

Reykjavík, 19. desember 2018

## Úrskurður nr. 19/2018

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

### Ú R S K U R Ð U R

**Kærandi: A**

**Kæruefni: Synjun á eftirgjöf vörugjalds á ökutæki með fastanúmerið X**

#### I. Kæra

Með bréfi, dags. 30. október 2018, hafa B fyrir hönd A, kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 ákvörðun Tollstjóra, dags. 17. október 2018, um synjun á eftirgjöf vörugjalds á ökutæki með fastanúmerið X.

Kærandi krefst þess að ákvörðun Tollstjóra, dags. 17. október 2018, um að hafna umsókn kæranda dags. 21. september 2018 um eftirgjöf vörugjalds af ökutæki með fastanúmerið X verði felld úr gildi og að umsókn kæranda verði samþykkt.

#### II. Málsmeðferð

Þann 7. ágúst 2018 flutti kærandi inn til landsins bifreið af gerðinni S frá Þýskalandi með fastanúmerið X sem kom á sendingarnúmeri Z. Þann 1. ágúst 2018 forskráði Samgöngustofa bifreiðina að beiðni innflytjanda. Með bréfi dagsettu 21. september 2018 sótti innflytjandi um eftirgjöf vörugjalds af ökutæki með fastanúmeri X. Með tölvupósti hinn 28. september óskaði embætti Tollstjóra eftir myndum af bifreið kæranda að innan og utan og þeim hluta bílsins sem sýna að hann sé sérsmíðaður til akstursíprótta og bárust þær samdægurs frá kæranda. Hinn 8. október 2018 óskaði Tollstjóri eftir upplýsingum um hver væri fyrirhugaður kaupandi bifreiðarinnar. Þann 10. október 2018 bárust þau svör að ekki væri fyrirhugað að selja

ökutækið heldur nýta það í keppnum, kynningum og kennslu af hálfu A, innflytjanda ökutækisins.

Hinn 17. október 2018 var kæranda tilkynnt að umsókninni væri hafnað á þeim forsendum að fyrirliggjandi væri að megintilgangur A væri að nýta ökutækið í auglýsinga- og kynningarskyni. Í höfnunarbréfi Tollstjóra sagði einnig að embættið túlkaði undanþáguákvæði 1-liðar 1. tl. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 29/1993 á þann veg að eftirgjöf vörugjalds væri ætlað fyrir einstaklinga sem taka þátt í akstursíþróttum en ekki fyrir bílaumboð sem hyggjast markaðssetja ökutæki sín.

Ákvörðun Tollstjóra dags. 17. október 2018 var kærð hinn 30. október 2018, skv. 117. gr. tollalaga en kæran barst embættinu með tölvupósti frá umboðsmanni kæranda. Með kæru fylgdi yfirlýsing Akstursíþróttasambands Íslands (AKÍS) og umsókn kæranda til Tollstjóra dags. 21. september 2018 um eftirgjöf vörugjalds af ökutæki X.

### **III. Meginröksemdir kæranda**

Kærandi mótmælir því alfarið að eftirgjöf vörugjalds með heimild í 1-lið 1.tl. 1. mgr. 4. gr. laga um vörugjöld nr. 29/1993, sé bundin við einstaklinga en ekki lögaðila. Byggir kærandi á því að hafi það verið ætlun löggjafans að binda heimildina við einstaklinga, hefði þurft að taka það sérstaklega fram í lögunum. Kærandi telur enga lagastoð vera til staðar fyrir Tollstjóra til að hafna kæranda um niðurfellingu vörugjalds á grundvelli þess að kærandi hyggist nota bifreiðina í markaðs- og kynningastarfi og telur því það sjónarmið Tollstjóra bæði ólöglegt og ómálefnalegt.

Kærandi túlkar ákvæði 1-liðar 1.tl. 1. mgr. 4. gr. þannig að tiltekin ökutæki beri einfaldlega ekki vörugjald, að ákveðnum skilyrðum uppfylltum, og sé Tollstjóra því óheimilt að leggja vörugjald á ökutæki kæranda. Kærandi telur jafnframt að ekki eigi að þurfa að sækja sérstaklega um slíka eftirgjöf.

Kærandi telur embætti Tollstjóra hafa gerst brotlegt gegn 13. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993 þar sem kæranda var ekki gefið tækifæri til að andmæla fyrirhugaðri álagningu vörugjalds af bifreiðinni.

Af þessum sökum krefst kærandi þess að ákvörðun Tollstjóra um að synja um eftirgjöf á vörugjaldi af ökutækinu með fastanúmerið X verði felld út gildi og að vörugjald af bifreiðinni verði gefið eftir að fullu.

