X þann 5. nóvember 2014 og voru honum endurgreiddar 546.209 kr.

Í 1. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjöld af ökutækjum, eldsneyti o.fl. er kveðið á um að greiða skuli í ríkissjóð vörugjald af ökutækjum sem skráningarskyld eru skv. umferðarlögum nr. 50/1987. Samkvæmt 3. gr. laga nr. 29/1993 skal vörugjald lagt á fólksbifreiðar og önnur vélknúin ökutæki, sem ekki eru sérstaklega tilgreind í 4. og 5. gr. samkvæmt aðalflokki í gjaldbil miðað við skráða losun koltvísýrings (CO<sub>2</sub>) viðkomandi ökutækis, mælt í grömmum á hvern ekinn kílómetra. Samkvæmt 1. tölul. 2. mgr. 5. gr. laganna skal vörugjald af leigubifreiðum til fólksflutninga lagt á samkvæmt undanþáguflokki 3. gr. miðað við skráða losun koltvísýrings viðkomandi ökutækis, mælt í grömmum á hvern ekinn kílómetra.

Um er að ræða undanþágu frá skattskyldu sem bundin er ákveðnum skilyrðum. Skilyrði lækkunar vörugjalds af leigubifreið er skv. 1. tölul. 2. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993, að kaupandi hennar hafi atvinnuleyfi til leiguaksturs fólksbifreiða og hafi akstur hennar að aðalvinnu. Ráðherra hefur með heimild skv. 3. mgr. 5. gr. laga nr. 29/1993 sett nánari skilyrði um ökutæki sem falla undir undanþágu 2. mgr. 5. gr. laganna, í reglugerð um vörugjald af ökutækjum nr. 331/2000. Í 2. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar eru almenn skilyrði fyrir lækkun vörugjalds talin upp. Samkvæmt 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðarinnar er

skilyrði fyrir lækkun vörugjalds að réttthafi hafi í tekjur að lágmarki 70% af reiknuðu endurgjaldi í staðgreiðslu eins og það er ákvarðað árlega, sbr. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 45/1987, um staðgreiðslu opinberra gjalda, með síðari breytingum, næsta almanaksár eftir að eftirgjöf var veitt. Eftirgjöf á vörugjaldi leigubifreiðarinnar X var veitt árið 2014, er því hér til skoðunar það endurgjald sem kærandi reiknaði sér á tekjuárinu 2015.

Grundvallarákvæðið um reiknað endurgjald er 2. mgr. 1. tölul. A-liðar 7. gr. laga um tekjuskatt nr. 90/2003. Samkvæmt ákvæðinu ber manni, sem vinnur við eigin atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi, að telja sér til tekna eigi lægra endurgjald fyrir starf sitt og hefði hann innt það af hendi fyrir óskyldan eða ótengdan aðila. Árlega setur ríkisskattstjóri við upphaf tekjuárs reglur um reiknað endurgjald og birtir þær að fenginni staðfestingu ráðherra sbr. 1. mgr. 58. gr. laga nr. 90/2003.

Samkvæmt reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald tekjuárið 2015, sbr. auglýsingu nr. 1172/2014, 19. desember 2014 í B-deild Stjórnartíðinda, fellur undir viðmiðunarflokk E í reglum „Ýmis starfsemi einyrkja, ófaglærðra og vélstjórnenda, hreingerningarmenn, dagforeldrar, umönnunarstörf sem ekki krefjast háskólamenntunar“. Kemur fram að til flokks E teljist m.a. menn sem vinna í störfum sem enga fagmenntun þarf til en geta þurft að hafa réttindapróf til að sinna starfinu, s.s. réttindi til að stjórna bifreiðum eða vinnuvélum o.s.frv. og falla ekki undir flokka A til D. Flokkur E skiptist í níu undirflokka vegna tekjuársins 2015 eftir umsvifum og starfsmannafjölda.

Í flokk E(2) falla stjórnendur vinnuvéla og bifreiða, sem réttindi þarf til að stjórna, sem starfa einir eða með færri en tveimur starfsmönnum eða samtals greidd laun og greiðslur samkvæmt reikningum fyrir aðkeypt vinnuframlag samsvara árslaunum allt að tveggja starfsmanna. Lágmarksviðmið flokks E(2) eru mánaðarlaun 314.000 kr., eða árslaun 3.768.000 kr.

