

Kærandi B f.h. A

Kærufni: Kærður er úrskurður Tollstjóra nr. 14/2012 um greiðslu aðflutningsgjalda af loftfari.

Með bréfi, dags. 9. ágúst 2012, sem barst ríkistollanefnd hinn 15. s.m., B f.h. A, hér eftir nefndur kærandi, úrskurð Tollstjóra nr.14/2012 frá 13. júní 2012. Í úrskurðinum hafnaði Tollstjóri kröfu kæranda um að leiðrétta og endurgreiða með vöxtum aðflutningsgjöld af sjóflugvélinni N-610 LC. Kærandi gerir þá kröfu að úrskurður nr. 14/2012 verði ógiltur og embætti Tollstjóra verði gert að endurgreiða honum kr. 10.284.770 með vöxtum frá greiðsludegi. Jafnframt er gerð krafa um fulla niðurfellingu eða eftir atvikum lækkun aðflutningsgjalda af flugvélinni. Loks er krafist málskostnaðar.

I

Málsatvikum og málsmeðferð er lýst þannig í hinum kærða úrskurði að þann 9. júní 2008 flutti kærandi til landsins sjóflugvél með skráningarmerkinu N-610 LC. Við komuna til landsins hafi kærandi útfyllt komuskýrslu en hvorki gert og skilað aðflutningsskýrslu né gögnum til Tollstjóra varðandi innflutning vélarinnar. Haustið 2011 varð embætti Tollstjóra ljóst að málinu væri ólokið og að flugvélin væri enn ótollaafgreidd og á bandarísku skráningarnúmeri. Kæranda var sent bréf, dags. 21. nóvember 2011, þar sem farið var fram á að hann skilaði aðflutningsskýrslu og öðrum tollskjölum vegna innflutnings vélarinnar í samræmi við 22. gr. tollalaga nr. 88/2005, sbr. 23. og 25. gr. sömu laga. Í svari kæranda, dags. 15. desember 2011, kom fram að umrædd flugvél væri tímabundið stödd hér á landi auk þess að vera í eigu erlendra aðila. Því væri ekki skylt að tollaafgreiða flugvélina hér á landi. Þá vitnaði kærandi til ákvæða Chicago sáttmálans því til stuðnings að umrædd flugvél væri ekki tollskyld hér á landi. Með bréfi, dags. 9. janúar 2012, ítrekaði embætti Tollstjóra engu að síður beiðni sína um gögn vegna innflutningsins. Hinn 21. febrúar 2012 lagði kærandi fram aðflutningsskýrslu vegna umræddrar sendingar nr. Q N61 09 06 8 GK KUS 0001 ásamt yfirlýsingu um að flugvélin væri undanþegin greiðslu virðisaukaskatts. Eftir að hafa farið yfir aðflutningsskýrsluna og tilkynningu kæranda ákvað Tollstjóri að leggja aðflutningsgjöld á sendinguna og sendi kæranda tilkynningu þar um hinn 12. mars 2012 ásamt kröfu um greiðslu. Að beiðni kæranda var ákvörðunin rökstudd ítarlega í tölvupósti, dags. 21. mars 2012. Hinn 28. mars 2012 greiddi kærandi álögð gjöld, alls kr. 10.284.770.— með fyrirvara um réttmæti kröfunnar.

Þá er í hinum kærða úrskurði gerð grein fyrir meginröksemdum kæranda. Hann haldi því í fyrsta lagi fram að loftför séu almennt ekki flokkuð sem vörur í skilningi tollalaga. Loftfar á borð við það, sem um sé deilt í málinu, teljist flugfar samkvæmt 10. tl. 1. mgr. 1. gr. tollalaga nr. 88/2005 en ekki vara samkvæmt 29. tl. 1. mgr. 1. gr. sömu laga. Þar sem gerður sé greinamunur á almennum vörum og flugförum í tollalögum ber aðilum ekki skylda til að tollaafgreiða loftför líkt og vörur samkvæmt 3. gr. tollalaga. Ef ekki yrði fallist á þessa málsástæðu var farið fram á að umrætt loftfar yrði undanþegið greiðslu tolla og gjalda á grundvelli milliríkjasamnings. Í því sambandi benti hann á að samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga skuli lækka, fella niður eða endurgreiða toll í samræmi við ákvæði fríverslunar- og milliríkjasamninga, sem Ísland er aðili að. Í gildi væri milliríkjasamningur, sem Ísland væri

aðili að, þ.e.a.s. Chicago sáttmálinn, sem birtur var í A — deild Stjórnartíðinda nr. 45/1947. Í 5. mgr. sáttmálans komi fram að loftförum, sem skráð eru í öðrum samningsríkjum, væri heimilt að fljúga inn í landið eða yfir það stanslaust eða nema þar staðar án viðskipta. Sáttmálinn tilgreini ekki tímamörk, sem heimild loftfara til dvalar í lögsögu ríkis sé háð. Nauðsynlegt væri að aðildarríki setji reglur um tollskoðun og tollskyldu til þess að heimilt sé að leggja gjöld á loftför, sem heyra undir sáttmálann, sbr. 23. og 24. gr. sáttmálans. Þar sem engar skýrar reglur væru um tímamörk hvað varðar tollskyldu loftfara í íslenskum lögum þá líti kærandi svo á að álagning gjalda af hálfu Tollstjóra hafi skort fullnægjandi lagastoð og hafi brotið gegn umræddum milliríkjasamningi.

Síðasta röksemd kæranda laut að því að umrætt loftfar væri undanþegið greiðslu virðisaukaskatts á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Samkvæmt ákvæðinu væru loftför og skip undanþegin virðisaukaskatti við innflutning. Undanþágan næði þó ekki til loftfara til einkanota, skipa undir 6 metrum að lengd eða skemmtibáta. Kærandi telji að umrætt loftfar væri ekki virðisaukaskattskyld þar sem um sé að ræða safngrip á Flugsafni Íslands og því ekki loftfar, sem flutt hefði verið til landsins til einkanota. Loftfarið hafi verið nýtt sem sýningargripur á ýmsum hátíðum og flugtengdum viðburðum víðs vegar um landið. Alls hafi umræddri vél verið flogið í 71 klst. frá því að hún var flutt til landsins en nauðsynlegt væri að sýna safngripi á borð við flugvélar í lofti til að gildi þeirra sem sýningargripa yrði fullkomnað.

Niðurstöðukaflí úrskurðar Tollstjóra er á þessa leið:

„Ágreiningur í málinu snýst fyrst og fremst um það hvort Tollstjóra hafi verið heimilt að fara fram á tollafgreiðslu umræddrar vélar og innheimta virðisaukaskatt vegna innflutnings hennar eða hvort vélin sé undanþegin greiðslu gjalda á grundvelli undanþáguákvæða tollalaga og Chicago sáttmálans.

Í 3. gr. tollalaga nr. 88/2005 er mælt fyrir um almenna tollskyldu á öllum varningi sem berst til landsins nema slík skylda sé sérstaklega undanþegin með lögum. Samkvæmt 5. gr. tollalaga skal greiða toll eins og mælt er fyrir í tollskrá af vörum sem fluttar eru inn á tollsvæði ríkisins. Þá skal greiða í ríkissjóð virðisaukaskatt af innflutningi vöru og þjónustu, sbr. 1. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Virðisaukaskattur skal innheimtur af tollverði skattskyldrar vöru að viðbættum tolli og öðrum gjöldum sem á eru lögð við tollmeðferð.

Kærandi heldur því fram að flugför séu ekki voru í skilningi tollalaga eða reglugerða settra á grundvelli laganna og því sé ekki hægt að fara fram á tal/afgreiðslu, greiðslu tolla eða annarra gjalda af umræddu loftfari. Skilgreiningu á hugtakinu vara er að finna í 29. tl. 1. mgr. 1. gr. tollalaga. Þar kemur fram að vara sé hver sá hlutur sem tollmeðferð getur hlotið samkvæmt tollskrá. Gert er ráð fyrir flokkun flugvéla líkt og annarra vara í tollskrá. Flugvél eins og sú sem um er að ræða í þessu máli fellur undir tollnúmer 8802.2000 „Flugvélar og önnur loftför, að eigin þyngd 2000 kg eða minna“. Einnig er vert að benda á 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi sem sett var á grundvelli laga nr. 88/2005. Þar segir:

*„39. gr. Eftirfarandi vörur skulu undanþegar virðisaukaskatti við innflutning:
1) Loftför og skip. Undanþága þessi nær ekki til loftfara til einkanota, skipa undir 6 metrum að lengd eða skemmtibáta.“*

Hugtakið flugfar er skilgreint í 1. gr. tollalaga líkt og aðkomufar, skip og far í utanlandsferðum. Þar sem um er að ræða far sem nýtt er sem flutningsmáti vöru til landsins er nauðsynlegt að hugtakið sé skilgreint í tollalögum. Hugtakið kemur fyrir í fjölda ákvæða tollalaga til að mynda 51. gr. er varðar tilkynningarskyldu vegna komu og brottfara fara í utanlandsferðum, 67. gr. er snýr að úrræðum Tollstjóra sinni stjórnandi fars ekki skyldum sínum og 155. gr. um heimildir Tollstjóra til að leita í förum og farartækjum. Flugför, skip og önnur farartæki sem skilgreind eru í 1. mgr. tollalaga eru líkt og áður hefur fram komið engu að síður vörur enda er gert ráð fyrir flokkun þeirra líkt og annarra vara í tollskrá. Verður því ekki fallist á það með kæranda að loftför séu ekki vörur í skilningi tollalaga.

Kærandi fer auk þess fram á að umrætt loftfar verði undanþegið greiðslu tolla á grundvelli 5. gr. Chicago sáttmálans. Umrætt ákvæði heimilar loftförum að fljúga inn í lönd eða yfir þau stanslaust og nema þar staðar án viðskipta. Samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga skal lækka, fella niður eða endurgreiða toll í samræmi við ákvæði fríverslunar- og milliríkjasamninga sem Ísland er aðili að. Tollur er samkvæmt 24. tl. 1. mgr. 1. gr. tollalaga það gjald sem innheimt er af vöru samkvæmt tollskrá. Flugvélar sem falla undir tnr. 8802.2000 bera engin gjöld samkvæmt tollskrá. Flugvélar eru því ekki tollskyldar samkvæmt tollskrá. Hins vegar ber að greiða virðisaukaskatt af slíkum vélum á grundvelli laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Með hliðsjón af því verður ekki séð að undanþága 1. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga eigi við í þessu máli.

