

Úrskurður tollstjórans í Reykjavík nr. 15/2004.

Úrskurður tollstjórans í Reykjavík nr. 15/2004 varðandi aðflutningsgjöld af bifreiðunum A af gerðinni Saab 9000, árgerð 1995 og B af gerðinni Nissan Patrol, árgerð 2002.

Embætti tollstjórans í Reykjavík hefur mótttekið bréf yðar, dags. 24. mars s.l. og ítrekunarbréf dags. 16. júlí sl., þar sem kærð var sú ákvörðun embættisins að krefjast aðflutningsgjalda af bifreiðunum A og B. Bifreiðin B er af gerðinni Nissan Patrol, árgerð 2002 og var flutt inn til landsins með sendingu S KTT 05 07 3 NL RTM W035. Bifreiðin A er af gerðinni Saab 9000, árgerð 1995 og var flutt inn til landsins með sendingu S PSH 11 02 4 NL RTM W095. Innflytjandi bifreiðanna var C.

Málavextir eru á þann veg að kærandi flutti inn umræddar bifreiðar frá Hollandi með framangreindum sendingum. Bifreiðin B var upphaflega flutt inn sem ferðamannabifreið, sbr. yfirlýsing um tímabundinn tollfrjálsan innflutning á farartæki þar um. Var notkunarleyfi veitt fyrir bifreiðinni B, frá 10. júlí 2003 til 31. desember 2003. Rétt er að geta þess að embættið telur nú ljóst að innflytjandi átti ekki rétt á því að fá umrætt notkunarleyfi á bifreiðina þar sem að innflytjandi var á þeim tíma, samkvæmt upplýsingum frá þjóðskrá, skráður með lögheimili á Íslandi, en skýrt er kveðið á um það í 3. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, að skilyrðið fyrir veitingu notkunarleyfis er m.a. að aðili hafi ekki átt lögheimili hér á landi. Aðflutningsskýrsla vegna bifreiðarinnar B var lögð inn hjá embættinu þann 7. janúar 2004. Aðflutningsskýrsla vegna bifreiðarinnar A var móttækin þann 17. febrúar 2004. Við tollmeðferð bifreiðanna B og A var fylgt ákvæðum reglugerðar nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, með síðari breytingum, en í V. kafla reglugerðarinnar er að finna sérákvæði vegna innflutnings ökutækja. Tollverð bifreiðanna var reiknað út samkvæmt 21. gr. reglugerðarinnar þar sem innflytjandi var að flytja búferlum til landsins, sbr. 23. gr. tollverðsreglugerðarinnar. Samkvæmt gögnum embættisins virðist innflytjandi þó ekki hafa flutt inn búslóð til landsins. Var tollverð bifreiðarinnar B ákvarðað kr. 1.576.215,00 og aðflutningsgjöld bifreiðarinnar voru því kr. 1.273.131,00 samkvæmt framangreindu tollverði. Tollverð bifreiðarinnar A var ákvarðað kr. 291.514,00 og aðflutningsgjöld bifreiðarinnar A voru því kr. 237.823,00 samkvæmt framangreindu tollverði.

Heimildarákvæði til álagningar aðflutningsgjalda við búferlaflutninga samkvæmt íslenski lögjöf og reglugerðarverki eru skýr og er raunar um að ræða skyldu til álagningar aðflutningsgjalda á ökutæki við búferlaflutning. Í 4. tl. 5. gr. tollalaga nr. 55/1987, kemur fram að heimilismunir manna sem flytjast búferlum hingað til lands skuli vera tollfrjálsir, enda hafi viðkomandi haft fasta búsetu erlendis í a.m.k. eitt ár áður en hann fluttist til landsins. Skýrt er tilgreint í 4. tl. 5. gr. að tollfrelsi samkvæmt þessum lið taki ekki til ökutækja eða annarra vélknúinna farartækja. Nánari útfærslu á umræddu lagaákvæði er að finna í 3. gr. reglugerðar nr. 797/2000 um undanþágu aðflutningsgjalda í ýmsum tilvikum. Þar segir í 1. mgr. 3. gr. að heimilismunir manna sem flytja búferlum hingað til lands skulu undanþegnir aðflutningsgjöldum að uppfylltum nánar tilgreindum skilyrðum. Í 2. tl. 3. mgr. 3. gr. kemur fram að

vélknúin ökutæki, svo sem bifreiðar, bifhjól, beltabifhjól, vélbátar, flugvélar og farartæki eins og seglbátar, sviffflugur, svifdrekar o.þ.h. teljist ekki til heimilsmuna í skilningi 3. gr. reglugerðarinnar.

