

Reykjavík, 16. júlí 2018

Úrskurður nr. 9/2018

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

Ú R S K U R Ð U R

Kærandi: A

Kæruefni: Höfnun um endurgreiðslu virðisaukaskatts af aðföngum til flugrekstrar

I. Kæra

Með bréfi, dags. 29. janúar 2018, hefur A kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 ákvörðun Tollstjóra um synjun á endurgreiðslu virðisaukaskatts af aðföngum til flugrekstrar.

Kærandi krefst þess að fá niðurfelldan virðisaukaskatt vegna innflutnings á aðföngum til flugrekstrar með vísan til 2. mgr. 36. gr. virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 og 9. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 88/2005.

II. Málsmeðferð

Með beiðni, dags. 26. maí 2016, óskaði kærandi eftir niðurfellingu aðflutningsgjalda af aðföngum til atvinnurekstrar. Sótt var um endurgreiðslu á virðisaukaskatti vegna keyptra aðfanga til flugrekstrar. Töluverð samskipti áttu sér stað á milli kæranda og Tollstjóra en embættið óskaði eftir ýmsum gögnum um starfsemi kæranda í tengslum við beiðni um niðurfellingu aðflutningsgjalda. Í október 2017 hafði Tollstjóra borist öll umbeðin gögn og þann 30. nóvember 2017 var beiðni kæranda hafnað á grundvelli þess að skilyrði 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um atvinnurekstur taldist ekki vera uppfyllt.

Með bréfi, dags. 29. janúar 2018, kærði kærandi ákvörðun Tollstjóra. Með tölvupósti, dags. 7. febrúar 2018, óskaði Tollstjóri eftir afriti af rekstrarreikningum kæranda og öðrum bókhaldsgögnum en sú beiðni var ítrekuð þann 22. febrúar 2018. Umbeðin gögn bárust 28.

febrúar en með tölvupósti 23. mars var óskað eftir nánari skýringum á framkomnum gögnum kæranda. Þær skýringar bárust embættinu 5. apríl 2018. Þann 25. apríl fór Tollstjóri fram á útskýringar á ákveðnu misræmi í bókhaldsgögnunum frá endurskoðanda kæranda. Umbeðnar skýringar fengust þann 14. júní 2018.

III. Meginröksemdir kæranda

Kærandi telur flugrekstrarstarfsemi sína, sem beiðni um niðurfellingu snýr að, vera sjálfstæða rekstrareiningu sem sé að fullu leyti aðgreind í rekstri og bókhaldi kæranda. Flugrekstrarstarfsemin sé þó rekin undir ákveðnu sviði kæranda en ólíkt þjónustu nefnds sviðs kæranda þá sé flugrekstrarstarfsemin rekin í hagnaðarskyni. Því til stuðnings vísar kærandi til yfirlýsingar bæði forstjóra síns og endurskoðanda þess efnis auk bókhaldsgagna og samninga við viðskiptavini. Að því virtu telur kærandi sig uppfylla skilyrði um atvinnustarfsemi sem finna má í 1. mgr. 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008.

Kærandi bendir á að forvera sínum, B, hafi verið synjað um skráningu á virðisaukaskattskrá með úrskurði yfirskattanefndar og af þeim sökum eigi hann rétt á endurgreiðslu á grundvelli reglugerðar nr. 630/2008, með hliðsjón af 2. mgr. 63. gr. reglugerðarinnar.

Að lokum telur kærandi að Tollstjóri hafi brotið gegn nokkrum meginreglum stjórnisýsluréttar við afgreiðslu beiðni sinnar, þá sérstaklega málshraðareglunni auk rannsóknarreglu 10. gr. og meðalhófsreglu 12. gr. stjórnisýslulaga nr. 37/1993.

IV. Niðurstöður

Kærð ákvörðun Tollstjóra í máli þessu lýtur að höfnun á beiðni um niðurfellingu aðflutningsgjalda af aðföngum til atvinnurekstrar þar sem flugrekstrarstarfsemi kæranda taldist ekki vera atvinnurekstur í skilningi 44. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008. Almennt ber að greiða aðflutningsgjöld af öllum vörum sem fluttar eru til landsins, skv. meginreglu 3. og 5. gr. tollalaga nr. 88/2005. Að sama skapi nær skattskyldusvið 1. mgr. 2. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Um er að ræða meginreglur laganna og samkvæmt almennum og viðteknum lögskýringarsjónarmiðum ber að túlka allar undanþágur frá þeim þröngt og gera ríkar kröfur 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.

