

Reykjavík, 9. janúar 2018

Úrskurður nr. 1/2018

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

Ú R S K U R Ð U R

Kærandi: A

Kæruefni: Höfnun á beiðni um endurgreiðslu kolefnisgjalds af eldsneyti.

I. Kæra

Með bréfi, dags. 26. október 2017, hafa B fyrir hönd A, kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 ákvörðun Tollstjóra, dags. 30. ágúst 2017, um höfnun á beiðni um endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna sölu eldsneytis til erlendra aðila.

Kærandi óskar eftir því að Tollstjóri endurskoði ofangreinda ákvörðun.

II. Málsmeðferð

Með bréfi, dags. 9. ágúst 2017, óskaði kærandi eftir endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna sölu eldsneytis til erlendra aðila í tengslum við sölu á skipinu X til sömu aðila. Með bréfinu fylgdi beiðni á svokölluðu E20 eyðublaði þar sem farið er fram á endurgreiðslu á kr. 595.980 vegna sölu á 94.600 lítrum af MDO og MGO olíu sem á var lagt kolefnisgjald (K2). Með ákvörðun Tollstjóra, dags. 30. ágúst 2017, var beiðni kæranda um endurgreiðslu kolefnisgjalds hafnað með vísan til þess að skilyrði til endurgreiðslu skv. 53. gr. reglugerðar, um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008, hafi ekki verið uppfyllt. Með bréfi dags. 26. október 2017 var höfnun á endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna sölu eldsneytis til erlendra aðila í tengslum við sölu á skipinu X, kærð til Tollstjóra.

Í fylgigögnum kærunnar eru tölvusamskipti starfsmanns kæranda og starfsmanns Tollstjóra, umsókn um endurgreiðslu aðflutningsgjalda (eyðublað E20), umsókn kæranda um endurgreiðslu kolefnisgjalds, dags. 9. ágúst 2017 og ákvörðun Tollstjóra, dags. 30. ágúst 2017. Með kærinni fylgdu einnig reikningar og afgreiðsluseðlar frá Z og G., staðfesting Z á innheimtu og greiðslu kolefnisgjalds, reikningur frá kæranda vegna sölu á skipaolíu til erlendra aðila og fullnaðarkvittun vegna bráðabirgðaafgreiðslu. Með bréfi dags. 8. desember 2017 var kæranda send tilkynning um tafir á afgreiðslu málsins.

III. Meginröksemdir kæranda

Í kæru dags. 26. október 2017 er vísað til umsóknar kæranda dags. 9. ágúst 2017 um endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna sölu eldsneytis til erlendra aðila. Í umsókninni komi fram að endurgreiðslubeiðni sú er umsóknin taki til hafi verið vegna sölu skipsins X til erlendra aðila. Í umsókninni segir að annars vegar hafi verið um að ræða sölu á skipinu sjálfu og hins vegar sölu á eldsneyti og smurolíu sem hafi verið um borð í skipinu. Hluti af viðkomandi eldsneytissölu var MD olía (Marine Diesel Oil) og MG olía (Marine Gasoil) sem eru þær olíur sem umsóknin um endurgreiðslu á kolefnisgjaldi tók til. Í umsókninni kom einnig fram að greitt hafi verið kolefnisgjald af umræddum eldsneytistegundunum í gegnum viðskipti við innlend olúfélög sem svaraði til 6,3 krónum á hvern lítra. Bent er á það sömuleiðis að þar sem um sölu til erlendra aðila hafi verið að ræða hafi olúurnar verið seldar án kolefnisgjalds og án virðisaukaskatts. Í ofangreindri umsókn er óskað að lokum eftir því að Tollstjóri endurgreiði álagt kolefnisgjald af eldsneytisverði MD olíu og MG olíu sem kærandi hafi greitt viðkomandi olúfélagi á sínum tíma.