Í 23. gr. reglugerðar nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, kemur fram að flytji maður búferlum til landsins eftir að hafa verið búsettur erlendis í a.m.k. eitt næstliðið ár og hafi með sér ökutæki sem hefur verið í hans eigu það ár eða lengur, skal heimilað að fyrna verð ökutækisins samkvæmt framlögðum vörureikningi fyrir hvern byrjaðan mánuð frá dagsetningu vörureiknings til komumánaðar flutningsfars. Skal fyrningarhlutfall á mánuði ráðast af aldri ökutækis, í samræmi við ákvæði b-liðar 2. mgr. 21. gr. Heimild þessi tekur þó ekki til ökutækja að heildarþyngd þrjú tonn eða meira. Reglugerð þessi er sett á grundvelli 10. gr. og 148. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum.

Í kæru innflytjanda er farið fram á endurgreiðslu kr. 1.510.954,00, auk vaxta frá greiðsludegi, vegna aðflutningsgjalda og virðisaukaskatts af framangreindum bifreiðum en kærandi telur að samkvæmt þeim skuldbindingum sem íslenska ríkið tók á sig með undirritun EES samningsins sé óheimilt að innheimta skatta og gjöld af þessum toga við búferlaflutninga launafólks, sbr. 28. gr. EES samningsins.

Bendir kærandi á að samkvæmt kennisetningunni gangi yngri lög frammar eldri lögum og því gangi ákvæði 28. gr. EES samningsins, sem veitt var lagagildi með lögum nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið, frammar eldri ákvæðum tollalaga nr. 55/1987, laga um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl. nr. 29/1993, virðisaukaskattslaga nr. 50/1988 og reglugerðar nr. 374/1995.

Embætti tollstjórans í Reykjavík bendir í þessu samhengi á að lög um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti ofl. nr. 29/1993 og reglugerð nr. 374/1995 um tollverð og tollverðsákvörðun eru yngri heldur en lög um Evrópska efnahagssvæðið nr. 2/1993 og ganga því samkvæmt umræddri kennisetningu frammar lögum um Evrópska efnahagssvæðið nr. 2/1993. Einnig er reglugerð nr. 797/2000 um undanþágu aðflutningsgjalda í ýmsum tilvikum yngri en lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið en í 3. gr. reglugerðar nr. 797/2000 er að finna nánari útfærslu á 4. tl. 5. gr. tollalaga nr. 55/1987. Því sé ljóst að reglur þær sem hafa að geyma aðalákvæði varðandi innflutning búslóðarbifreiðar eru yngri en EES samningurinn. Það er í höndum íslenskra stjórnvalda að meta hvort hugsanlega þurfi að breyta íslenskum lögum til samræmis við samþykka samninga, svo sem EES-samninginn. Endurskoðun reglna um búslóðarbifreiðar, sbr. reglugerð nr. 374/1995 og reglugerð nr. 797/2000, átti sér stað eftir að EES samningurinn var tekinn upp í íslensk lög, sbr. lög nr. 2/1993 þar um, og verður því að líta svo á að íslensk stjórnvöld hafi metið það svo að ákvæðin væru í fullu samræmi við ákvæði EES samningsins og ekki talið nauðsynlegt að breyta umræddum reglum um búslóðarbifreiðar á þann hátt að undanþiggja ætti þær búslóðarbifreiðar sem fluttar eru inn frá EES svæðinu aðflutningsgjöldum með hliðsjón af 28. gr. EES samningsins. Embættið telur að þar sem að slík regla, um að einkabifreiðar væru undanþegnar aðflutningsgjöldum við búferlaflutninga, fæli í sér undantekningu frá meginreglunni um að greiða beri aðflutningsgjöld af vörum sem fluttar eru til landsins, sbr. 2. gr. tollalaga, þá yrði hún að vera ótvírætt orðuð í tollalögum ef umræddir aðilar ættu að njóta einhverrar sérmeðferðar.