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 þeirra 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.

Kærandi er opinbert hlutafélag á fjárlögum sem starfar á grundvelli hlutafélagalaga nr. 2/1995 og er að fullu í eigu íslenska ríkisins og er sala og ráðstöfun hlutafés félagsins óheimil. Kæranda var komið á fót með lögum sem fólu í sér að tvö opinber hlutafélög, B og C, voru sameinuð í eitt félag sem skyldi starfa í samræmi við tilgang yfirteknu félaganna og tók kærandi yfir öll réttindi og allar skuldbindingar yfirteknu félaganna, sbr. 4. og 5. gr. laganna. Tilgangur B var að annast rekstur og uppbyggingu flugleiðsöguþjónustu, þ.m.t. flugumferðarþjónustu, fjarskipta- og leiðsögukerfa, að annast rekstur og uppbyggingu flugvalla, svo og aðra skylda starfsemi. Tilgangur C var að annast rekstur, viðhald og uppbyggingu D sem borgaralegs alþjóðaflugvallar auk hagnýtingar flugvallarsvæðisins í þágu öryggis- og varnartengdrar starfsemi og þjóðlegra skuldbindinga ríkisins. Enn fremur átti félagið að annast rekstur, viðhald og uppbyggingu E, þ.m.t. rekstur verslana með tollfrjálsar vörur á flugvallarsvæðinu, starfsemi sem væri í beinum tengslum við flugrekstur, rekstur flugvalla og flugstöðvar og aðra starfsemi sem nauðsynlegt væri að yrði innan haftasvæðis flugverndar. Verkefni kæranda eru í dag þau sömu og forvera sinna, að undanskyldum rekstri E sem rekinn er af dótturfélagi kæranda, L ehf. Starfsemi kæranda má í raun skipta í þrjá hluta, þ.e. flugleiðsöguþjónustu, rekstur D og rekstur annarra íslenskra flugvalla. Eins og áður hefur komið fram telur kærandi flugrekstrarstarfsemi sína, sem beiðni um niðurfellingu snýr að, vera sjálfstæða rekstrareiningu sem sé þó rekin undir flugleiðsöguviði kæranda en ólíkt flugleiðsöguþjónustu kæranda þá sé flugrekstrarstarfsemin rekin í hagnaðarskyni. Líkt og kemur fram í hinni kærðu ákvörðun Tollstjóra þá er kostnaður flugleiðsöguviðs kæranda að langstærstum hluta greitt á grundvelli notendagjalda. Flugrekstrarstarfsemi kæranda, sem er rekstur á einni flugvél, T, er rekin undir flugleiðsöguviði en samkvæmt umboðsmanni kæranda, sbr. bréf dags. 5. apríl 2018, telst flugreksturinn sem slíkur þó ekki til flugleiðsöguþjónustu.

Í máli þessu er deilt um hvort flugrekstrarstarfsemi kæranda teljist vera atvinnurekstur í skilningi 44. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008. Atvinnurekstrarhugtakið er ekki skilgreint í reglugerð nr. 630/2008 en í úrskurðarframkvæmd í skattamálum hefur, við ákvörðun þess hvort aðili teljist vera í atvinnurekstri, verið litið til þess hvort um sjálfstæða starfsemi sé að ræða sem rekin sé reglubundið og í nokkru umfangi í þeim efnahagslega

tilgangi að skila hagnaði. Samkvæmt upplýsingum í kæru felst flugrekstrarstarfsemi kæranda fyrst og fremst í flugprófunum á innlendum flugvöllum, D og erlendum flugvöllum auk annarra tilfallandi verkefna. Samkvæmt fyrirbyggjandi gögnum eru flugprófanir á innlendum flugvöllum og D hluti af lögbundnum skyldum kæranda, sbr. fyrrnefnd lagaákvæði um stofnun kæranda, og tekjur vegna þeirra fást með millideildarsölu, þ.e. sölu á milli mismunandi deilda innan kæranda. Koma verkefni kæranda á erlendum flugvöllum því eingöngu til skoðunar hér. Kærandi nefnir að verkefni í G og F séu regluleg og lagði í því skyni fram þjónustusamninga um flugprófanir við hlutaðeigandi aðila en önnur verkefni séu tilfallandi. Í málinu liggja að auki fyrir yfirlýsing endurskoðanda kæranda og rekstrarreikningur fyrir þrjú ár, dags. 28. febrúar 2018, bókhaldsgögn frá kæranda fyrir flugrekstrarstarfsemina í formi excel skjals, auk yfirlýsingar forstjóra kæranda, dags. 5. október 2017 en þessi gögn telur kærandi sýna fram á bæði sjálfstæði og hagnaðartilgang flugrekstrarstarfseminnar.