Kærandi fullyrðir að íslenskar reglur um tal/afgreiðslur á loftförum brjóti gegn ákvæðum Chicago sáttmálans. Ekki er hægt að fallast á það með kæranda að svo sé. Ákvæði sáttmálans verða ekki túlkuð á þann veg að um sé að ræða almennar tollaundanþágur til handa innflytjendum flugvéla. Í 24. gr. sáttmálans er aðeins gert ráð fyrir að ríki hleypi flugförum á flugi til samningsríkis um stundarsakir inn í landið án greiðslu tolla eða aðflutningsgjalda. Gerður er skýr fyrirvari um tollalöggjöf samningsríkis. Ríkjum er heimilt að ákvarða hversu langan tíma þau heimila aðilum að vista flugför í ríkjunum án greiðslu tolla. Að þeim tíma liðnum er aðilum sem flutt hafa flugför til samningsríkis skylt að greiða tolla og önnur lögbundin gjöld af þeim. Sáttmálinn gerir því ráð fyrir því að ríki geti tollafgreitt flugvélar líkt og aðrar vörur. Meginregluna varðandi innflutning vara til landsins og almenna tollskyldu er að finna í 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Í 22. gr. sömu laga er gert ráð fyrir að tollskjöl vegna vöru skuli látin Tollstjóra í té eigi síðar en sex mánuðum frá komudegi vöru til landsins. Gert er ráð fyrir að gjöld séu greidd við innflutning vöru nema henni hafi verið ráðstafað í tollvöruhegrymslu. Í tollalögum er því að finna skýrar reglur um tollskyldu og tímafresti hvað varðar innflutning flugfara líkt og annarra vara.

Síðasta röksemd kæranda lýtur að því að umrætt loftfar sé undanþegið greiðslu virðisaukaskatts á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Samkvæmt ákvæðinu skulu loftför og skip undanþegin virðisaukaskatti við innflutning. Undanþágan nær þó ekki til loftfara til einkanota, skipa undir 6 metrum að lengd eða skemmtibáta. Þar sem um er að ræða undanþágu frá greiðslu lögbundinna gjalda er ákvæðið háð þröngri túlkun. Lítið hefur verið svo á að einungis för sem flutt eru hingað til lands til nota í ákveðinni starfsemi eða iðnaði falli undir áður nefnda undanþágu. Umrædd flugvél var hvorki flutt hingað til lands á vegum Flugsafns Íslands né var hún flutt inn sem safngripur. Kærandi flaug vélinni hingað til lands og tollafgreiddi hana ekki fyrr en rúmum þremur árum síðar og þá að kröfu

Tollstjóra. Á þeim þremur árum sem liðu frá innflutningi vélarinnar þar til hún var tollafgreidd var vélin í umráðum kæranda og nýtti hann hana til að sækja ýmsa viðburði víðs vegar um landið. Sú staðreynd að kærandi sé í forsvari fyrir Flugsafn Íslands og hafi haft hana þar til sýnis felur ekki í sér að um sé að ræða sýningargrip. Þar að auki er ekki gert ráð fyrir því í reglugerð 630/2008 að safngripir séu undanþegnir greiðslu tolla og gjalda. Umrætt loftfar fellur því ekki undir undanþágu 1. tl. 1. mgr. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008.

Kröfu kæranda um greiðslu málskostnaðar er hafnað. Hvorki er í tollalögum né hægt að leiða af öðrum lögum heimild til að úrskurða um greiðslu málskostnaðar í kærumálum á grundvelli 117. gr. tollalaga."

Með vísan til þess sem að ofan hefur verið rakið var niðurstaða Tollstjóra á þá lund að hafna skyldi kröfu kæranda um að leiðrétta eða endurgreiða með vöxtum aðflutningsgjöld.

II

Kæran skiptist í alls VIII kafla. Í I. kafla hennar er aðdragandi hennar rakinn að nokkru svo og bréfaskipti kæranda við Tollstjóra. Kærandi bendir í því sambandi á að hann sé aðeins umráðamaður loftfars þess, sem um er deilt í málinu. Hann hafi í svari sínu, dags. 15. desember 2011, lýst því yfir að loftfarið hefði ekki verið flutt til landsins heldur væri það í eigu bandaríksks aðila og einungis í vörslu hans. Slík varsla væri heimil án tollgreiðslna á grundvelli Chicago sáttmálans um alþjóðflugmál, sem Ísland hefur skuldbundið sig til að virða. Með bréfi, dags. 9. janúar 2012, hafi Tollstjóri ítrekað þá afstöðu sína að umrætt loftfar félli ekki undir nefndan Chicago sáttmála, sbr. auglýsing 45/1947. Þrátt fyrir að kærandi hafi lagt umfangsmikil sjónarmið til stuðnings því að ekki væri um skattskylda vöru að ræða hafi Tollstjóri ekki fallist á þau við meðferð málsins. Hinn 8. maí 2012 hafi því verið lögð fram stjórnsýslukæra vegna ákvörðunar Tollstjóra um að greiða bæri aðflutningsgjöld af loftfarinu. Til að forðast vanskil og vexti hafi kærandi greitt gjöldin hinn 28. mars 2012 með fyrirvara um réttmæti kröfunnar.

Í II. og III. kafla kærunnar gerir hann grein fyrir kærheimild þeirri, sem stuðst er við í málinu og kröfum kæranda en áður hefur verið gerð grein fyrir þeim hér að framan. Í IV. kafla gerir kærandi sérstaka grein fyrir hvernig kæra er uppbyggð að öðru leyti og tekur fram í því sambandi að hann hafi fallið frá sjónarmiðum um að umrætt loftfar teljist ekki vara í skilningi tollalaga.

Í V. kafla kærunnar er vikið að ákvæðum Chicago sáttmálans. Í því sambandi bendir kærandi á að skv. 1. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 87/2005, skal lækka toll eða fella hann niður að uppfylltum nánar tilgreindum skilyrðum í samræmi við ákvæði fríverslunar- og milliríkjasamninga, sem Ísland sé aðili að. Chicago sáttmálinn gildi einmitt um það tilvik, sem til skoðunar sé í þessu máli. Tilgangur sáttmálans sé að efla samvinnu meðal þjóða heims með þróun alþjóðflugslu á öruggan og skipulegan hátt. Samkvæmt 5. gr. sáttmálans sé loftförum, sem skráð séu í öðrum samningsríkjum, heimilt án sérstaks leyfis að „*fljúga inn í landið eða yfir það stanslaust, eða nema þar staðar án viðskipta*". Hér er að mati kæranda um skýra meginreglu að ræða, sem Ísland hafi skuldbundið sig til að virða, þess efnis að loftför, sem skráð séu í aðildarríkjum sáttmálans, megi nema staðar án viðskipta í íslenskri lögsögu. Síðan segir svo orðrétt:

„Ekki eru skilgreind skv. sáttmálanum tímamörk sem heimild loftfara til dvalar í lögsögu ríkis er háð. Í 23. og 24. gr. sáttmálans er fjallað um tollskoðun og —skyldu en

í greinunum kemur skýrt fram að nauðsynlegt sé að aðildarríki setji reglur um tollskoðun til þess að heimilt sé að leggja tollskyldu á loftför sem heyra undir sáttmálann. Slíkar reglur hafa ekki verið settar á Íslandi og því er ekki fyrir að fara lögmætum takmörkunum á þeim tíma sem loftförum er heimilt að dveljast hér á landi án þess að greiddur sé tollur eða skattur af þeim. Kröfu um aðflutningsgjöld skortir því lögmæti og er undanþága skv. meginreglu og tilgangi fyrrgreinds milliríkjasamningi því í fullu gildi.

Í erindum Tollstjóra er hvergi vísað í birtar reglur eða fyrirmæli um hversu lengi loftför sem skráð eru erlendis megi vera á Íslandi án þess að teljast tollskyld, enda er tilgangur ofannefndrar samþykktar um Alþjóðaflugmál (hér eftir „Chicago sáttmálans“) ekki að takmarka slík tímabil heldur þvert á móti að viðurkenna gagnkvæma vottun á lofthæfi án frekari kvaða á borð við tollskyldu. Væru í gildi lögmælt tímamörk hefði Tollstjóri vafalaust vísað til þeirra og sýnir málatilbúnaður hans að svo sé ei og er það afar bagalegt að þrátt fyrir slíka annmarka sé viðhaldið afar strangri kröfu gegn umbj.m. um greiðslu gjalda sem aðrir aðilar í sambærilegri stöðu eru ekki krafðir um.

Mikilvægt er að ákvarðanir stjórnvalda séu í anda meginreglna Chicago sáttmálans en ellegar fellur aðild að honum um sjálfa sig. Sem dæmi um þetta er bent á að með nýlegri ákvörðun innanríkisráðuneytisins var fallið frá því að setja ákveðin tímamörk í endurskoðuð lög um loftferðir nr. 60/1998 hvað varðar heimildir véla sem skráðar eru erlendis til veru á Íslandi. Var fallið frá slíkri breytingu í kjölfar fundar Flugmálafélags Íslands við fulltrúa innanríkisráðuneytisins dags. 13. október 2011. Á fundinum bentu fulltrúar Flugmálafélagsins ráðuneytinu á að fyrirhuguð löggjöf stæðist ekki þjóðréttarlegar skuldbindingar Íslands skv. Chicago sáttmálanum. Í kjölfarið féll innanríkisráðuneytið formlega frá fyrirhuguðum breytingum um að heimila aðeins skráningu í þriðja ríki um þriggja mánaða skeið. Því er ljóst að engin tímamörk fyrirfinnast í íslenskum lögum hvað varðar heimild loftfara sem skráð eru á erlendri grundu til að dveljast innan íslenskrar lögsögu í samræmi við ákvæði Chicago sáttmálans án frekari kvaða. Enn fremur er ljóst að íslensk yfirvöld hafa nýlega fallið frá hugmyndum um að setja slík tímamörk í löggjöf sína. Þrátt fyrir að ákvörðun innanríkisráðuneytisins fjalli ekki beinlínis um tollskyldu sýna viðbrögð ráðuneytisins samt að fullur vilji er til þess hjá íslenskum yfirvöldum sem fara með stjórn flugmála að virða þær alþjóðlegu skuldbindingar sem felast í Chicago sáttmálanum. Því er með öllu óskiljanlegt hvers vegna Tollstjóri telur sig ekki þurfa að lúta sömu meginreglum og skuldbindingum heldur álitur sig einhliða hafa heimild til að ákvarða upp á sitt einsdæmi um tímamörk „tímabundins innflutnings“ skv. 24. gr. Chicago sáttmálans eins og virðist vera gert í erindi embættisins dags. 9. janúar 2012. Er slík framkvæmd augljóst brot á lögmætisreglu.

Í bréfum Tollstjóra dags. 9. og 20. janúar var vísað til þess að skv. 2. kafla 9. viðauka við Chicago sáttmálann sé ríkjum heimilt að ákvarða hversu langan tíma þau heimili aðilum að vista flugför í ríkjunum án greiðslu tolla. Aldrei hefur verið tekið fram af hálfu Tollstjóra hvar ákvörðun um innleiðingu þess viðauka sé birt í íslenskum lögum enda hefur slík ákvörðun hvorki verið tekin né birt þó Tollstjóri vísi til þessa viðauka. Umbj.m. hefur við málsmeðferð þessa máls bent á að sá viðauki sem Tollstjóri vísar í til stuðnings kröfum sínum hafi ekki verið innleiddur í íslenskan rétt og hafi því ekki lagalegt gildi hér á landi. Er með öllu óljóst hvers vegna embætti Tollstjóra vísar í viðauka sem ekki hefur verið innleiddur í íslenskan rétt þrátt fyrir að bent hafi verið á

að innleiðingu skorti. Hefði verið rétt í ljósi þeirra upplýsinga að draga kröfu gegn umbj.m. til baka og rannsaka málið á nýjan leik, en sú leið var ekki farin af embætti Tollstjóra. Því er ljóst að hin kærða ákvörðun byggir á forsendum sem hvergi fást staðist og sýnir tilvísan í óinnleiddan viðauka það svart á hvítu. Telur umbj.m. raunar að Tollstjóri fari fram gegn sér með óútskýrðri hörku í ljósi þess að lagaheimild skortir og er í besta falli fullkomlega óskýr. Margoft hefur verið bent á þetta í ferli málsins en það hefur engu skipt upp á niðurstöðu þess. Er slík framkvæmd ekki í samræmi við meðalhófsreglu, sbr. 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Þá er þessi framkvæmd einnig í andstöðu við rannsóknarreglu og jafnræðisreglu sömu laga, sbr. 10. og 11. greinar.