Kærandi tilgreinir í kæru sinni að sjá megi af 1. mgr. 28.gr. EES samningsins að frelsi launþega til flutninga á milli aðildarríkja EES svæðisins eigi að vera tryggt. Einnig að fram komi í b) lið 3. mgr. greinarinnar að í þessum rétti felist m.a. réttur til þess að fara að vild um yfirráðasvæði aðildarríkjanna. Embættið bendir á að það eru fyrst og fremst launþegar sem njóta þeirra réttinda sem felast í reglunum um frjálsa för og titið hefur verið svo á að þessir aðilar eigi að njóta sömu félagslegu réttinda og skattaívilnana og innlendir launþegar. Hin íslensku lög sem tilgreind eru hér að framan gilda jafnt um alla óháð þjóðerni þeirra og embættið telur að reglur þessar hvorki banni né aftri viðkomandi starfsmanni að skipta um vinnu. Hin íslensku lög og reglur fela í sér að aðflutningsgjalda er krafist af bifreiðum sem fluttar eru til landsins sem búslóðarbifreiðar. Þær bifreiðar sem um ræðir í máli þessu eru einkaeign innflytjanda og ætlaðar til persónulegra nota, en ekki er um að ræða ökutæki sem nauðsynleg eru vegna atvinnu eða tengjast atvinnu innflytjanda á nokkurn hátt. Tollstjóraembættið telur því enga tengingu vera að finna á milli innflutnings á einkabifreiðum innflytjanda og inngöngu hans á atvinnumarkað. Aðalreglan um frjálsa för launþega felur í sér að launþegar eigi að geta farið óheft á milli aðildarríkjanna til að afla sér atvinnu. Að mati embættisins er ekki unnt að líta svo á að innflutningur á einkabifreiðum sé liður í því að afla sér atvinnu. Það er einnig mat embættisins að umrædd lagaákvæði brjóti ekki gegn 28. gr. EES samningsins með því að koma í veg fyrir frelsi launþega til flutninga á milli aðildarríkja EES svæðisins og að launþegi geti farið að vild í þeim tilgangi um yfirráðasvæði aðildarríkisins, eins og innflytjandi hefur haldið fram.

Einnig bendir embættið á að á bls. 438-439 í riti Stefáns Mús Stefánssonar, Evrópusambandi og Evrópska efnahagssvæðið segir:

“Þeir sem geta notfært sér launþegaréttinn að EES rétti eru ríkisborgarar aðildarríkjanna. Ríkisborgarar ríkja utan Evrópska efnahagssvæðisins geta ekki fært sér þennan rétt í nyt jafnvel þótt þeir kunni að hafa búið árum saman í einhverju ríki EES nema þeir njóti afleiddra réttinda vegna fjölskyldutengsla. **Þá er og rétt að vekja athygli á því að reglur EES koma því aðeins til álita að launþegi ætli með einhverjum hætti að beita rétti sínum í öðru EES ríki en hann hefur ríkisfang í. Íslenskur ríkisborgari sem hyggst beita launþegarétti á Íslandi getur því ekki byggt á EES reglum.**”

Það er því ljóst að samkvæmt viðurkenndum kenningum í Evrópurétti getur innflytjandi ekki beitt fyrir sig umræddum reglum í því máli sem hér um ræðir, enda íslenskur ríkisborgari.

Í framangreindu riti kemur einnig fram (á bls. 435) að reglurnar um frjálsa för launþega gildi ekki um hrein innri málefni aðildarríkis. Það er að ríkisborgarar aðildarríkis geti ekki borið þær fyrir sig gagnvart yfirvöldum í eigin landi, sbr. dóm Evrópudómstólsins *180/83 Moser*. Embættið telur því í raun að samkvæmt framangreindu sé kæranda ekki unnt að bera umrædda 28. gr. EES samningsins fyrir sig í máli þessu.