Í úrskurðarframkvæmd í skattamálum, sbr. úrskurð yfirkattaneftndar í máli nr. 197/2017, hefur komið fram að það hvort starfsemi sé sjálfstæð, reglubundin og hvert umfang hennar sé, séu hlutræn atriði við mat á því hvort um sé að ræða atvinnurekstur eða aðra starfsemi, að því leyti að ekki þarf að kanna viðhorf viðkomandi aðila til þeirra. Aftur á móti skiptir viðhorf aðilans máli varðandi það hvort starfsemi sé rekin í hagnaðarskyni, ásamt því að hinir hlutrænu þættir hafa þýðingu við ákvörðun slíks tilgangs.

Allar tekjur fyrir flugprófanir og verkefni flugvélarinnar T eru fyrst færðar inn í bókhald kæranda með millideildarsölu á þá deild sem heldur utan um flugprófanir. Þaðan eru tekjur flugvélarinnar síðan aftur færðar með millideildarsölu yfir á sérdeild fyrir flugvélina. Samkvæmt rekstrarreikningum kæranda er heildarafkoma flugrekstrarstarfseminnar, þ.e. tekjur vélarinnar að frádregnum kostnaði, hagnaður árið 2015, hagnaður árið 2016 en tap árið 2017. Framlögð bókhaldsgögn kæranda sýna tekjur og hreyfingar bæði vegna flugprófana innanlands, sem eru lögbundin verkefni kæranda, og útseldrar þjónustu til utanaðkomandi aðila auk yfirlita vegna flugprófana og reksturs flugvélarinnar T. Samkvæmt bókhaldsgögnunum eru tekjur kæranda vegna útseldrar þjónustu vélarinnar lægri en tekjur flugvélarinnar sem tilgreindar eru á rekstrarreikningi. Misræmið á milli tekna flugvélarinnar á rekstrarreikningi og tekna vegna útseldrar vinnu var útskýrt, bæði af endurskoðanda og starfsmanni bókhaldsdeildar kæranda, á þann veg að tekjur flugvélarinnar byggðust á flugtímum vélarinnar og væru óháðar því hvort þriðji aðili eða önnur svið innan A væru að greiða fyrir flugtímana. Árlega er gerð áætlun hjá kæranda um fjölda flugtíma vélarinnar og verð pr. flugtíma og sú upphæð, óháð tekjum vélarinnar, er færð í bókhaldi kæranda á flugrekstrarstarfsemina með millideildarsölu.

Tekjur vegna útseldrar vinnu kæranda eru skv. bókhaldsgögnunum að stærstum hluta vegna verkefna erlendis auk minni og tilfallandi verkefna fyrir innlenda aðila. Innifalið í tekjum

kæranda eru einnig færslur vegna fjárfestinga í rekstrarreikningum vegna prófana á nýjum búnaði og tekjur frá íslenska ríkinu vegna flugmálaáætlunar.

Sé litið til þeirra hreyfinga og færslna sem fram koma í bókhaldsgögnum kæranda vegna útseldrar vinnu má sjá að regluleg verkefni í G og N voru framkvæmd þrisvar sinnum á ári en verkefni í F eru framkvæmd tvisvar á ári. Miðað við tímagjöld sem tiltekin eru í framlögðum samningum kæranda vegna verkefna í G og F, samanborið við tekjur vegna verkefnanna, þá eru unnar á bilinu 80-150 flugstundir árlega fyrir hvort verkefni fyrir sig eða í u.þ.b. 2-4 vikur á ári. Tilfallandi verkefni fyrir H og R sem felast í jöklamælingum, voru framkvæmd fimm sinnum árið 2015, tvisvar árið 2016 og tvisvar sinnum árið 2017. Verkefni fyrir I var unnið árið 2016 vegna hönnunar flugferla í M. Verkefni vegna flugmálaáætlunar var unnið í eitt skipti árið 2015 en sautján sinnum var unnið vegna fjárfestingaverkefna á árunum 2015-2017. Sé til samanburðar litið til hreyfinga og færslna vegna flugprófana fyrir A, sem eru lögbundin verkefni kæranda, þá eru slík verkefni framkvæmd 1-11 sinnum í mánuði og á árunum 2015-2017 eru 118 færslur vegna verkefna fyrir A.