Skal hin kærða ákvörðun þegar ógild á grundvelli ofangreindra sjónarmiða um skýra meginreglu sem á sér stað í milliríkjasamningi. Afar mikilvægt er að ítreka að þar sem á Íslandi hefur hvorki verið mótuð né birt stefna sem gildir um tímafresti á undanþágum frá skatt- og tollskyldu á loftför sem undir sáttmálann heyra, er með öllu ólögmeitt að beita aðgerðum gegn umbj.m., enda fyrirsjáanleiki slíkra aðgerða enginn. Umbj. m. er aðeins einn aðili af mörgum sem hefur umráð yfir erlendu skráðu loftfari. Umbj.m. hefur löngum starfað sem forseti Flugmálafélags Íslands og veit sem slíkur að ekki er fyrir að fara neinni opinberri stefnu í þessu máli og því geta hvorki hann né aðrir aðilar í sams konar stöðu glöggvað sig á þeim reglum sem í gildi eru á Íslandi og virðast því miður fremur háðar tilviljunum eða geðþótta heldur en þeim fyrirsjáanlega regluramma sem gera verður kröfu um í réttarríki."

Í VI. kafla kærunnar er undir yfirskriftinni „Lögbundin undanþága skv. reglugerð" gerir kærandi grein fyrir þeirri skoðun sinni að verði ekki fallist á að umrætt loftfar sé undanþegið skatt- og tollskyldu á grundvelli fyrrgreinds milliríkjasamnings sé það undanþegið virðisaukaskatti skv. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Samkvæmt tilvitnuðu ákvæði séu önnur loftför en þau, sem flutt eru inn til einkanota, undanþegin virðisaukaskatti. Því sé ljóst að umrætt loftfar sé ekki virðisaukaskattskyldt, þar sem um er að ræða safngrip á Flugsafni Íslands og því ekki loftfar, sem flutt hefur verið til landsins til einkanota. Síðan segir svo orðrétt:

„Ofangreindri niðurstöðu til stuðnings er vísað til þess að lögð hafa verið fram gögn sem sýna að loftfarið hefur verið safngripur á Flugsafni Íslands um langa hríð. Vélin, sem er ein sinnar tegundar á Íslandi, hefur þann eiginleika að geta lent á vatni. Þau skipti sem vélinni hefur verið flogið hefur það fyrst og fremst verið gert til þess að sýna hana á flugtengdum viðburðum og almenningsamkomum. Hér er mikilvægt að áréttu að safngripir sem eru flugvélar verða eðli máls samkvæmt að vera sýndir í lofti til þess að gildi þeirra sem sýningargripa sé fullkomnað. Einnig hefur vélin verið notuð til sýningar og fræðslu í sjónvarpsefni á borð við þáttinn Landann. Þá hefur vélin verið notuð við hátíðleg tilefni, á borð við verklok á lengingu Akureyrarflugvallar en í því tilfelli var fagnað með því að fljúga þáverandi samgöngumálaráðherra og flugmálastjóra í vélinni. Þá hefur gestum Flugsafnsins í ákveðnum tilfellum staðið til boða að fara í flugferðir á vélinni. Vélin hefur hins vegar aldrei verið notuð til fólks- eða vöruflutninga eða einkanota. Þannig hefur umbj.m. og aðrir umsjónarmenn Flugsafnsins leitast við að sýna safngripinn á mannámótum til fræðslu og ánægju þeim hópum sem þar eru saman komnir hverju sinni. Alls hefur umræddri vél verið flogið í 71 klst. frá því hún var flutt til landsins þann 9. júní 2008 og nemur þannig heildarflugtíminn um 90 mínútum á mánuði.

Endanlega má skera úr um að vélin sé notuð sem sýningargripur en ekki til einkanota þegar skoðað er hvert vélinni hefur verið flogið og hvenær. Þannig hefur vélin verið sýnd í eitt skipti á Flugdögum á Hellu auk þess sem henni hefur verið flogið á afmælishátíð Reykjavíkurflugvallar og verið sýnd á flugdögum á Akureyri. Þá hefur vélin verið sýnd á ýmsum fjölmönnum hátíðum t.d. á Síldarævintýri á Siglufirði, á Neistaflugi í Neskaupstað, á Fiskideginum mikla á Dalvík og á Mærudögum á Húsavík. Þess fyrir utan hefur vélinni í fjölmörg skipti verið lent á Pollinum við Akureyri, bæjargestum til skemmtunar. Á milli ofangreindra sýninga hefur vélin öllum stundum verið staðsett á Flugsafni Íslands þar sem hún vekur mikinn áhuga safngesta og er því ljóst að staðsetning hennar og notkun er í almannahag og vélin ekki til einkanota.

Vísað er til 27. gr. reglugerðar nr. 630/2008 til stuðnings þess að réttlæt看legt sé að veita undanþágu frá aðflutningsgjöldum á sýningargripum, en í þeirri grein er sérstaklega tilgreint að heimilt sé að flytja inn vörur til sýninga s.s. á viðskipta— eða iðnsýningum, tímabundið og án greiðslu aðflutningsgjalda. Ljóst er að á slíkum iðnsýningum myndu vélar vera notaðar til að sýna fram á virkni þeirra og á sama hátt hefur umbj.m. sem er forsvarsmáður Flugsafns Íslands flogið umræddri vél til að sýna hana sem flestum landsmönnum, enda er um afar ólíka upplifun að ræða að sjá slíka vél á jörðu niðri annars vegar og hins vegar verða vitni af þeim sjaldgæfa viðburði að sjá flugvélinu fljúga og lenda á vatnsfleti. Vélin fellur skv. skráningu í svokallaðan Annex II flokk véla sem eru undanskildar þungum skóðanacröfum o.þ.h. vegna þess mikla minjagildis sem þær eru taldar hafa.

Af öllu ofangreindu má vera ljóst að umrædd vél er safngripur og hefur verið notuð sem slík en ekki til einkanota og skal því falla undir undantekningarheimild 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Það skal ítrekað að sá eiginleiki sem gerir umrædda flugvél að eftirsóttum safngrip er að hún getur lent á vatni, en þann eiginleika er einvörðu hægt að virkja með því að sýna vélinu lenda og þannig kemur til sú afar takmarkaða nýting vélarinnar hér á landi.

Ekki væri mögulegt að hafa til sýnis safngripi á borð við þá vél sem hér er fjallað um á íslenskum söfnum ef slíkir gripir ættu að vera toll- og skattskyldir því það myndi reynast söfnum of dýrt að standa undir slíkum kostnaði. Verður hér að áréttu að umbj.m. sem er einn helsti hvatamaður að upphafningu flugsögu á Íslandi, keypti vélinu sem brak og gerði hana upp á eigin kostnað. Hann flaug henni svo til Íslands til að hafa hana hér til sýnis en hefur nú verið gert að greiða yfir tíu milljónir í skatt af vélinni sem leggst þá ofan á þann mikla kostnað sem fólst í því að koma safngripnum til landsins. Fjarstæðukennt er að ætla að ástríða flugáhugamanna nægi til þess að viðhalda flugsafni á Íslandi ef slíkar fjárhæðir leggjast ofan á loftför sem flutt eru til landsins í sýningarskyni. Nauðsyn þess að halda úti góðum söfnum víðs vegar á Íslandi byggir á sjónarmiðum um almannahag og heilbrigða byggðastefnu, en Flugsafn Íslands er staðsett á Akureyri.

Í ljósi ofangreindra staðreynda lýsir umbj.m. því hér með yfir að hann eigi rétt til undanþágu frá greiðslu aðflutningsgjalda samkvæmt reglugerð 630/2008.

Samkvæmt 3. gr. tollalaga nr. 88/2005 er almenn tollskylda á hverjum sem flytur vöru til landsins til „endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota“. Skv. bréfi Tollstjórans dags. 20. janúar er ljóst að embættið hefur túlkað nýtingu umrædds

loftfars á þann hátt að það sé til „eigin nota“. Eins og fram kemur að ofan er hins vegar ekki um slíka nýtingu að ræða. Eru ríkir almannahagsmunir fólgnir í því að umrætt loftfar verði undanþegið virðisaukaskatti því ljóst er að brostin er grundvöllur fyrir því að fá til Íslands safngripi á borð við umrætt loftfar ef krafist er greiðslu hárra fjárhæða í virðisaukaskatt af slíkum gripum.

Skal hin kærða ákvörðun því ógilt á grundvelli þess að loftfar umbj.m. falli undir 1. málslíð 1. mgr. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008, og sé því undanþegið virðisaukaskatti."

Í VII. kafla kærunnar vîkur kærandi annars vegar að formlegum ágöllum, sem hann telur vera á hinum kærða úrskurði, og hins vegar að efnislegum röksemdum sínum. Umfjöllun um hina meintu formlegu ágalla er á þessa leið:

„Á fyrri stigum vísaði Tollstjóri til 9. viðauka Chicago sáttmálans til að réttlæta þá álagningu sem um er að ræða gagnvart umbj.m., sjá t.d. bréf Tollstjóra dags. 9.janúar 2012. Þegar bent var á að sá viðauki hefði ekki verið innleiddur á Íslandi er farin sú leið í hinum kærða úrskurði að segja að ekki væri um tollskyldu að ræða heldur einvörðu greiðslu virðisaukaskatts og því ætti 1. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga ekki við, en ákvæðið heimilar undanþágur frá tolli í samræmi við milliríkjasamninga sem Ísland er aðili að. Um er að ræða nýja túlkun í úrskurði Tollstjóra þar sem fallið er frá fyrri afstöðu um að aðflutningsgjöldin séu grundvölluð á 9. viðauka Chicago sáttmálans, en lagt þess í stað til grundvallar að greiðslur sem umbj.m. hefur þegar innt afhendi byggji einvörðu á lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Hefur umbj.m. orðið af andmælarétti sínum í ljósi þess að um málatilbúnað er að ræða sem ekki hefur verið lögð veruleg áhersla á á fyrri stigum í meðförum Tollstjóra á málinu. Í ljósi 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 er ekki um réttlætanlega framkvæmd að ræða þegar málsgrundvelli er breytt sem krafa um aðflutningsgjöld byggir á eftir því sem málinu vindur fram. Verður enn að gera alvarlega athugasemd við tildrög málsins, en umbj.m. er kunnugt um það að hann sé eini umráðamaður loftfars sem skráð er erlendis sem hefur orðið fyrir slíkri kröfu af hálfu Tollstjóra. Með tilvísan í meðalhöfsreglu og jafnræðisreglu fyrrgreindra stjórnsýslu/aga telur umbj.m. að Tollstjóri hafi farið fram með óútskýrðu offorsi gegn sér og krefst sem fyrr svara við hverju slík meðferð sætir.