Í ákvörðun Tollstjóra 26. janúar 2017, var tekið fram að 70% af lágmarks reiknuðu endurgjaldi fyrir árið 2015 væri 2.436.000 kr. Var framkvæmd Tollstjóra við mat á lágmarks reiknuðu endurgjaldi þannig að miðað var við flokk E(4) í reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald fyrir tekjuárið 2015 sbr. auglýsingu nr. 1172/2014. Við endurskoðun á framkvæmd eftirgjafar vörugjalds á leigubifreiðar, þar sem m.a. var haft samband við ríkisskattstjóra, var komist að þeirri niðurstöðu að rétt væri að rekstur leigubifreiðar falli undir flokk E(2) í reglum ríkisskattstjóra.

Kærandi telur sig falla undir flokk E(9) í reglum ríkisskattstjóra sbr. auglýsingu nr. 1172/2014. Í þann flokk falla stjórnendur vinnuvéla, en einungis þeir sem eru að hefja starfsemi og starfa einir eða með einum starfsmanni. Undir flokkinn heyra einungis þeir sem eru að hefja sjálfstæða starfsemi í fyrsta sinn, og einungis í eitt ár frá upphafi starfseminnar. Því til stuðnings hefur kærandi lagt fram staðfestingu frá Samgöngustofu um að hann hafi fyrst hlotið atvinnuleyfi til leiguaksturs í samræmi við ákvæði laga um leigubifreiðar nr. 134/2001, 1. október 2014. Lágmarksviðmið reiknað endurgjalds þeirra sem falla í flokk E(9) er skv. reglum ríkisskattstjóra, mánaðarlaun 210.000 kr., eða árslaun 2.520.000 kr.

Í skattframtali 2016 reiknaði kærandi sér í endurgjald 2.352.000 kr. Er sú upphæð rúmlega 62% prósent af lágmarksviðmiði flokks E(2), en rúmlega 93% af lágmarksviðmiði flokks E(9). Kærandi hefur lagt inn til Tollstjóra skattframtöl sín fyrir tekjuárin 2013-2014. Af lestri þeirra má sjá að reiknað endurgjald kæranda vegna „rekstur leigubíla“ var kr. 1.980.000 tekjuárið 2013, sbr. skattframtal 2014 og reiknað endurgjald kæranda var 2.352.000 kr. vegna „leigubílaaksturs“ tekjuárið 2014, sbr. skattframtal 2015.

Áður en kærandi öðlaðist atvinnuleyfi til leiguaksturs 1. október 2014, hafði kærandi ekið leigubílum á grundvelli afleysingarleyfis sbr. 4. mgr. 6. gr. laga um leigubifreiðar nr. 134/2001. Hefur það því ekki áhrif við mat á því hvenær kærandi hóf sjálfstæða starfsemi að hann hafi fyrst öðlast atvinnuleyfi til leiguaksturs 1. október 2014.

Að virtum þeim upplýsingum sem fram koma í skattframtölum kæranda fyrir tekjuárin 2013 og 2014 telur Tollstjóri að viðmið reiknaðs endurgjalds kæranda sbr. 3. tölul. 2. mgr. reglugerðar nr. 331/2000, skuli miðast við flokk E(2) í reglum ríkisskattstjóra. Tollstjóri telur að kærandi hafi ekki verið að hefja sjálfstæða starfsemi í fyrsta sinn á tekjuárinu 2015, sem er skilyrði þess að aðili flokkist í flokk E(9) í reglum ríkisskattstjóra.

Í 4. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 er að finna heimild Tollstjóra til að fallast á lægra endurgjald en viðmiðunarreglur kveða á um ef liggja fyrir viðhlítandi gögn og rökstuðningur réttthafa sem réttlæti geti slíka ákvörðun, t.d. vegna alvarlegra veikinda eða ef bifreið ónýttist. Kærandi hefur lagt fram gögn þess efnis að bifreið hans hafi lent í tveimur umferðaróhöppum í febrúar og mars 2015. Af lestri reikninga útgefna af bifreiðaverkstæðinu D, má sjá að bifreiðin X hafi verið í vörslum bifreiðaverkstæðisins vegna viðgerða í samtals 8 daga í marsmánuði 2015. Í 4. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 eru nefnd í dæmaskyni tilvik sem séu þess eðlis að veita eigi aðila undanþágu frá skilyrðum til þess að njóta lækkunar á vörugjaldi. Er ákvæðið undantekningarákvæði frá almennri gjaldskyldu, sem ber samkvæmt almennum lögskýringarsjónarmiðum að túlka þröngt. Tollstjóri fellst ekki á að málsatvik séu með þeim hætti að það réttlæti að í tilviki kæranda skuli viðmiðunarfrjárhæð vera lægri en 70% af viðmiðunarreglum ríkisskattstjóra sbr. 4. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000.