Fyrir liggur að flugrekstrarstarfsemi vélarinnar T heyrir undir flugleiðsögusvið kæranda og fær flugvélin skráðar tekjur frá flugprófunardeild kæranda, með millideildarsölu. Samkvæmt bókhaldsgögnum frá kæranda er flugrekstrarstarfsemin aðskilin sérstaklega og telur kærandi að sú staðreynd sýni fram á sjálfstæði starfseminnar með vísan til úrskurðar ríkistollanefndar í máli nr. 5/2013. Í því máli var um ríkisstofnun að ræða og var starfsemi kæranda ekki talin sjálfstæður atvinnurekstur, m.a. vegna þess að kærandi hafði ekki aðskilið frá opinberum rekstri þann hluta rekstrar sem þó kynni að uppfylla skilyrði um atvinnurekstur. Í því máli sem hér um ræðir er kærandi opinbert hlutafélag. Opinber hlutafélög eru bókhaldsskyld skv. 1. gr. laga um bókhald nr. 145/1994 og því ber kæranda m.a. lagaskylda til að haga bókhaldi sínu í samræmi við bókhaldsvenju og settar reikningsskilareglur þannig að á skýran og aðgengilegan hátt megi rekja viðskipti og notkun fjármuna, sbr. 6. gr. laga nr. 145/1994. Sú staðreynd að kærandi geti kallað fram þá hluta bókhaldsins sem varða flugreksturinn í einu skjali sýna að mati Tollstjóra ekki nægilega fram á að um raunverulega sjálfstæða rekstrareiningu sé að ræða. Þá ber að líta til þess að skráðar tekjur starfseminnar byggjast allar á millideildarsölu og eru ekki í samræmi við þá fjármuni sem koma inn í rekstur kæranda vegna útseldra verkefna flugvélarinnar T. Að auki eru ekki árlega gerðir rekstrarreikningar fyrir flugrekstrarstarfsemina og engin gögn liggja fyrir um að starfsemin sé sérstaklega aðgreind í ársreikningi kæranda. Af þeim sökum og með hliðsjón af stöðu flugrekstrarstarfseminnar innan skipulags kæranda telur Tollstjóri að bókhaldsfærslur vegna flugrekstrarstarfsemi kæranda og yfirlýsingar bæði endurskoðanda og forstjóra kæranda á síðari stigum málsins gefi ekki skýra mynd af því að raunverulega sé um að ræða sjálfstæða rekstrareiningu.

Sé litið til þess hvort flugrekstrarstarfsemi kæranda teljist vera rekin reglubundið og í nokkru umfangi í því skyni að skila hagnaði þá liggur fyrir að útseld verkefni kæranda í F og G eru

regluleg á meðan önnur verkefni eru tilfallandi. Líkt og fram hefur komið eru verkefni í F og G framkvæmd tvisvar til þrisvar á ári og taka þau í kringum 2-4 vikur á ári en verkefni vegna flugprófana á innanlandsflugvöllum, sem eru hluti af lögbundnum skyldum kæranda, eru framkvæmd nánast í hverjum einasta mánuði og að meðaltali í 3-4 skipti hvern mánuð. Þar að auki eru skráðar tekjur kæranda vegna flugprófana á innanlandsflugvöllum hærri en tekjur vegna hinna reglubundnu útseldu verkefna. Í framlögðum samningum kæranda vegna verkefna í F og G má sjá að samningurinn vegna F byggir á samningi sem gerður var við Flugmálastjórn Íslands árið 2002 en í gjaldskrá í samningi vegna G kemur fram að tímagjald vegna verkefnisins skuli vera hið sama og kærandi notar vegna flugprófana á flugvöllum á Íslandi. Að mati Tollstjóra gefa nefndar verðskrár, sem byggjast annars vegar á samningi við ríkisstofnun og hins vegar á því hvaða verð kærandi notast við gagnvart öðrum deildum sínum, til kynna að álagning á unna tíma er lítil sem engin. Af þeim sökum telur embættið að verðskrár vegna verkefna í F og G gefa ekki til kynna að þau séu framkvæmd í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði.