Þess ber að geta að skorað var á Tollstjóra, í kæru umbj. m. dags. 8. maí 2012, að sýna fram á að um stjórnsýslu væri að ræða sem almennt væri viðhöfð af embættinu hvað varðar kröfur um aðflutningsgjöld á öðrum loftförum á Íslandi sem hafa erlenda skráningu. Ekki var orðið við þeirri áskorun.

Óskað var sérstaklega eftir andmælarétti í kæru með því fyrirkomulagi að þegar afstaða Tollstjóra myndi liggja fyrir yrði umbj.m. heimilað að koma á framfæri athugasemdum og gögnum áður en endanleg ákvörðun yrði birt. Ekki var orðið við þeirri beiðni.

Vakin er athygli á því að brot á andmælarétti varða ógildingu stjórnvaldsákvarðana hafi aðila ekki verið fært að tjá sig. Umbj. m. var ekki fært um að tjá sig um að sú réttarregla sem byggt væri á í kröfu Tollstjóra væri grundvölluð á lögum um virðisaukaskatt. Hins vegar verður nýtt það tækifæri sem hér gefst til þess að koma þeim rökum á framfæri sbr. neðangreind umfjöllun. Er því hér með góðfúslega beint

til ríkistollanefndar að meta hvort umrædd stjórnslá sem viðhöfð var af Tollstjóra samræmist stjórnsláslögum og góðum stjórnslásluháttum."

Þessu næst viku kærandi að efnislegum röksemdum sínum. Bendir hann í því sambandi á að hvað, sem líði rökum Tollstjóra í þá veru að krafa um aðflutningsgjöld gagnvart kæranda grundvallist á lögum um virðisaukaskatt, sé skemmst frá því að segja að ekki sé heimilt að leggja virðisaukaskatt á loftfar hans þar sem það falli undir 2. tl. 36. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Þar segir að meðal vara, sem undanþegnar eru virðisaukaskatti við innflutning, séu vörur, sem undanþegnar séu virðisaukaskatti samkvæmt milliríkjasamningum, sem Ísland sé aðili að. Síðan segir svo orðrétt:

Í 15. gr. Chicago sáttmálans er fjallað um ýmsa álagningu gjalda, sem er óheimil milli aðildarríkja sammingsins. Þar segir í 3. mgr.:

*„Öll slík gjöld skuli auglýsa og tilkynna Alþjóðaflugmálastofnuninni. Það er tilskilið, að fengnum tilmælum sammingsríkis, sem hlut á að máli, skuli gjöld fyrir afnot flughafna og annarra þæginda háð endurskoðun flugmálaráðs, sem skal gefa um það skýrslu og gera tillögur til athugunar því ríki eða þeim ríkjum, sem í hlut eiga. **Ekkert sammingsríki má krefjast þóknunar, skatta** eða annarra gjalda af flugförum sammingsríkis eða þeim mönnum eða eignum, sem þau flytja, fyrir þau réttindi ein að mega fljúga yfir, koma inn í eða fara frá landsvæði þess." [áherslubreytingar undirritaðrar]"*

Að mati kæranda sé ljóst að samkvæmt þessum milliríkjasamningi, sem hefur verið í gildi á Íslandi frá 1947, sé óheimilt að krefjast skatta af flugförum annars sammingsríkis. Íslandi sé því óheimilt með öllu að skattleggja loftfar í bandarískri eigu enda hafa engar reglur verið settar, sem heimila slíka skattlagningu sérstaklega, og ekki verið tilkynnt um slíka reglu til Alþjóðaflugmálastofnunarinnar eins og ofangreint ákvæði gerir kröfu um. Ætti því loftfar kæranda að vera undanþegið virðisaukaskatti samkvæmt 36. gr. laga um virðisaukaskatt, enda myndi Chicago sáttmálinn missa fullkomlega marks ef öll aðildarríki tækju upp á því að skattleggja loftför annarra ríkja án birtra reglna um tímafresti og annað í því sambandi. Síðan segir orðrétt:

„Mótmælt er sem rangri fullyrðingu Tollstjóra sem er á bls. 5 í hinum kærða úrskurði þess efnis að tollyfirvöldum sé í sjálfsvald sett hvort, og þá hvenær, ríki tollafgreiði loftför sem undir Chicago sáttmálann heyra. Slík tal/lagning er að sjálfsögðu háð birtum reglum líkt og fram kemur í sáttmálanum. Slíkar reglur hafa hins vegar einfaldlega ekki verið settar á Íslandi.

Þess ber að geta að umbj.m. skoraði í kærnu sinni dags. 8. maí 2012 á embætti Tollstjóra að framvísa opinberum gögnum sem sýndu hvert tímamark á loftförum sem skráð eru erlendis væri, hvað varðar tollskyldu, og á hvaða lagaheimild slík tímamörk byggja. Ekki var orðið við þeirri áskorun af hálfu Tollstjóra.

Að lokum skal áréttað að loftfar umbj.m. fellur eins og greint er frá að ofan undir undanþágu á greiðslu virðisaukaskatts á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Umbj. m. hefur þegar fært sönnur fyrir því að umrætt loftfar hafi fyrst og fremst verið nýtt sem safngripur en ekki til einkanota og er því með öllu óásættanlegt að rökstuðningur Tollstjóra fyrir því að synja um beitingu undanþáguheimildar eftirfarandi:

„litið hefur verið svo á að einungis för sem flutt eru hingað til lands til nota í ákveðinni starfsemi eða iðnaði falli undir áðurnefnda undanþágu.“

Út frá meginreglum réttarríkisins verður að vera hægt að skilja birtar reglur út frá orða þeirra hljóðan. Reglan sem vísað er í er skýr og segir:

„Eftirfarandi vörur skulu undanþegar virðisaukaskatti við innflutning:

- 1. Loftför og skip. Undanþága þessi nær ekki til loftfara til einkanota, skipa undir 6 metrum að lengd eða skemmtibáta. [...]"*

Hvergi er að finna stoð þeirri fullyrðingu Tollstjóra að „litið sé svo á“ að undanþágan nái aðeins til „ákveðinnar starfsemi eða iðnaðar“. Er með öllu óheimilt að stjórnvald taki sér það vald að takmarka rétt borgarans m.v. fyrirliggjandi lög og reglur án þess að fyrir slíkri takmörkun sé skýr heimild. Ekki hefur verið afsannað með nokkrum hætti sú staðreynd að um safngrip sé að ræða sem nýttur er til almannahags en ekki einkanota. Verður tollstjóri að bera sönnunarbyrði um að umrædd undanþága eigi ekki við sé ekki vilji til að fallast á rök umbj.m. í þessu samhengi. Sú túlkun að litið hafi verið á ákvæðið með ákveðnum hætti af embættinu stenst hvergi skoðun.“

Í VIII. kafla gerir kærandi grein fyrir fyrirvörum, sem hann hafi gert, í þá veru að hann hafi ekki á neinn hátt fallist á eða viðurkennt skatt- eða tollskyldu flugvélarinnar þó hann hafi greitt aðflutningsgjöld af henni. Að lokum ítrekar hann kröfur sínar í málinu og lýsir því yfir að hann muni leitast við að fá lögfræðikostnað við málareksturinn endurgreiddan með vöxtum.

III

Hinn 16. ágúst 2012 sendi nefndin Tollstjóra kærana til umsagnar. Í I. kafla svars síns, dags. 25. september sl., gerir Tollstjóri í stuttu máli grein fyrir því um hvað ágreiningur í málinu snúist og vísar um frekari málavexti til hins kærða úrskurðar. Í II. kafla rekur Tollstjóri þá formgalla, sem kærandi heldur fram að hafi verið á málsmeðferð hans, svo og að meintum brotum hans á ýmsum ákvæðum stjórnsýslulaga. Í III. kafla svars Tollstjóra gerir hann grein fyrir afstöðu sinni til hinna meintu formlegu ágalla og segir m.a. svo orðrétt:

Í grundvallarreglunni um andmælarétt felst meðal annars að málsaðili á að eiga kost á því að gæta réttar síns og hagsmuna með því að kynna sér gögn máls, tjá sig um efni máls og fram komnar upplýsingar í því og koma að frekari upplýsingum um málsatvik áður en stjórnvald tekur ákvörðun í máli hans. Tollstjóri hafnar því alfarið að brotið hafi verið gegn andmælarétti kæranda. Þvert á móti hefur Tollstjóri veitt kæranda mjög rúman rétt til að koma að andmælum og hefur embættið svarað spurningum og erindum kæranda eftir fremsta megni. Þessu til stuðnings má benda á viðvarandi bréfa- og tölvupóstsamskipti sem kærandi átti í við Tollstjóra frá því málið kom upp í nóvember 2011 og þangað til málið var tekið til úrskurðar í júní 2012. Formleg bréf þess efnis eru meðal fylgiskjala og telji Ríkistollanefnd að aðgangur að tölvupóstsamskiptum varpi enn frekara ljósi á málið er einnig hægt að leggja þau fram. Þá verður að horfa til þess að of mikill og rúmur frestur til að veita andmæli getur komið verulega niður á málshraða og mat embætti Tollstjóra sem svo að frekari andmæla væri ekki þörf af hálfu kæranda áður en úrskurður í málinu gat fallið. Þar að auki hefur kærandi frá upphafi nýtt sér sérfræðiþjónustu lögmanns og hafa öll

samskipti farið fram í gegnum lögmann kæranda. Kæranda mátti því vera ljóst að ákvörðun um greiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings á umræddri flugvél grundvallaðist m.a. álögum um virðisaukaskatt.

Kærandi heldur því fram að Tollstjóri hafi við meðferð máls þessa brotið gegn meðalhófs- og jafnræðisreglu stjórnsýslulaga. Telur kærandi Tollstjóra hafa gengið fram með offorsi gegn sér og krefst svara við hverju slík meðferð sætir. Þá tekur kærandi fram að hann viti til þess að hann sé eini umráðamaður loftfars sem skráð er erlendis sem hefur orðið fyrir kröfu líkt og hér um ræðir af hálfu Tollstjóra. Tollstjóri hefur í gegnum tíðina viðhaft gott samstarf við Flugmálastjórn og hefur stofnunin séð til þess að vélar sem skráðar eru hér á landi séu fyrst tollafgreiddar. Sé hins vegar um að ræða vélar sem eru skráðar erlendis er eftirlit með þeim erfiðleikum háð þar sem þær eru þá aðeins á skrá erlendra flugmálafyrvalda. Flugmálastjórn hefur ekki yfir að búa sérstakri skrá yfir slík loftför. Þegar mál af sambærilegum toga og kæranda koma inn á borð embættisins er brugðist við með þeim hætti að leggja aðflutningsgjöld á viðkomandi loftfar líkt og gert er gagnvart kæranda. Þá vill Tollstjóri áréttta það að hafi kærandi upplýsingar um einstaka ótollafgreidd loftför og umráðamenn þá er hann eindregið hvattur til að koma þeim upplýsingum á framfæri við embættið. Varðandi röksemdir kæranda um brot gegn meðalhófsreglu verður ekki séð að aðrar vægari leiðir hafi verið færar við álagningu lögbundinna gjalda en þær sem farnar voru. Tollstjóri getur því ekki fengið séð að brotið hafi verið gegn meðalhófs— né jafnræðisreglu stjórnsýslulaga."