Kærandi tilgreinir að samkvæmt almennum kenningum í Evrópurétti felst það í meginreglunni um frjálsa fólksflutninga að aðildarríkjum sé óheimilt að hafa í löggjöf sinni ákvæði sem hindra fólk í að nýta sér réttinn til þess að flytja búferlum á milli landa í því skyni að taka upp atvinnu í nýju ríki. Telur kærandi umrædd aðflutningsgjöld af bifreiðunum **B og A** verulega hindrun fyrir frjálsum flutningi

launafólks og tilgreinir að Evrópudómstólinn hafi komist að þeirri niðurstöðu að minniháttar hindranir hvort sem þær felast í lágum fjárhæðum eða óhagræði uppfylli skilyrði ákvæðis 28. gr. EES samningsins. Telur kærandi engar réttlætningarástæður vera fyrir hindruninni. Til stuðnings því að skýra beri 28. gr. EES samningsins með þessum hætti vísar kærandi til tveggja dóma Evrópudómstólsins, annars vegar dóm 232/01 *Hans van Lent* og hinsvegar mál 127/86 *Yves Ledoux*.

Aðalreglan um frjálsa för launþega felur í sér að launþegar geta farið óheft á milli aðildarríkjana til þess að afla sér atvinnu. Telur embættið reglu þessa einskorðast við frjálsa för fólks í atvinnuleit. Í meginreglunni um frjálsa fólksflutninga felst hins vegar heimild til að fara yfir landamæri, heimild til að setjast að í öðru aðildarríki og heimild til að stunda tiltekna fjárhagsstarfsemi. Embættið telur ekki ljóst að í umræddum meginreglum felist umrædd kenning sem að kærandi heldur fram. Eins og að framan er rakið telur embættið hin íslensku lagaákvæði ekki brjóta gegn 28. gr. EES samningsins og telur embættið hin íslensku ákvæði um greiðslu aðflutningsgjalda við innflutning á búslóðarbifreið ekki vera hindrun á frjálsri för launþega eða frjálsum fólksflutningum, þar sem um sé að ræða einkabifreið kæranda sem ætluð er til persónulegra nota. Þvert á móti telur embættið hinar íslensku reglur sem heimila mönnum sérstaka meðferð við tollafgreiðslu bifreiða við búferlaflutninga vera til hagsbóta fyrir slíka aðila enda fá þeir, að uppfylltum vissum skilyrðum, að fresta tollafgreiðslu í 1 mánuð og fá í þann tíma akstursleyfi/notkunaleyfi á bifreiðina. Einnig getur tollstjóri heimilað greiðslu gjalda af búslóðarbifreið með skuldaviðurkenningu. Þá telur embættið jafnframa að eftir máls atvikum hafa kærandi fengið rýmri rétt en gengur og gerist enda hafi hann flutt bifreið til landsins undir því yfirskini að hún væri ferðamannabifreið. Ekkert hefur komið fram í málinu til skýringar á því hvers vegna umrædd bifreið var upphaflega flutt inn sem slík.

Hvað varðar þá dóma sem að kærandi vísar til varðandi túlkun á 28. gr. EES samningsins þá telur embættið dóma þessa ekki sambærilega við þetta mál þar sem í umræddum dómum er fjallað um bifreiðar í eigu fyrirtækja en ekki einstaklinga. Ljóst er því að ekki er um innflutning á bifreiðum í einkaeign að ræða í umræddum dómum. Einnig er um að ræða tímabundinn innflutning á bifreiðunum til annarra EB landa og umskráning bifreiðanna átti sér ekki stað. Einnig var notkun ökutækjanna aðallega ætluð til atvinnu. Þá telur embættið að líta verði til þess að skattasamræming sé hluti af EB rétti en ekki hluti af EES rétti. Embættið telur því að ekki sé unnt að líta svo á að túlka beri umrædda dóma á þann veg að hiðstæðar reglur og fram koma í dómunum eigi að gilda við innflutning einkabifreiða (búslóðabifreiða) til EFTA ríkja.