Í kæru, dags. 26. október 2017, segir að óumdeilt sé að samhliða sölu skipsins X, sem selt var úr landi í lok júlí 2017, hafi verið seld olía sem dælt hafði verið á skipið og seld úr landi til

erlendra aðila með aðskildum sölureikningi sbr. fylgiskjal nr. 5. Olían hafi verið seld hinum erlendra aðila án virðisaukaskatts líkt og ákvæði laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988 kveða á um, sbr. 1. tl. 1 mgr. 12. gr. laganna, en þar komi fram að vara sem seld er úr landi teljist ekki til skattskyldrar veltu. Jafnframt var olían seld úr landi án kolefnisgjalds á grundvelli 7. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga nr. 88/2005 en þar komi fram að tollur skuli endurgreiðast af vörum sem tollafgreiddar hafa verið hingað til lands en eru síðar seldar ónotaðar til útlanda.

Í kærinni kemur fram að óumdeilt sé að sala félagsins á olíu til erlendra aðila uppfylli skilyrði 7. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga og beri því næst að meta hvort ákvæði 53. gr. reglugerðar nr. 630/2008, um ýmis tollfríðindi, sé fullnægt. Eitt af skilyrðum 53 gr. reglugerðarinnar sé að varan sé seld til útlanda og telur kærandi óumdeilt að olían hafi verið seld úr landi og þannig sé það skilyrði uppfyllt. Í 53. gr. reglugerðarinnar kemur einnig fram að vara verður að vera ónotuð ef krefjast eigi endurgreiðslu aðflutningsgjalda af þeirri vöru. Í ákvörðun Tollstjóra, dags. 30. ágúst 2017, komi fram að útfluttar vörur teljist ekki vera ónotaðar þar sem vörunum (olíunum) var dælt á skip félagsins á tímabilinu 10. nóvember 2016 til 22. júní 2017, en skipið sjálft og þar með talið vörunnar ekki flutt úr landi fyrr en í lok júlí 2017. Kærandi segir framangreinda skýringu Tollstjóra ekki vera í samræmi við orðalag ákvæðins en þar sé engum tímafrestum til að dreifa eða nánari túlkun á hvað teljist vera ónotuð vara. Þá séu engar frekari skýringar að finna í lögskýringargögnum og ber því að styðjast við ákvæðið sjálft og orðalag þess. Að miða gildissvið ákvæðisins við ímyndaðan tímafrest standist engin lögskýringarsjónarmið. Tollstjóra beri því að fara eftir orðanna hljóðan og túlka ákvæðið eftir því sem þar kemur fram. Kærandi kveður helstu skilyrði ákvæðis vera tvíþætt, þ.e að varan sé ónotuð og að varan þarf að vera seld úr landi. Kærandi kveður óumdeilt að seinna skilyrðinu er fullnægt. Hvað varðar fyrra skilyrðið sem Tollstjóri byggir synjun sína á, þá telur kærandi ljóst vera að varan var ónotuð enda var olían á skipinu þegar það sigldi úr höfn og hinn erlendi kaupandi greiddi sannarlega fyrir vöruna, sbr. fylgiskjal númer 5.

Kærandi tekur fram að þær olíur sem sótt er um endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna knýi bæði vélar skipsins sem og ljósavélar. Eldsneytistankar skipsins taki 102,4 m³ eða rúmlega 102.400 lítra af eldsneyti og eðli málsins samkvæmt séu eldsneytisbirgðir stórra skipa aldrei tæmdar til að halda stöðuleika þeirra þegar skip eru á veiðum og því ekki óeðlilegt að „dauðar“ olíubirgðir liggja ónotaðar í eldsneytistönkum þeirra yfir langt tímabil. Kærandi segir sjónarmið Tollstjóra ekki standast um að þar sem olíu var dælt á skipið allt frá 10. nóvember 2016 geti varan ekki talist ónotuð.

Að mati kæranda sé það því alveg ljóst að varan hafi verið ónotuð þegar hún var seld úr landi, óháð því hvenær olíunum var dælt á skipið og uppfyllir umsókn félagsins um endurgreiðslu kolefnisgjalds því öll skilyrði 1. mgr. 53. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi.