Í IV. kafla svars síns víkur Tollstjóri að efnislegum röksemdum kæranda, sem vísi m.a. til undanþáguákvæða í 2. tl. 36. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, 1. tölul. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi auk 2. mgr. 15. gr. Chicago sáttmálans. Um þessar röksemdir o. fl. segir Tollstjóri m.a. svo orðrétt:

„Embætti Tollstjóra leggur ekki þá túlkun í ákvæði Chicago sáttmálans að aðildarríki sé óheimilt að leggja á lögbundin aðflutningsgjöld við innflutning loftfars til landsins. Ákvæðið kveður beinlínis á um að gjaldtaka sé óheimil fyrir það að fljúga yfir, koma inn í eða fara frá landsvæði aðildarríkis. Ekki er hægt að skilja ákvæðið sem svo að það taki til innflutnings. Loftfarið sem hér um ræðir er búið að vera hér á landi í á fjórða ár og getur því ekki talist falla undir ákvæði 15. gr. sáttmálans, enda ekki að fljúga yfir, koma inn í eða fara frá landsvæði þess.

Kærandi mótmælir fullyrðingu Tollstjóra sem rangri að aðildarríkjum Chicago sáttmálans sé heimilt að ákvarða hversu langan tíma þau heimila vistun flugfara í ríkinu án greiðslu aðflutningsgjalda. Tollstjóri stendur við þær röksemdir sem við eru hafðar í hinum kærða úrskurði. Í 24. gr. sáttmálans er gert ráð fyrir því að ríki hleypi flugförum á flugi til sambandsríkis um stundarsakir inn í landið án greiðslu aðflutningsgjalda. Gerður er skýr fyrirvari um tollalöggjöf sammingsríkis. Meginregluna um almenna tollskyldu og innflutnings vara til landsins er að finna í 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Í 22. gr. laganna er gert ráð fyrir því að tollskjöl vegna vöru skuli látin Tollstjóra í té eigi síðar en sex mánuðum frá komudegi vöru til landsins. Gert er ráð fyrir því að gjöld séu greidd við innflutning vöru nema henni hafi verið ráðstafað í tollvöruheymislu. Skýrar reglur eru í tollalögum um tollskyldu og tímafresti innflutnings áflugförum jafnt sem öðrum vörum. Þá má einnig benda á að vél sú sem hér um ræðir var flutt hingað til lands þann 9. júní 2008 en aðflutningsskýrslu vegna hennar var ekki skilað inn fyrr en 21. febrúar 2012 og þá að kröfu Tollstjóra. Vélin

var því búin að vera hér á landi ótollafgreidd á fjórða ár. Tollstjóri telur fráleitt að vél sem búin er að vera svo lengi hér á landi ótollafgreidd teljist ekki vera innflutt í skilningi tollalaga og ber þess vegna að tollafgreiða hana.

Að lokum heldur kærandi því fram að umrætt loftfar falli undir undanþágu á greiðslu virðisaukaskatts á grundvelli 1. tl. 1. mgr. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Undanþágan samkvæmt ákvæðinu nær til loftfara og skipa við innflutning en hún tekur þá ekki til loftfara til einkanota, skipa undir 6 metrum að lengd eða skemmtibáta. Um er að ræða undanþágu frá greiðslu lögbundinna gjalda og með vísan í viðteknar lögskýringarreglur ber að túlka slíkar undanþágur þröngt. Tollstjóri hefur lagt þá túlkun í ofangreint ákvæði að undanþágan nái til fara sem flutt eru hingað til lands til að nota í ákveðinni starfsemi eða iðnaði. Er þetta bein gagnályktun frá orðalagi ákvæðisins, þ.e. að vél sem er ekki til eigin nota sé þá til nota fyrir einhvers konar starfsemi eða iðnaði. Þá felst Tollstjóri ekki á þá fullyrðingu kæranda að um sé að ræða sýningargrip. Flugvélin var ekki flutt hingað til lands á vegum Flugsafns Íslands né sem safngripur. Kærandi flaug vélinni hingað til lands og tollafgreiddi hana ekki fyrr en að rúmum þrem árum liðnum frá komu hingað til lands. Á þeim þremur árum sem liðu frá innflutningi vélar og þar til hún var tollafgreidd var vélin í umráðum kæranda og nýtti hann hana til að sækja ýmsa viðburði víðs vegar um landið. Auk þess kveður reglugerð nr. 630/2008 ekki á um það að safngripir séu undanþegnir greiðslu tolla og gjalda. Embætti Tollstjóra hafnar því að umrætt loftfar eigi undir 1. tl. 1. mgr. 39. gr. reglugerðarinnar. Hvað varðar kröfu kæranda um greiðslu málskostnaðar vill embætti Tollstjóra ítreka að ekki er heimild í tollalögum né hægt að leiða af öðrum lögum að heimilt sé að úrskurða um greiðslu málskostnaðar í kærumálum á grundvelli 117. eða 118. gr. tollalaga. "

Með hliðsjón af framansögðu og með vísan til hins kærða úrskurðar að öðru leyti krefst embættið þess að úrskurður Tollstjóra nr. 14/2012 verði staðfestur.

IV

Greinargerð Tollstjóra var send kæranda til umsagnar með bréfi, dags. 1. október 2012. Í I. kafla svars síns, sem barst nefndinni 1. nóvember s.á, rekur kærandi feril kærunnar ásamt því að ítreka að hann sé umráðamaður umrædds loftfars en eigandinn sé á hinn bóginn bandarískur aðili. Í II. kafla, sem ber yfirskriftina „Lögbundin undanþága frá skattlagningu“, lætur kærandi í ljós það álit sitt að í greinargerð Tollstjóra séu ekki lögð fram nein ný sjónarmið eða röksemdafærslur. Kærandi telur þó rétt að áréttu og bæta við sjónarmiðum til stuðnings kæru sinni, þar sem ekki sé aðeins um að ræða mikla hagsmuni fyrir hann, heldur og „grasrót almannaflugs á Íslandi“, sem sé háð því að farið sé að lögum og alþjóðlegum skuldbindingum á sviði flugmála, sem Ísland hefur gengist undir. Hann hafi kallað eftir álitu sérfróðs lögmans í þessum efnum, Péturs Einarssonar fyrrum flugmálastjóra. Kærandi leggi öll sjónarmið, sem fram koma í álitu Péturs, fram í málinu til stuðnings kröfum sínum, en álitid fylgdi umsögninni sem fylgiskjal. Í því komist Pétur að þeirri fortakslausu niðurstöðu að ekki sé skattlagningarheimild fyrir hendi, m.a. þar sem um sé að ræða loftfar í eigu erlends aðila. Ákvæði svokallaðs Chicago sáttmála, sem hafi lagagildi hér á landi, séu afar skýr og heimili frjálsræði til umferðar loftfara innan aðildarríkja samningsins án nokkurra tímatakmarkana. Ríkin hafi fullan yfirráðarétt yfir loftrými sínu og geta takmarkað umferð um það. Engar slíkar takmarkanir séu ígildi gagnvart loftfari kæranda á Ísland og hafi það frjálsræði til umferðar um Ísland án tímatakmarkana.

Með vísan til framangreinds álits leggur kærandi áherslu á þá staðreynd að flugrétturinn sé reistur á aldagömlum grundvallaratriðum sjóréttarins. Grundvallarreglan, sem byggt er á, sé sú að skip eða loftför séu hluti þess lands, sem þau eru skráð í. Þannig teljist loftfarið, sem um er þrætt í máli þessu, vera bandarískt að þjóðerni skv. 17. gr. Chicago sáttmálans. Afleiðingar þessa séu þær að umrætt loftfar sé hluti Bandaríkjanna og íslensk stjórnvöld hafi ekkert vald til að binda loftfarið fjárhagslegum kvöðum, sem ekki stafa frá notkun þjónustu fyrir það á Íslandi, svo sem gjald vegna flugumferðarþjónustu, flugvallarnotkunar eða skatts á eldsneyti. Virðisaukaskatt geti íslensk stjórnvöld ekki lagt á umrætt loftfar nema það hefði íslenskt þjóðerni vegna hinnar sérstöku verndar stofnsamningsins á loftförum. Íslenskt þjóðerni fælist í því að loftfarið væri í eigu íslensks ríkisborgara, staðsett á Íslandi ásamt því að vera skráð hér á landi.

Þá tekur kærandi fram að í meðförum málsins hafi verið lögð fram ítarleg gögn, sem sýni að hann sé ekki eigandi loftfarsins og nefnir í því sambandi annars vegar svokallað „Trust agreement“ og hins vegar „Confirmation memorandum“, sem sanni að eignarhaldið sé bandarískt. Þá áréttar kærandi það, sem fram komi í umræddu áliti Péturs, að Ísland hafi ekki sent Alþjóðaflugmálastofnuninni tilkynningar um gjöld eða skatta á flugrekstur eins og aðildarþjóðum hennar ber að gera. Á sama hátt bendir kærandi á að Pétur telji kröfu Tollstjóra bersýnilega andstæða túlkun og tilmælum Alþjóðaflugmálastofnunarinnar og þar að auki virðist engin þekkt dæmi um viðlíka tilburði til álagningar virðisaukaskatts á erlend loftför í nokkru aðildarríki sáttmálans. Þá bendi hann einnig á tvísköttunarsamning við Bandaríkin, sem birtur er í C-deild Stjórnartíðinda nr. 8/2008 og samning ríkisstjórnar Bandaríkjanna Norður-Ameríku og ríkisstjórnar Íslands um flutninga í lofti, sem birtur er í C-deild Stjórnartíðinda nr. 14/1995, en samkvæmt báðum þessum samningum sé skattlagning sú, sem hér sé kærð, óheimil. Loks bendir kærandi á að Pétur geti um fordæmi því til stuðnings að ekki hafi verið farið fram með sama hætti gegn öðrum aðilum í sömu stöðu og kærandi. Jafnframt vísi hann í „tilkomumikið“ hlutverk kæranda við varðveislu flugsögu á Íslandi og framlag hans almennt til flugmála hérlendis. Kærandi telur að ofangreind sjónarmið lögmannsins, sem starfaði sem flugmálastjóri um árabil, sýni án vafa hversu rangur hinn kærði úrskurður Tollstjóra væri.

Í III. kafla umsagnarinnar undir yfirskriftinni „Um greinargerð Tollstjóra“ lætur kærandi í ljós það álit sitt að Tollstjóri færi hvorki fram ný sjónarmið né frekari rökstuðning til stuðnings niðurstöðu sinni. Síðan segir svo orðrétt:

„Í bréfi Tollstjóra dags. 9. janúar er vísað í 2. kafla 9. viðauka Chicago sáttmálans því til stuðnings að Íslandi, sem aðildarríki sáttmálans, sé heimilt að ákvarða hversu langan tíma aðilum sé heimilt að vista flugför í ríkinu án greiðslu tolla. Var tilvísun í þennan viðauka ítrekuð í bréfi Tollstjóra dags. 20. janúar 2012. Í fyrrgreindum bréfum er hvergi vísað í lög eða reglugerðir um virðisaukaskatt heldur er byggt á almennum tilvísunum í tollalög. Sem fyrr segir hefur umræddur viðauki við Chicago sáttmálann sem Tollstjóri byggði kröfu sína á ekki verið innleiddur hér á landi. Þegar tollstjóra var bent á þetta brá hann á það ráð að finna annan rökstuðning fyrir álagningunni. Í úrskurði Tollstjóra dags. 13. júní 2012 var svo komið fram með enn einn lagalegan rökstuðning fyrir álagningunni og í fyrsta sinn byggt á lögum um virðisaukaskatt.