Einnig tekur kærandi fram að þótt skattasamræming sé ekki hluti af EES samningnum og að aðildarríkjunum sjálfum sé heimilt að ákveða fjárhæð skatta og gjalda verða aðildarríkin í löggjöf sinni að virða skuldbindingar sínar samkvæmt samningnum. Um þessa niðurstöðu vísar kærandi til dóma Evrópudómstólsins. Þá kemur fram í kærinni að dómstóllinn hafi ítrekað komist að þeirri niðurstöðu að aðildarríkin verði að ryðja úr vegi hindrunum í innlendri skattalöggjöf ef skattareglan brýtur gegn fjórfrelsisreglunum og vísar til þriggja dóma Evrópudómstólsins þessu til stuðnings.

Ljóst er að skattasamræming er ekki hluti af EES samningnum. Embættið telur því ekki unnt að líta svo á að dómar Evrópudómstólsins sem líta að skattalöggjöf séu fordæmisgefandi og þaðan af síður bindandi fyrir íslenska ríkið. Embættið telur einnig umræddar reglur um aðflutningsgjöld af búslóðabifreiðum ekki standa í vegi fyrir

frjálsri för launþega, eins og að framan er rakið, og því brjóti hin íslensku ákvæði ekki gegn fjórfrelsisreglunum.

Kröfugerð kæranda er einnig byggð á því að samkvæmt inngangsforsendum 4-6 í EES samningnum beri að stuðla að samræmdum reglum á Evrópska efnahagssvæðinu, tryggja frelsi til fólksflutninga og draga úr efnahagslegu og félagslegu misræmi á milli svæða.

Embættið vekur athygli á því að tilvitnaðar inngangsforsendur eru eingöngu almennar stefnuyfirlýsingar milli samningsaðila og hafa því takmarkað raunverulegt gildi við úrlausn ágreinings af þeim toga sem hér um ræðir. Einnig verður í þessu sambandi að líta til þess að nokkur atriði geta leitt til þess að erfitt getur reynst að ná samræmdum niðurstöðum í sumum tilvikum. Sérstaklega verður að líta til þess að EB réttur annars vegar og EES réttur hins vegar keppa ekki að sama markmiði, sbr. aðfaraorð samninganna og upphafsákvæði þeirra. EES samningurinn felur í sér öflugt fríverslunarsvæði margra þjóða en innri markaður EB felur í sér að tollar hafa verið felldir niður inna ríkja bandalagsins og sameiginlegur tollmúr settur upp gagnvart þriðju ríkjum. EB réttur felur því í sér tollabandalag en slíkt tollabandalag felst ekki í EES samningnum. Af þessum sökum hefur EES samningurinn ekki þær forsendur til samruna sem bandalagsrétturinn hefur (sbr. bls. 125 í framangreindu riti Stefáns Más Stefánssonar). Einnig verður að líta til þess að skattasamræming er ekki hluti af EES samningnum. Embættið telur því ljóst að í sumum tilfellum geta gilt ólíkar reglur í EB rétti og EES rétti.

Einnig tilgreinir kærandi að síðan 1983 hafa verið í gildi reglur í Evrópusambandinu sem hann segir banna skattlagningu af þeim toga sem um er deilt í þessu máli. Samkvæmt tilskipun 83/183/EES sem fjallar um undanþágur frá skattlagningu lausafjármuna einstaklinga, skulu einstaklingar sem eru að flytja búferlum á milli landa vera undanþegnir skattlagningu vegna innflutnings á bifreiðum. Tilskipun þessi er ekki hluti af EES samningnum. Í forsendum tilskipunarinnar kemur hins vegar fram að markmiðið með tilskipuninni sé að ryðja úr vegi hindrunum á frjálsum fólksflutningum. Síðan segir að til þess að ná því markmiði sem forsendur EES samningsins mæla fyrir um, þ.e. að samræma skuli reglur um fjórfrelsið og stuðla að einsleitni á svæðinu sé nauðsynlegt að túlka reglur um frjálsa fólksflutninga með sama hætti á öllu svæðinu.