Í rökstuðningi sínum bendir kærandi á að það sé hlutverk ríkisskattstjóra að hafa eftirlit með flokkun þeirra sem reikna sér endurgjald við störf sín, ásamt því að gera athugasemdir ef flokkun sé í ósamræmi við reglur ríkisskattstjóra. Vandséð sé að Tollstjóri geti ákvarðað aðra viðmiðun reiknaðs endurgjalds en þá sem ríkisskattstjóri hefur samþykkt athugasemdalaust.

Tollstjóri fellst ekki á þau rök kæranda að með ákvörðun sinni um innheimtu eftirgefins vörugjalds af leigubifreiðinni X sé embættið að ganga inn á verksvið embættis ríkisskattstjóra. Samkvæmt 2. mgr. 25. gr. laga um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. nr. 29/1993, sbr. 1. mgr. 24. gr. reglugerðar um vörugjald af ökutækjum nr. 331/2000 annast Tollstjóri álagningu og innheimtu vörugjalds ásamt því að hafa með höndum eftirlit. Eitt af skilyrðum þess að réttthafi njóti lækkunar á vörugjaldi leigubifreiðar er að réttthafi hafi í tekjur að lágmarki 70% af reiknuðu endurgjaldi skv. reglum ríkisskattstjóra, næsta almanaksár eftir að eftirgjöf var veitt. Samkvæmt 2. másl. 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000

ber rétthafa að senda Tollstjóra staðfest endurrit af skattskýrslu næsta heila almanaksár eftir að eftirgjöf var veitt, til sönnunar á tekjum rétthafa. Við eftirlit Tollstjóra á því hvort rétthafi uppfylli skilyrði fyrir lækkun vörugjalda ber Tollstjóri saman reiknað endurgjald rétthafa í staðgreiðslu skv. upplýsingum úr skattframtali við fjárhæðir sem settar eru fram sem lágmarksviðmiðun í reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald.

Samkvæmt 2. mgr. 58. gr. tekjuskattslaga nr. 90/2003 og 2. mgr. 6. gr. laga um staðgreiðslu opinberra gjalda nr. 45/1987 ber ríkisskattstjóra að hækka endurgjald manns sem hefur fært sér til tekna á skattframtali lægra endurgjald en áskilið er í reglum ríkisskattstjóra. Eins og áður hefur fram komið reiknaði kærandi sér í reiknað endurgjald í skattframtali 2016 fyrir tekjuárið 2015 2.352.000 kr. Er sú upphæð lægri en allar viðmiðunarfjárhæðir í flokki E skv. reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald á tekjuárinu 2015. Með ákvörðun um innheimtu eftirgefins vörugjalds á leigubifreiðina X hefur Tollstjóri lagt mat á reiknað endurgjald kæranda með tilliti til flokkunar og fjárhæða sem fram koma í reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald á tekjuárinu 2015, sbr. auglýsingu nr. 1172/2014 í samræmi við 3. tölul. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar 331/2000. Er Tollstjóri ekki að ákvarða um réttmæti þeirra fjárhæða eða flokkunar kæranda í skattframtali hans, heldur einvörðungu að ákvarða hvort rétthafi uppfylli þau almennu skilyrði sem þarf að uppfylla skv. 15. gr. reglugerðar 331/2000 til að njóta lækkunar vörugjalds á leigubifreið.

Í ákvörðun Tollstjóra 26. janúar 2017, var tekið fram að 70% af lágmarks reiknuðu endurgjaldi fyrir árið 2015 væri 2.436.000 kr. Var framkvæmd Tollstjóra við mat á lágmarks reiknuðu endurgjaldi þannig að miðað var við flokk E(4) í reglum ríkisskattstjóra um reiknað endurgjald fyrir tekjuárið 2015 sbr. auglýsingu nr. 1172/2014. Við endurskoðun á framkvæmd eftirgjafar vörugjalds á leigubifreiðar, þar sem m.a. var haft samband við ríkisskattstjóra, var komist að þeirri niðurstöðu að rétt væri að rekstur leigubifreiðar falli undir flokk E(2) í reglum ríkisskattstjóra.

Að öllu ofangreindu virtu telur Tollstjóri að kærandi uppfylli ekki lögbundin skilyrði fyrir lækkun vörugjalda á leigubifreiðum sbr. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar um vörugjöld á ökutækjum nr. 331/2000.

## ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun Tollstjóra um innheimtu eftirgefins vörugjalds á leigubifreiðinni X, dags. 26. janúar 2017, er staðfest.

### Kæru réttur

Úrskurðinum er heimilt að skjóta til yfirskattanefndar, Borgartúni 21, 105 Reykjavík, innan þriggja mánaða frá póstagningardegi bréfs þessa, sbr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.