Af hálfu Tollstjóra hefur ekki verið mótmælt sem rangri þeirri fullyrðingu umbj. m. að um nýjan lagagrundvöll fyrir ákvörðuninni sé að ræða hvað varðar úrskurð Tollstjóra dags. 13. júní 2012. Hins vegar segir á bls. 2 í greinargerð Tollstjóra að þar sem umbj. m. hafið notið lögmannaðstoðar hafi honum „mátt vera ljós að ákvörðun um

greiðslu virðisaukaskatts vegna innflutnings á umræddri flugvél grundvallaðist m.a. á lögum um virðisaukaskatt". Verður slík skýring að teljast alfarið ófullnægjandi enda er það einungis skylda umbj. m. að verjast ólögmati skattheimtu á þeim grundvelli sem hún er lögð fram af skattyfirvöldum hverju sinni. Lögmannsaðstoð verður augljóslega lítt nýtileg ef stjórnvaldið sem um ræðir skiptir eftir hentugleika um lagagrundvöll fyrir ákvörðun sinni, líkt og gert var í tilfelli umbj. m.

Í bréfi Tollstjóra dags. 3. febrúar segir:

„Í bréfum embættisins [þ.e. Tollstjóra] frá 21. nóvember, 9. janúar og 20. janúar sl. var útlistað fyrir umbjóðenda yðar **hvaða reglur gilda um innflutning og tollmeðferð** flugvéla til einkanota til landsins. **Farið var nákvæmlega yfir allar reglur sem í gildi eru** og umbjóðenda yðar var gefin rúmur frestur til að koma að andmælum sínum" [áherslubreytingar undirritaðrar]

Þrátt fyrir að Tollstjóri fullyrði í ofangreindri tilvísun að farið hafi verið nákvæmlega yfir allar reglur sem í gildi séu um innflutning og tollmeðferð flugvéla hafði hvergi í umræddum bréfum verið vísað í lög um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Er það ekki fyrr en í úrskurði Tollstjóra dags. 13. júní 2012 þegar málið hefur verið kært að byggt er á reglum laga um virðisaukaskatt og hefði umbj. m. geta brugðist mun fyrr við slíkum rökstuðning hefði hann verið veittur af hálfu embættisins. Raunar skiptir það ekki máli efnislega fyrir umbj. m. að byggt sé á þessum ákveðnu lögum því eins og rakið var í málskoti hans á undanþágu 2. tl. 1. mgr. 36. gr. virðisaukaskatts/aga hvort sem er við um hans tilfelli sem og 15. gr. Chicago sáttmálans. Því er skattheimta með öllu ólögmat á þessum grundvelli en umbj. m. hefur neyðst til að stofna til mikils lögmannskostnaðar vegna þeirrar framkvæmdar Tollstjóra sem felst í því að breyta ítrekað málsgrundvelli álagningar. Er ítrekuð áskorun til Ríkistollanefndar þess efnis að lagt verði mat á hvort slík framkvæmd stenst stjórnsýslulög og reglur um góða stjórnsýsluhætti.

Í greinargerð Tollstjóra fæst staðfesting þess efnis að embættið er komið langt út fyrri valdheimildir sínar hvað varðar umrædda álagningu. Þannig segir á bls. 3 í greinargerðinni:

„Embætti **Tollstjóra leggur ekki þá túlkun í ákvæði sáttmálans** að aðildarríki sé óheimilt að leggja á lögbundin aðflutningsgjöld við innflutning loftfars til landsins."

Að mati kæranda megi sjá af ofangreindu að Tollstjóri telji það vera sitt hlutverk að túlka hvernig ótvíræð ákvæði þjóðréttarlega bindandi sáttmála skuli túlkuð gegn skýru orðalagi sáttmálans og vísar í því sambandi í 15. gr. Chicago sáttmálans. Kærandi telur að öllu skýrari geti fortakslaut bannið gegn skattlagningu vart verið. Þó telji Tollstjóri sig þess umkominn að túlka ákvæðið með þverfugum hætti og þar með gegn skýrri undanþágu 2. tl. 1. mgr. 36. gr. laga um virðisaukaskatt. Þá telur kærandi að Tollstjóri hafi aldrei gert tilraun til að skilgreina hvenær embætti hans telji að um innflutning sé að ræða, sem sýni glögglega að umrædd framkvæmd sé ólögbundin og handahófskennd. Hvergi í greinargerð Tollstjóra sé heldur vikið að því að ofangreind undanþágu frá skatti skv. 36. gr. laga um virðisaukaskatt eigi við. Orðalag greinargerðar Tollstjóra beri þess jafnframt skýr merki að hann skorti bæði rök og lagastoð fyrir hinni kærðu ákvörðun enda sé ekki vísað til laga til stuðnings

ákvörðuninni heldur talað um túlkanir Tollstjóra og að loftfarið, sem um sé rætt, geti ekki talist falla undir ákvæði 15. gr. sáttmálans. Í niðurlagi þessa kafla umsagnar sinnar segir kærandi að í hinum kærða úrskurði segi að tollayfirvöldum sé í sjálfsvald sett hvort og þá hvenær ríki tollafgreiði loftför, sem undir Chicago sáttmálann heyra. Slík túlkun sé að mati kæranda ekki aðeins í andstöðu við lög og þjóðréttarlegar skuldbindingar heldur einnig brot á stjórnarskrá.

Í IV. kafla umsagnarinnar undir yfirskriftinni „*Stjórnarskrárvarin réttindi*“, bendir kærandi á að þau réttindi, sem um sé að tefla, séu varin af stjórnarskrá Lýðveldisins nr. 33/1944 og rekur í því sambandi efni bæði 40. gr. og 77. gr. hennar um að skattamálum sé og skuli skipa með lögum, auk þess að benda á tengsl þessara ákvæða við 72. gr. um friðhelgi eignarréttarins. Með vísan til þessara ákvæða telur kærandi augljóst að það sé löggjafans en ekki Tollstjóra að leggja skatt á loftfar kæranda og því gangi ákvörðun hans gegn þjóðréttarlegum skuldbindingum og feli í sér brot á stjórnarskrá. Þá vísar hann í dóm Hæstaréttar frá 1985, bls. 1544 í svokölluðu kjaranfóðursmáli. Með hliðsjón af honum telur kærandi það brjóta í bága við stjórnarskrá að heimila Tollstjóra að meta hvenær loftfar, sem heyrir undir Chicago sáttmálann, skuli teljast innflutt og þar með skattskyld.

Í V. kafla umsagnarinnar vísar kærandi að hinni svokölluðu lögmatísreglu og vísar í því efni til 2. gr. stjórnarskrárinnar og Mannréttindasáttmála Evrópu auk þess að ítreka þýðingu 72. gr. stjórnarskrárinnar í þessu sambandi. Hann bendir á að óheimilt sé að takmarka mannréttindi sín með stjórnvaldsákvörðunum, sem ekki eigi sér stað í lögum. Í þessu efni rekur kærandi efni Hæstaréttar frá 1988, bls. 1532 í máli sem kennt er við leigubílstjórafélagið Frama og snýst um atvinnufrelsi og bendir á að dómur þessi sýni með ótvíræðum hætti að stjórnvaldi sé óheimilt að kveða á um skilyrði, sem ekki eiga lagastof og takmarka mannréttindi viðkomandi borgara. Slík hafi verið raunin í þessu máli, því hann þarf „*að þola það að hann sé einn tekinn af hópi aðila í sambærilegri stöðu og látinn þola skattheimtu sem byggist á ólögfestri „túlkun“ tollstjóra á fortakslausum alþjóðasáttmála sem bannar slíka álagningu.*“ eins og orðrétt segir í niðurlagi umsagnarinnar.

V

Ágreiningur í máli því, sem hér er til úrlausnar, snýst um hvort flugvél, sem skrásett er í Bandaríkjunum en kærandi hefur til umráða, sé tollskyld á Íslandi og að í samræmi við það beri að greiða af henni lögboðin aðflutningsgjöld. Flugvélinni, sem ber skráningarnúmerið N-610 LC, flaug kærandi til landsins hinn 9. júní 2008 og hefur hún verið hérlendis síðan. Er liðið var vel á fjórða ár frá því að flugvélin kom til landsins, þ.e. í lok nóvember 2011, varð embætti Tollstjóra ljóst að vélin væri enn ótollafgreidd. Af því tilefni fór það þess þá á leit við kæranda að hann skilaði aðflutningsskýrslu vegna innflutnings vélarinnar. Hinn 21. febrúar 2012 skilaði kærandi aðflutningsskýrslu vegna flugvélarinnar ásamt yfirlýsingu um að hún væri undanþegin virðisaukaskatti. Tollstjóri ákvað engu að síður að leggja aðflutningsgjöld á flugvélin og greiddi kærandi álögð gjöld að fjárhæð kr. 10.284.770 hinn 28. mars sl. með fyrirvara. Tekið skal fram í þessu sambandi að flugvélar falla í tr. 8802.2000 og bera engan toll en er virðisaukaskattskyldar ef þær er fluttar inn til einkanota, sbr. 1. gr. og 6. tölul. 12. gr. laga nr. 50/1988.

Samkvæmt 3. gr. tollalaga nr. 88/2005 er hver sá, sem flytur vöru til landsins, hvort sem er til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota, tollskyldur sé ekki á annan veg sérstaklega mælt í lögum. Samkvæmt 1. tölul. 1. gr. sömu laga teljast tollur og aðrir skattar og gjöld, sem greiða ber við tollmeðferð vöru við innflutning aðflutningsgjöld. Samkvæmt 1. gr.

laga nr. 50/1988 skal greiða virðisaukaskatt af innflutningi vöru og þjónustu. Ekki er lengur deilt um það í máli því, er hér er til úrlausnar, að flugvélar teljast vara í skilningi tollalaga, sbr. 29. tl. 1. mgr. 1. gr. tollalaga og til hliðsjónar áður nefnt tnr. 8802.2000 „Flugvélar og önnur loftför, að eigin þyngd 2000 kg. eða minna“.