Eins og að framan er rakið keppa EES réttur og EB réttur ekki að sama markmiði og getur það leitt til þess að ekki sé unnt að ná samræmdum niðurstöðum. Einnig er skattasamræming ekki hluti af EES samningnum og því ekki unnt að líta svo á að þær reglur sem gilda í EB rétti gildi einnig í EES rétti eða séu leiðbeinandi um hvernig skattareglur í EES rétti eigi að vera. Íslenska ríkinu er það í sjálfsvald sett hvernig skattlagningu er háttað innan þess. Reglugerð 83/183 lýtur að skattlagningu lausafjármuna og telur kærandi að líta verði til þess að markmið tilskipunarinnar sé að ryðja úr vegi hindrunum á frjálsum fólksflutningum. Telur embættið að reglugerð 83/183 sé liður í skattsamræminu EB ríkja og liður í þeirri þróun EB réttar að stefna að innri markaði, þar sem að tollar hafa verið felldir niður inna ríkja bandalagsins og sameiginlegur tollmúr settur upp gagnvart þriðju ríkjum. Eins og að framan er rakið virðist markmið EES réttar ekki vera það sama. Noregur er einnig aðili að EES samningnum og fram kemur á heimasíðu norska tollsins að almenna reglan sé sú við innflutning á ökutæki vegna búferlaflutninga beri að greiða aðflutningsgjöld sem

saman standa af 24% virðisaukaskatt af tollverði ökutækis sem og óendurkræfu skráningargjaldi. Einnig er ljóst að við búferlaflutninga bæði til Noregs og Íslands að borga þarf aðflutningsgjöld af tækjum sem ætluð eru til atvinnu sbr. upplýsingar á heimasíðu norska tollsins (www.toll.no) og 2. tl. 3. mgr. 3. gr. reglugerðar nr. 797/2000 um undanþágu aðflutningsgjalda í ýmsum tilvikum. Embættið telur unnt að líta svo á að um ólíkar reglur geti verið að ræða hvað þetta varðar í EB rétti og EES rétti. Einnig er ljóst að við búferlaflutninga til Finnlands og Danmerkur (sem eru EB ríki) verða innflytjendur að uppfylla viss skilyrði til að eiga rétt á niðurfellingu á aðflutningsgjöldum af búslóðarbifreið. Séu umrædd skilyrði ekki uppfyllt er í sumum EB ríkjum því heimilt að krefjast greiðslu aðflutningsgjalda. Því telur embættið ekki unnt að líta svo á að undanþága frá aðflutningsgjöldum, eins og kærandi heldur fram í máli þessu eigi við rök að styðjast.

Í ljósi framangreinds og með vísan til skýrra heimilda í íslenskri löggjöf, um álagningu aðflutningsgjalda, telur embættið tollstjórans í Reykjavík að ekki hafi verið brotið gegn þeim skuldbindingum sem að fram koma í 28. gr. EES samningsins og íslenska ríkið tók á sig með undirritun EES samningsins, sbr. lög nr. 2/1993, með innheimtu aðflutningsgjalda af bifreiðunum B og A. Embættið telur því ekki unnt að fallast á endurgreiðslu aðflutningsgjalda og virðisaukaskatts af bifreiðunum, að fjárhæð kr. kr. 1.510.954,00.

Beðist er velvirðingar á að afgreiðsla máls þessa hefur dregist vegna anna hjá embættinu.

ÚRSKURÐUR:

Embætti tollstjórans í Reykjavík úrskurðar skv. 100. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, með vísan til þess sem rakið er hér að framan, að ákvörðun embættisins um aðflutningsgjöld af bifreiðunum B og A, að fjárhæð kr. 1.510.954,00, skuli standa óbreytt.

Úrskurðurinn er kæránlegur til ríkistollanefndar, Skúlagötu 57, Reykjavík og er kærufrestur 60 dagar talið frá póstlagningardegi bréfs þessa, sbr. 1. mgr. 101. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum.

Reykjavík, 28. júlí 2004.