Bent er á að með umsókn um endurgreiðslu kolefnisgjalds fylgdu bæði reikningar og afgreiðsluseðlar frá Z og G þar sem skýrt komi fram að kærandi hafi greitt fyrir þá olíu sem um ræðir. Ennfremur er tekið fram að skv. 2. gr. laga um umhverfis – og auðlindaskatta, nr. 129/2009, þá hvíli gjaldskylda á framangreindum aðila (Z), þ.e þeim beri að leggja á og innheimta kolefnisgjald af seldum vörum. Kærandi telur þau fylgigögn sem hann lagði inn með umsókn sinni um endurgreiðslu kolefnisgjald vera fullnægjandi sönnun um að kolefnisgjald hafi verið greitt enda sé framangreint félag að öðum kosti brotlegt við áðurnefnd ákvæði. Kærandi leggur að auki nú fram staðfestingu frá Z um að kolefnisgjald hafi verið innheimt og greitt til ríkissjóðs af umræddum vörum, sjá fylgiskjal 8.

Kærandi vísar ennfremur til meðalhófsreglu stjórnisýslulaga nr. 37/1993, sbr. 12. gr. þeirra laga. Kærandi telur ljóst að Tollstjóri hafi tekið þá mest íþyngjandi ákvörðun sem mögulegt var og það þrátt fyrir að unnt hefði verið að taka aðrar vægari lögmatar ákvarðanir, til að mynda með uppskiptingu á þeirri olíu sem seld var eftir því hvenær hún var keypt af félaginu og dælt á skipið.

Af þessum sökum óskar kærandi eftir því að Tollstjóri endurskoði ákvörðun sína um að hafna beiðni um endurgreiðslu kolefnisgjalds af þeim olíum sem kærandi sannanlega seldi úr landi.

IV. Niðurstöður

Almenn tollskylda hvílir á hverjum þeim sem flytur inn vöru til landsins til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota eða verður ábyrgur fyrir greiðslu tolla, sbr. 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Meginreglan er því sú að greiða skuli aðflutningsgjöld af öllum vörum sem fluttar eru til landsins. Allar undantekningar frá almennri toll- og skattskyldu ber að túlka þröngt og verða því ríkar kröfur gerðar um að skilyrðum þeirra sé fullnægt.

Í 7. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga, nr. 88/2005, er að finna undantekningu á ofangreindri meginreglu. Samkvæmt ákvæðinu skal tollur lækka, falla niður eða endurgreiðast af vörum sem tollafgreiddar hafa verið hingað til lands en eru síðar seldar ónotaðar til útlanda eða í tollfrjálsa verslun, tollfrjálsa forðageymslu eða á frísvæði. Í 2. mgr. 7. gr. tollalaga er að finna heimild til handa ráðherra til að kveða nánar á um skilyrði niðurfellingar, lækkunar eða endurgreiðslu tolls samkvæmt þessari grein. Ákvæði áðurgreinds 7. tl. 1. mgr. 7. gr. er nánar útfært í 53. gr. reglugerðar nr. 630/2008, um ýmis tollfríðindi. Í greininni kemur fram að Tollstjóri skuli fella niður eða endurgreiða aðflutningsgjöld af innfluttri, ónotaðri vöru sem er seld til útlanda, í tollfrjálsa verslun, í tollfrjálsa forðageymslu eða á frísvæði, innan árs frá komudegi flutningsfars til landsins. Sama gildir um ótollafgreidda vöru, sem send er ónotuð til útlanda.

Beiðni um undanþágu skal látin Tollstjóra í té innan sex mánaða frá brottför flutningsfars eða eftir atvikum sölu hennar í tollfrjálsa verslun, tollfrjálsa forðageymslu eða á frísvæði. Þá segir enn fremur að nauðsynleg gögn skuli liggja til grundvallar beiðni, s.s. staðfesting Tollstjóra á sölureikning, staðfesting þess að tollskoðun vöru hafi farið fram, kvittun fyrir greiðslu aðflutningsgjalda af vörunni og viðeigandi gögn til staðfestingar á útflutningi vörunnar, sbr. 2. mgr. 53. gr. reglugerðarinnar.

Í umsókn kæranda, dags. 9. ágúst 2017, um endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna sölu eldsneytis til erlendra aðila kemur fram að A hafi annars vegar selt skipið X og hins vegar eldsneyti og smurólú sem var um borð í skipinu. Í umsókninni kemur jafnframt fram að af þessum eldsneytistegundum hafi félagið greitt kolefnisgjald í gegnum viðskipti sín við íslensk olúfélög og óski þar af leiðandi eftir endurgreiðslu af kolefnisgjaldinu vegna sölu eldsneytisins til erlendra aðila.