Í kærinni er að finna nokkuð misvísandi upplýsingar um hver sé hinn raunverulegi eigandi flugvélarinnar. Þannig er frá því greint á bls. 1 í kærinni að eigandi hennar sé „bandarískur aðili“. Á bls. 6 segir á hinn bóginn að kærandi „sem er einn helsti hvatamaður að upphafningu flugsögu á Íslandi, keypti vélina sem brak og gerði hana upp á eigin kostnað“. Þá vísar kærandi að því í V. kafla umsagnar sinnar um greinargerð Tollstjóra að með málskoti sínu sé hann fyrst og fremst að verja eignarrétt sinn. Fyrir liggur í málinu afrit af skráningarskírteini flugvélarinnar (s.k. FAA Registry), þar sem fram kemur að hinn skráði eigandi vélarinnar sé eins konar eignarhaldssjóður að nafni Wells Fargo Bank Northwest Na Trustee. Þá má af samkomulagi (Trust agreement) milli kæranda og Wells Fargo Bank frá 28. apríl 2009 ráða að eignarhald sjóðsins byggi á því samkomulagi. Í upphafi þess lýsir kærandi (þar nefndur Trustor) yfir áhuga sínum í þá veru að stofna sjóð (Trust) og leggja til hans flugvél í því skyni að gera skráningu hennar í Bandaríkjunum mögulega. Af inngangsorðum samkomulagsins má og ráða að með því sé beinlínis stefnt að því að stofna eins konar eignarhaldssjóð sem undir forsjá ábyrgðarmanns eiganda (Owner Trustee) fari með hið formlega eignarhald en að kærandi (þ.e. Trustor) fari á hinn bóginn með umráð og mjög víðtækar nýtingarheimildir, sem líkjast mjög þeim heimildum, sem felast í eignarrétti. Þó kærandi sé ekki lögformlegur eigandi samkvæmt framansögðu þá sýnist sjóðurinn, þ.e.a.s. hinn skráði eigandi, t.d. ekki geta samkvæmt samkomulaginu ráðstafað vélinni á neinn hátt nema að fenginni formlegri heimild kæranda.

Kærandi heldur því annars vegar fram að dvöl umræddrar flugvélar hér á landi án tollskyldu grundvallast á ákvæðum Chicago sáttmálans, sbr. 1. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 2. tl. 36. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Umræddur sáttmáli fjallar um samþykktir um alþjóðaflugmál og gekk ígildi hér á landi á árinu 1947. Í inngangi að samningnum kemur fram að með samningnum hafi aðildarþjóðir hans „komið sér saman um ákveðnar meginreglur og fyrirkomulag, svo að alþjóðaflug geti þróast á öruggan og skipulegan hátt, og að millilandaloftflutningar verði upp teknir á grundvelli jafnræðisstöðu og reknir á heilbrigðum fjárhagsgrundvelli.“ Í 5. gr. er fjallað um réttindi til flugs án áætlunar og í því sambandi kveðið á um heimildir aðila sammingsins til að fljúga án sérstaks leyfis inn í landið eða yfir það stanslaust eða nema staðar án viðskipta. Kærandi heldur því m.a. fram að óheimilt sé að innheimta aðflutningsgjöld, þ.á m. virðisaukaskatt, af umræddri flugvél vegna þess að í 2. tl. 36. gr. laga um virðisaukaskatt sé kveðið á um skattfrelsi vara, sem undan—þegar eru virðisaukaskatti samkvæmt milliríkjasamningum, sem Ísland sé aðili að. Með vísan til 3. mgr. 15. gr. sáttmálans, sem banni aðildarríkjunum að krefjast skatta af flugförum sammingsríkis, taki umrætt skilyrði bæði 2. tl. 36. gr. virðisaukaskattslaganna til flugvélar hans þar sem sáttmálinn sé milliríkjasamningur, sem verið hafi ígildi á Íslandi frá árinu 1947.

Af þessu tilefni tekur ríkistollanefnd fram að hún fellst ekki á að bann við álagningu aðflutningsgjalda verði ráðið af nefndri 3. mgr. 15. gr. sáttmálans. Bent skal á að greinin ber yfirskriftina „Flughafnagjöld og önnur svipuð gjöld“. Lesa verður og túlka nefnda 3. mgr. í samhengi við efni greinarinnar að öðru leyti, sbr. yfirskrift greinarinnar, svo og önnur ákvæði sáttmálans, einkum þó 24. gr. Öll hljóðar 15. gr. sáttmálans svo:

„Sérhver flughöfn sammingsríkis, sem opin er til almennra afnota flugförum þjóðarinnar, skal einnig (sjá þá ákvæði 68. gr.) vera opin flugförum allra annarra

samningsríkja með samræmdum skilmálum. Sömu samræmdu skilmálar skulu gilda um afnot flugfara allra samningsríkja af öllum loftsiglingartækjum, og er þar með talin radíó- og veðurþjónusta, sem látin er almennt í té til öryggis og flýtis loftsiglingum.

Þau gjöld, sem lögð kunna að vera á eða leyft verður að leggja á af hálfu samningsríkis fyrir að leyfa flugförum annarra samningsríkja að nota slíkar flughafnir eða loftsiglingatæki, skulu ekki vera hærri en:

- a. Þau, sem greidd eru af flugförum eigin þjóðernis, sem ekki starfa að áætlunarbundnu millilandaflugi, og á þetta við þau flugför erlend, sem í sama flokki teljast.*
- b. Þau, sem greidd eru af flugförum eigin þjóðernis, sem eru í áætlunarmillilandaflugi, og á þetta við þau flugför, sem í sama flokki teljast.*

Öll slík gjöld skal auglýsa og tilkynna Alþjóðaflugmálastofnuninni. Það er tilskilið, að fengnum tilmælum samningsríkis, sem hlut á að máli, skuli gjöld fyrir afnot flughafna og annarra þæginda háð endurskoðun flugmálaráðs, sem skal gefa um það skýrslu og gera tillögur til athugunar því ríki eða þeim ríkjum, sem í hlut eiga. Ekkert samningsríki má krefjast þóknunar, skatta eða annarra gjalda af flugförum samningsríkis eða þeim mönnum eða eignum, sem þau flytja, fyrir þau réttindi ein að mega fljúga yfir, koma inn í eða fara frá landsvæði þess."

Í fyrsta lagi er þess að geta að samkvæmt lokamálslið greinarinnar er samningsríkjunum aðeins óheimilt að leggja á gjöld og skatta, sem um ræðir í greininni, á flugför, sem „*fljúga yfir, koma inn í eða fara frá landsvæði þess*". Ákvæðið á því ekki við um loftför, sem dvelja lengur en um stundarsakir í samningsríki, sbr. 24. gr. Jafnframt má og minna á að meginmarkmið með sáttmálanum er eins og áður er rakið að mæla fyrir um meginreglur svo millilandaflug megi þróast á skipulegan hátt.

Í öðru lagi er þess að geta að með gjöldum í skilningi 15. gr. er að mati ríkistollanefndar fyrst og fremst átt við skatta og þjónustugjöld fyrir afnot eða þjónustu í tengslum við flug í lofthelgi samningsríkis, sem og fyrir afnot og þjónustu í flughöfnum, sbr. m.a. yfirskrift greinarinnar. Að hennar mati verður ekki séð að neitt í ákvæðinu gefi tilefni til ályktunar á borð við að hún feli í sér hann við að leggja á aðflutningsgjöld á flugvél, sem skráð er erlendis og sannanlega stundar ekki millilandaflug, ef hún dvelur hér um árabíl og tengist m.a. safnastarfi hérlendis. Í þessu efni verður að hafa í huga að ákvæði 24. gr. sáttmálans, sem ber yfirskriftina „*Tollskylda*“, fjallar beinlínis um skilyrði fyrir tollfrelsi flugfara skv. sáttmálanum, þ.e.a.s. undanþágu frá greiðslu tolla og sambærilegra almennra skatta og gjalda, sem lögð eru á við innflutning vöru, eða m.ö.o. aðflutningsgjalda. Samkvæmt ákvæðinu takmarkast skattfrelsið við flugför, sem viðdvöl hafa hérlendis um stundarsakir. A- liður greinarinnar hljóðar svo:

„Flugförum á flugi til samningsríkis, frá því eða yfir land þess, skal um stundarsakir hleypt inn í landið án þess að greiða toll (sjá þá tollreglugerð þess ríkis). Eldsneyti, áburðarolíu, varahlutir, venjulegur útbúnaður og þær vistir samningsríkisflugvélar, sem í henni eru, þegar hún kemur í annað samningsríki, svo og þær vistir, sem í henni eru þegar hún fer úr því ríki, skulu undanþegnar því að greiða toll, þóknun fyrir skoðun og þess háttar innanlands- og héraðsgjöld og álögur. Þessi undanþága nær þó

ekki til þess magns eða þeirra hluta, sem skipað er upp úr flugvélinni, nema í samræmi sé við tollreglugerð ríkisins, sem getur krafist þess, að þær séu undir tollestirliti."

Svo sem skýrt er tekið fram í nefndum a. lið 24. gr. gerir samningurinn aðeins ráð fyrir tollfrelsi að því tilskyldu að flugfar samningsríkis dvelji aðeins „um stundarsakir“ í öðru samningsríki. Ákvæðið mælir m.ö.o. á um tollfrelsi flugfara, sem dvelja um skamma hríð í samningsríki en ekki um lengri tíma. Það er enda mjög í samræmi við þann megingilgang samningsins, sem áður er rakinn, um að mæla fyrir um meginreglur og fyrirkomulag alþjóða- og millilandaflugs, en eðli málsins samkvæmt dvelja erlendar flugvélar í millilandaflugi að jafnaði um skamma hríð hérlendis. Þá verður ekki litið framhjá því grundvallaratriði að í umræddu ákvæði er beinlínis vísað til tollreglna gistiríkisins. Með vísan til þessa verður að líta svo á að sé ekki annað tekið sérstaklega fram í sáttmálanum með skýrum og ótvíræðum hætti, þá gildi almennar reglur um bæði toll- og skattskyldu flugfara, sem fluttar eru inn eða koma til landsins til dvalar hérlendis um skemmri eða lengri tíma. Við úrlausn þess álitaefnis, sem hér er til umfjöllunar, er með vísan til þessa bæði nærtækt og eðlilegt að hafa hliðsjón af annars vegar ákvæðum 6. gr. tollalaga, sem fjalla um tollfrjálsar vörur og hins vegar af 7. gr. þeirra, sem kveður á um heimildir til niðurfellingar eða endurgreiðslu tolla, sbr. nánar reglugerð nr. 630/2008. Ljóst er að tollfrelsisákvæði 6. gr. taka ekki til farartækja, sbr. 4. tölul. 1. mgr., og því verður undanþága frá greiðslu aðflutningsgjalda ekki byggð á ákvæðum hennar.

Í 2. tölul. 7. gr. tollalaga er sérstaklega fjallað um niðurfellingu aðflutningsgjalda vegna tímabundins innflutnings. Samkvæmt a. lið töluliðarins nær tollfrelsið til vara, sem sendar eru til landsins til sýningar eða flutnings um stundarsakir, enda verði þær ekki nýttar til annars. Jafnframt af vélum, tækjum og öðrum áhöldum, sem eru send til landsins til reynslu um stuttan tíma. Í lok þessa töluliðar segir jafnframt að ráðherra geti með reglugerð kveðið á um þann hámarkstíma, sem tollfrjáls innflutningur samkvæmt þessum tölulið taki til, „þó aldrei lengur en í tólf mánuði“ eins og orðrétt segir þar. Þá má minna á að skv. 22. gr. tollalaga skal innflytjandi láta tollstjóra í té aðflutningsskýrslu og önnur tollskjöl vöru eigi síðar en sex mánuðum frá komudegi enda mæli lög ekki fyrir um á annan veg. Orðið „stundarsakir“ í skilningi 24. gr. sáttmálans getur hvað sem öðru líður því aldrei að mati ríkistollanefndar orðið lengra tímabil en 12 mánuðir. Í þessu efni breytir engu þó innanríkisráðuneytið hafi fallið frá áformum um að leggja fram frumvarp um breytingu á lögum nr. 60/1998 um loftferðir, er fól í sér takmörkun á skráningu loftfars í þriðja ríki um þriggja mánaða skeið. Tollskylda og þar með skyldan til þess að greiða aðflutningsgjöld byggir á tollalögum og öðrum skattalögum, sem mæla fyrir um innheimtu gjalda við tollafgreiðslu. Tollskyldan hvílir á innflytjanda vöru sbr. 3. gr. tollalaga og skiptir í því efni ekki meginmáli hver á hana eða hvar hún er skráð. Þá ber jafnframt að hafa í huga í þessu sambandi að skattalöggjöfin er á forræði fjármálaráðherra en ekki innanríkisráðherra.