Með hliðsjón af stöðu flugrekstrarstarfseminnar innan skipulags kæranda, tíðni útseldra verkefna og tekjum af þeim samanborið við lögbundin verkefni ásamt því á hverju samningar og gjaldskrá vegna erlendra verkefna byggjast er það mat Tollstjóra að flugrekstrarstarfsemi kæranda sé ekki rekin reglubundið, í nokkru umfangi eða í þeim efnahagslega tilgangi að skila hagnaði. Af þeim sökum ber að staðfesta hina kærðu ákvörðun Tollstjóra.

Í kæru finnur kærandi að málsmeðferð Tollstjóra og telur að brotið hafi verið gegn málshraðareglunni auk rannsóknarreglu 10. gr. og meðalhófsreglu 12. gr. stjórnarsýslulaga nr. 37/1993. Á það má fallast með kæranda að málsmeðferðin hafi tekið töluverðan tíma enda tók rúmt ár að afgreiða erindi hans. Aftur á móti byrjaði mál kæranda sem umsókn um niðurfellingu tolla og vörugjalds og var því beint á ranga deild innan Tollstjóra enda eru hvorki tollar né vörugjöld á þeim aðföngum sem kærandi nýtir í starfsemi sinni. Erindi kæranda barst lögfræðideild Tollstjóra í ágúst 2016 og var óskað eftir gögnum. Umbeðin gögn bárust í nóvember sama ár en í febrúar 2017 var óskað eftir frekari skýringum og upplýsingum. Mikil samskipti og upplýsingagjöf áttu sér stað á milli kæranda og Tollstjóra við meðferð málsins á árinu 2017 og var fundað um málið í júní 2017. Fyrir liggur að öll umbeðin gögn og upplýsingar höfðu borist Tollstjóra í október 2017 og rúmum mánuði síðar er ákvörðun Tollstjóra tekin. Þá má einnig benda á að málið er nokkuð flókið og margvísleg gögn hafa verið lögð fram í því sem þörfuðust ítarlegrar skoðunar. Að þessu virtu telur Tollstjóri að ekki hafi verið brotið gegn málshraðareglu stjórnarsýslulaga enda var nauðsynlegt að fullnægjandi upplýsingar bærust embættinu áður en ákvörðun var tekin.

Í umsókn kæranda var deilt um undanþágu frá greiðslu aðflutningsgjalda. Almennt ber að greiða aðflutningsgjöld af öllum vörum sem fluttar eru til landsins, skv. meginreglu 3. og 5. gr. tollalaga nr. 88/2005. Að sama skapi nær skattskyldusvið 1. mgr. 2. gr. laga um

virðisaukaskatt nr. 50/1988 til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Um er að ræða meginreglur laganna og samkvæmt almennum og viðteknum lögskýringarsjónarmiðum ber að túlka allar undanþágur frá þeim þröngt og gera ríkar kröfur um að skilyrðum þeirra sé fullnægt. Kærð ákvörðun Tollstjóra byggir á því að skilyrði fyrir undanþágu frá greiðslu aðflutningsgjalda hafi ekki verið uppfyllt þar sem kröfu 44. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um atvinnurekstur hafi ekki verið fullnægt. Tollstjóri telur að ekki hafi verið brotið gegn meðalhófsreglu stjórnsýslulaga með því að nefndar meginreglur tolla- og virðisaukaskattslaga hafi verið hafðar til hliðsjónar við afgreiðslu máls kæranda.

Loks telur kærandi að brotið hafi verið gegn rannsóknarreglu stjórnsýslulaga með því að við afgreiðslu málsins hafi verið litið til upplýsinga af heimasíðu kæranda um flugleiðsögusvið. Óumdeilt er að flugrekstrarstarfsemi kæranda heyrir undir flugleiðsögusvið og því var ekki óvarlegt af starfsmanni Tollstjóra að leita eftir upplýsingum um sviðið við afgreiðslu málsins. Að auki voru upplýsingarnar af heimasíðunni bornar undir kæranda og honum gefinn kostur að andmæla þeim. Af þeim sökum telur Tollstjóri að ekki hafi verið brotið gegn rannsóknarreglu stjórnsýslulaga með því að líta til opinberra upplýsinga frá kæranda um flugleiðsögusvið við afgreiðslu málsins.

ÚRSKURÐARORÐ

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