Ónotuð vara

Eins og fram kemur í úrskurði Tollstjóra, dags. 30. ágúst 2017, var það mat Tollstjóra að um væri að ræða notaða vöru í skilningi 7. tl. 1. mgr. 7. gr. tollalaga. Við mat á því hvað teljist notuð vara skv. ofangreindu ákvæði er ekki einungis um að ræða hvort tiltekin vara hafi verið notuð í þeim tilgangi sem hún var gerð, áður en til útflutnings kemur, heldur einnig hvort íblöndun hafi átt sér stað eftir innflutning, breyting á umbúðum eða annað sem breytir eðli eða notkunarmöguleikum vörunnar eftir að innflutningi lýkur. Tilgangur ákvæðisins er augljóslega að mati Tollstjóra sá að tryggja að vara sem hlýtur ívilnandi lækkunar tolla eða endurgreiðslu, skuli vera sama vara og var flutt inn til landsins. Tollstjóri hefur tekið þetta mat á olú þeirri sem um ræðir í þessu máli til nánari skoðunar og er það mat Tollstjóra að varan sé ónotuð. Olían er skv. öllum gögnum málsins sú sama sem var flutt inn og var dælt á ofangreint skip.

Vara seld úr landi

Eitt af skilyrðum 53 gr. reglugerðar nr. 630/2008, um ýmiss tollfríðindi, er að varan sé seld til útlanda og telur kærandi óumdeilt að olían var seld úr landi og þannig sé það skilyrði uppfyllt. Eitt af því sem skiptir máli við mat á því hvort vara sé seld úr landi eður ei, er að til staðar séu útflutningsskýrslur sem gefa raunverulegan útflutning til kynna. Ef slíkt er ekki til staðar er einungis um að ræða sölu innanlands til erlendra aðila, óháð endastöð umrædds skips. Í því máli sem hér er til umfjöllunar var olú dælt á skip til að knýja það en ekki var um eiginlegan útflutning að ræða heldur sölu úr landi. Það er því mat Tollstjóra að ekki hefði átt að skila inn útflutningsskýrslu fyrir þá olú sem til umfjöllunar er í málinu þar sem ekki er um eiginlegan útflutning að ræða.

Álagning og greiðsla kolefnisgjalds

Kærandi bendir á að með umsókn um endurgreiðslu kolefnisgjalds fylgdu bæði reikningar og afgreiðsluseðlar frá Z og G þar sem skýrt komi fram að kærandi hafi greitt fyrir þá olíu sem um ræðir. Tollstjóri hefur yfirfarið umrædda reikninga og afgreiðsluseðla og miðað við gögn málsins virðist kærandi hafa greitt fyrir kaup á olíu sem dælt hefur verið á skipið X á því tímabili sem til umfjöllunar er.

Kærandi tekur ennfremur fram að skv. 2. gr. laga um umhverfis – og auðlindaskatta nr. 129/2009 hvíli gjaldskylda á Z, þ.e þeim beri að leggja á og innheimta kolefnisgjald af seldum vörum. Kærandi lagði einnig fram staðfestingu frá Z um að kolefnisgjald hafi verið innheimt og greitt til ríkissjóðs af umræddum vörum, sjá fylgiskjal 8.

Tollstjóri er ekki sammála túlkun kæranda á 2. gr. laga númer 129/2009. Tollstjóri bendir á að ekki komi fram í lagagreininni að innflytjanda (Z) beri að leggja á og innheimta kolefnisgjöld af seldum vörum líkt og kærandi heldur fram. Hér er ekki um að ræða vörsluskatt en vörsluskattur er skattur sem lagður er á vöru og þjónustu og söluaðila ber að innheimta við sölu á hinna skattskyldu vöru eða þjónustu og skila til ríkissjóðs. Í 3. mgr. 2. gr. laganna kemur fram að gjaldskyldum aðilum beri að standa skil á kolefnisgjaldi við tollafgreiðslu ef um innflutning er að ræða.

Í kæru kæranda kemur fram að A hafi keypt skipaeldsneyti (MD Olía og MGO olía) í skipið X af Z á tímabilinu 10.11.2016 til 22.06.2017 sbr. fylgiskjal 8 með kæru.