Þegar af þeim ástæðum, sem að ofan hafa verið raktar, fellst Ríkistollanefnd ekki á kröfu kæranda um að flugvél N-610 LC, sem hann hefur til umráða og verið hefur á Íslandi óslitið frá árinu 2008, sé ekki tollskyld og þar með undanþegin aðflutningsgjöldum á grundvelli ákvæða Chicago sáttmálans. Er vélin var tollafgreidd voru liðin hátt í fjögur ár frá komu hennar til landsins. Fer því fjarri að jafna megi slíkri dvöl við stundarsakir í skilningi sáttmálans og reglur tollalaga um tímabundinn innflutning. Á sama hátt verður ekki fallist á það með kæranda að ákvarðanir Tollstjóra í málinu byggji á ófullnægjandi lagagrunni, sem gangi gegn „fortakslausu skattabanni“ sáttmálans auk þess að samrýmast hvorki 40. gr. 69. 72. né 77. gr. stjórnarskrárinnar. Því síður verður fallist á það með kæranda að hann við innheimtu aðflutningsgjalda af umræddri flugvél verði reist á ákvæðum tvísköttunar samnings

Íslands og Bandaríkjanna nr. 8/2008 eða loftferðasamningi sömu aðila nr. 14/2008. Minnt skal á í því sambandi að fyrrnefndur tvísköttunarsamningur tekur samkvæmt 2. gr. hans aðeins til skatta af tekjum en ekki til óbeinna skatta á borð við tolla og önnur gjöld, sem lögð eru á innflutning, þ.e. aðflutningsgjalda. Þá er þess að gæta að ákvæði 9. gr. tilvitnaðs loftferðasamnings um tolla og gjöld gilda aðeins um loftför flugfélaga, sem leyfi hafa samkvæmt samningnum til millilandaflutninga í atvinnuskyni.

Með vísan til þess, sem að ofan er rakið, þykir kærandi ekki hafa sýnt fram á að innheimta aðflutningsgjalda af flugvél þeirri, er mál þetta snýst um, gangi á nokkurn hátt í berhogg við þjóðréttarskuldbindingar, sem Ísland hefur gengist undir. Að mati nefndarinnar byggja ákvarðanir Tollstjóra í málinu á traustum lagaheimildum, sbr. skýr og ótvíræð fyrirmæli í bæði tolla- og virðisaukaskattslögum, sem að mati nefndarinnar fara ekki á neinn hátt gegn ákvæðum stjórnarskrár. Eins og mál þetta er vaxið blasir þvert á móti við að gagnstæð niðurstaða fæli í sér mismunun, sem tæpast fengist samrýmst jafnræðisreglu 65. gr. stjórnarskrárinnar og þeim jafnræðissjónarmiðum, sem skattalög byggja á.

Kærandi heldur því í öðru lagi fram að ákvæði 1. tölul. 39. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008 eigi við um loftfar hans þar sem það sé ekki til einkanota heldur sé um safngrip að ræða. Í tilvitnuðu ákvæði er kveðið á um að loftför, sem ekki eru til einkanota, séu undanþegin virðisaukaskatti við innflutning. Að auki vísar kærandi til 27. gr. reglugerðarinnar, sem kveður á um heimildir til að flytja inn tímabundið og án greiðslu aðflutningsgjalda vörur til sýninga. Kröfur sínar rökstyður kærandi m.a. með því að sýnt hafi verið fram á að flugvélin hafi verið safngripur á Flugsafni Íslands um langa hríð auk þess að vera notuð og sýnd við ýmis hátíðleg tækifæri, sem nákvæmar upplýsingar liggja fyrir um sem og flugtíma vélarinnar. Þá telur hann að ekki hafi verið „*afsannað með nokkrum hætti sú staðreynd að um safngrip sé að ræða sem nýttur er til almannahags en ekki einkanota*“ eins og komist er að orði í kærinni.

Svo sem áður er rakið er umrædd flugvél í formlegri eigu erlends lögaðila en ekki Flugsafns Íslands og er auk þess skráð erlendis. Þá liggur fyrir að safnið hefur ekki umráðarétt yfir vélinni, þó svo að hún sé geymd í flugskýli þess og til sýnis þar þegar svo ber undir. Þá kemur fram í kærinni að vélin hafi aldrei verið notuð til fólks- eða vöruflutninga. Að mati ríkistollanefndar verður óreglubundnu sýningarflugi flugvélarinnar eða flugi með gesti við hátíðleg tilefni auk tengingar hennar við Flugsafn Íslands ekki jafnað við flug eða sýningar í atvinnuskyni. Samkvæmt upplýsingum frá fyrirtækjaskrá Ríkisskattstjóra er Flugsafn Íslands skráð sem sjálfseignarstofnun. Hún starfar þó hvorki skv. lögum nr. 33/1999 um sjálfseignarstofnanir, sem stunda atvinnurekstur né lögum nr. 19/1988 um sjóði og stofnanir, sem starfa samkvæmt staðfestri skipulagsskrá. Þá er rétt að hafa í huga að skv. 2. gr. reglugerðar nr. 904/2005 um flug loftfara í millilandaflugi um íslenska lofthelgi er að finna svofellda skilgreiningu á hugtakinu einkaflug:

„Flugstarfsemi, sem stunduð er fyrst og fremst ánægjunnar vegna eða til öflunar frekari réttinda og ekkert endurgjald kemur fyrir. Það telst ekki til endurgjalds þótt þátttakendur í fluginu skipti með sér beinum kostnaði vegna þess. Það telst einkaflug þótt maður fljúgi í tengslum við starf sitt, ef hann hefur hvorki hagnað af rekstri loftfarsins né fái hann greitt sérstaklega fyrir að stýra því.“

Með hliðsjón af því, sem nú hefur verið rakið, og þeirri staðreynd að kærandi hefur umrædda flugvél einn til umráða, telur ríkistollanefnd að flugvélin hafi verið flutt inn til einkanota í skilningi 1. töluliðar 39. gr. reglugerðar 630/2008, sbr. 6. tl. 12. gr. laga um virðisaukaskatt nr.

50/1988. Því verður ekki fallist á kröfu kæranda um endurgreiðslu virðisaukaskatts af flugvélinni á grundvelli þess að hún sé ekki einkaloftfar. Þá er þess að geta að safngripir eru hvorki sérstaklega undanþegnir virðisaukaskatti við innflutning né sölu innanlands. Engu breytir í því sambandi þótt þeir sem slíkir eða sýning á þeim verði taldir varða ríka almannahagsmuni eins og kærandi heldur fram í þessu máli. Hafa ber í huga í þessu sambandi að undanþágur frá lögum um virðisaukaskatt verða að eiga sér skýra og ótvíræða lagastoð.

Svo sem að framan er rakið, gerir kærandi athugasemd í þá veru að Tollstjóri hafi í úrskurði sínum fallið frá fyrri afstöðu sinni um að aðflutningsgjaldakrafa hans grundvallaðist á 9. viðauka við Chicago sáttmálann en þess í stað kosið að byggja kröfu sína einungis á lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Af þessum sökum hafi hann orðið af andmælarétti í ljósi þess að um málatilbúnað sé að ræða, sem Tollstjóri hafi ekki lagt verulega áherslu á á fyrri stigum málsmeðferðarinnar af sinni hálfu. Að mati kæranda er þessi málsmeðferð andstæð 13. gr. stjórnslulaga um andmælarétt, þar sem honum hafi ekki verið gefið tækifæri til þess að tjá sig um að sú réttarregla, sem krafa Tollstjóra byggði á, væri grundvölluð á lögum um virðisaukaskatt.

Í nefndum 2. kafla 9. viðauka Chicagosáttmálans, sem m.a. var innleiddur með 11. gr. reglugerðar nr. 1025/2012 um flugvirkt, er mælt svo fyrir að aðildarríkjum sáttmálans sé heimilt að ákvarða hversu langan tíma flugför geta dvalið í gistiríkinu án greiðslu aðflutningsgjalda, þ.e.a.s. tímafrestir. Hvað sem umræddu ákvæði um tímafresti í 9. viðauka liður, er skyldan til greiðslu virðisaukaskatts við innflutning grundvallarregla og byggir eins og áður segir á 1. gr. laga nr. 50/2008 um virðisaukaskatt. Kæranda mátti vera ljóst um leið og hann var krafinn um og greiddi aðflutningsgjöld af vélinni í hverju þau fólust og á hvaða skattalögum þau byggðu, enda er gefin út kvittun með upplýsingum um hvaða gjöld sé verið að inna af hendi. Þá er rétt að hafa í huga að málsforræðisregla einkamálaréttar gildir að jafnaði ekki við meðferð mála á stjórnslustígi, þ. á m. stjórnslulukærum. Með hliðsjón af þessu svo og þeim mikla drætti á að flugvél kæranda væri tollafgreidd með lögskipuðum hætti og því að gögn málsins bera að öðru leyti með sér að Tollstjóri hafi í aðdraganda ákvörðunar sinnar veitt kæranda tækifæri til þess að koma að andmælum sínum, þykir ríkistollanefnd engin efni til að gera athugasemdir við málsmeðferð Tollstjóra í málinu að þessu leyti. Á sama hátt fellst nefndin ekki á þær staðhæfingar kæranda að bæði meðalhófs- og jafnræðisreglur stjórnslulaga hafi verið brotnar við meðferð málsins í ljósi þess að hann sé eini umráðamaður loftfars, sem skráð sé erlendis, er krafinn hafi verið um aðflutningsgjöld. Engin gögn liggja fyrir í málinu, sem skjóta stoðum undir þessa fullyrðingu kæranda.

Með vísan til alls þess, sem að framan hefur verið rakið, og forsenda hins kærða úrskurðar að öðru leyti er kröfum kæranda um að úrskurður Tollstjóra nr. 14/2012 verði ógiltur og embætti hans gert að endurgreiða aðflutningsgjöld af flugvél með skráningarnúmerið N-610 LC með vöxtum, hafnað.

Loks er þess að geta að í lögum er ekki að finna heimild til handa ríkistollanefnd til þess að úrskurða um greiðslu málskostnaðar og er kröfu þar að lútandi því vísað frá.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan

Ú R S K U R Ð

Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005, sbr. 3. mgr. 36. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, er hinn kærði úrskurður Tollstjóra nr. 14/2012 staðfestur. Kröfu um greiðslu málskostnaðar er vísað frá.