Í lögum um umhverfis– og auðlindaskatta nr. 129/2009 kemur fram að greiða skuli í ríkisjóð kolefnisgjald og í sömu lögum er einnig skilgreint hvaða aðilar séu gjaldskyldir og hvernig álagningu og innheimtu kolefnisgjalds er háttað.

Í 1. gr. laganna segir:

„greiða skal í **ríkissjóð kolefnisgjald** af eldsneyti sem inniheldur kolefni af jarðefnauppruna og notað er á fljótandi eða loftkenndu formi eða í iðnaðarferlum þannig að sú notkun leiði til losunar koltvísýrings í andrúmsloftið. Með eldsneyti sem inniheldur kolefni af jarðefnauppruna á fljótandi eða loftkenndu formi er átt við gas- og dísilólíu, bensín, brennsluólíu og jarðolíugas og annað loftkennt kolvatnsefni.“ (feitltrun á texta kemur frá Tollstjóra)

Samkvæmt 2. gr. sömu laga eru gjaldskyldir allir þeir sem flytja til landsins vöru sem gjaldskyld er samkvæmt lögnum, hvort sem er til endursölu eða eigin nota. Einnig eru gjaldskyldir þeir aðilar sem framleiða hér á landi vöru sem gjaldskyld er samkvæmt lögnum, vinna að framleiðslu hennar eða setja saman, hvort sem er til endursölu eða eigin nota. Í 3. mgr. sömu greinar kemur fram að gjaldskyldum aðilum ber að standa skil á kolefnisgjaldi við

tollafgreiðslu. Ljóst er af gögnum málsins að Z er innflytjandi þess eldsneytis sem er til umfjöllunar í málinu og hvílir því skylda á félaginu að standa skil af kolefnisgjaldi til ríkissjóðs við tollafgreiðslu eldsneytisins. Z flutti vöruna inn og greiddi af henni áskilin gjöld og seldi vöruna svo til A.

Í 1. mgr. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 kemur fram að telji tollskyldur aðili ákvörðun tollstjóra um gjaldskyldu, fjárhæð aðflutningsgjalda eða atriði sem liggja til grundvallar ákvörðun aðflutningsgjalda, svo sem tollverð og tollflokkun, eða álag eigi rétta getur hann sent skriflega rökstudda kæru, studda nauðsynlegum gögnum til tollstjóra. A er ekki innflytjandi eldsneytisins sem er andlag kæru og er þar af leiðandi ekki tollskyldur aðili hvað varðar það gjald sem er til umfjöllunar í máli þessu. Af þessu er ljóst að aðildarskortur er til staðar í málinu þar sem úrlausn ágreiningsefnis um endurgreiðslu kolefnisgjalds vegna þess eldsneytis sem til umfjöllunar er í málinu hefur ekki áhrif á kæranda. Kærandi ber ekki skylduna að greiða kolefnisgjaldið til ríkissjóðs sbr. 2. gr. laga um umhverfis – og auðlindaskatta nr. 129/2009, ekki verður séð að hann hafi greitt gjaldið til ríkissjóðs og getur hann ekki átt rétt til endurgreiðslunnar. Með vísun til umfjöllunar hér að ofan er ljóst að einungis innflytjandi getur átt kost á slíkri endurgreiðslu þar sem það sé innflytjandi sem greiði kolefnisgjaldið við tollafgreiðslu eldsneytisins. Af þessum ástæðum verður kröfu A um endurgreiðslu kolefnisgjalds hafnað.

Með vísan til ofangreinds er ekki heimild til staðar til að fallast á umsókn kæranda dags. 9. ágúst 2017 um endurgreiðslu kolefnisgjalds þar sem kærandi á ekki rétt til endurgreiðslu kolefnisgjald af olíu þeirri sem til umfjöllunar er í málinu, samkvæmt lögum um umhverfis – og auðlindaskatta nr. 129/2009 þar sem umsækjandi er ekki innflytjandi af þeirri olíu (vöru) og ekki greiðandi gjaldsins til ríkissjóðs við innflutning.

ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun Tollstjóra dags. 30. ágúst 2017, um höfnun á umsókn um endurgreiðslu kolefnisgjalds, er staðfest.

Kæruréttur

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

Virðingarfyllt,
f.h. Tollstjóra