### **IV. Niðurstöður**

Í máli þessu er deilt um eftirgjöf vörugjalds vegna ökutækis af gerðinni S, með fastanúmerið X og hvort kærandi uppfylli skilyrði 1-liðar 1. tl. 1. mgr. 4. gr. laga nr. 29/1993 fyrir niðurfellingunni. Hins vegar er óumdeilt að bifreið kæranda uppfylli skilyrði þess að flokkast sem sérsmíðuð keppnisbifreið enda er ökutækið töluvert kraftmeira en hefðbundnir fólksbílar en bifreiðin er skráð X hestöfl, með X km/klst. hámarkshraða. Auk þess kemur fram í ákvörðun embættisins að bifreiðin er hönnuð frá grunni á þann veg að hún er útbúin ýmsum öryggisatriðum sem ekki er almennt að finna í fólksbílum.

Í 1. gr. laga um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. nr. 29/1993 kemur fram að greiða skuli í ríkisjóð vörugjald af ökutækjum sem skráningarskyld eru skv. umferðarlögum nr. 50/1987 o.fl. svo sem nánar greinir í lögnum, sbr. m.a. 87. kafla tollskrár. Hin almenna regla er að greiða skal vörugjald af fólksbifreiðum í samræmi við útblástur bifreiðar, sbr. 1. mgr. 3. gr. vörugjaldslaga. Samkvæmt 1-lið 1. tl. 1. mgr. 4. gr. laga um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. nr. 29/1993, sbr. 16. gr. reglugerðar um vörugjald af ökutækjum nr. 331/2000, skulu sérsmíðaðar keppnisbifreiðar sem eru skráðar sem slíkar og einungis notaðar í skipulögðum keppnum og æfingum á vegum samtaka akstursíþróttamanna, svo og til aksturs til og frá slíkum atburðum vera undanskildar frá greiðslu vörugjalds. Um er að ræða undanþágu frá fyrrnefndum meginreglum tollalaga og vörugjaldslaga og samkvæmt almennum og viðteknum lögskýringarsjónarmiðum þá ber að túlka allar undanþágur þröngt og gera ríkar kröfur um að skilyrðum þeirra sé fullnægt.

Í 1-lið 1.tl. 1. mgr. 4. gr. vörugjaldslaga kemur fram að eitt af skilyrðum þess að fá niðurfellingu á vörugjaldi sérsmíðaðra keppnisbifreiða sé að bifreiðin sé einungis notuð í skipulögðum keppnum og æfingum á vegum samtaka akstursíþróttamanna. Í 16. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum kemur fram að „*ökutæki skal ætlað og einungis notað í aksturskeppnum sem haldnar eru í samræmi við reglur um akstursíþróttir og aksturskeppni og haldnar eru á ábyrgð og samkvæmt reglum samtaka um akstursíþróttir...*” Ljóst er af gögnum málsins að kærandi ætli sér að nýta bifreiðina í auglýsinga- og kynningarskyni og telur Tollstjóri það brjóta gegn skilyrðum þeim sem uppfylla þarf til að geta fengið vörugjöld niðurfellt vörugjald af bifreiðinni. Tollstjóri telur einnig ljóst af anda ákvæða 1-liðar 1. tl. 1. mgr. 4. gr. vörugjaldslaga og 16. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum að tilgangur eftirgjafar vörugjalds sé að hennar njóti einstaklingar sem taka þátt í akstursíþróttum og að slík ívilnun sé ekki hugsuð fyrir bílaumboð til að kynna og auglýsa ökutæki né almennt fyrir lögaðila.

Kærandi vísar í kæru sinni til hinar þekktu formúlu 1 kappaksturskeppni en þar séu bifreiðar notaðar í auglýsinga – og markaðsskyni. Tollstjóri er sammála kæranda að bifreiðar þær sem notaðar eru í formúlu 1 keppninni eru m.a notaðar þar í auglýsinga – og markaðsskyni. Tollstjóri bendir hinsvegar á að hér er til skoðunar íslenskt lagaumhverfi hvað varðar eftirgjöf

af vörugjaldi sérsníðaðra keppnisbifreiða og hefur viðkomandi kappaksturskeppni og þær reglur og lagaumhverfi sem um hana gilda ekki vægi í máli þessu.

Kærandi bendir á að dráttarvélar séu undanþegnar vörugjaldi og þar sé ekki horft til þess hvernig notkun verði háttáð við innflutning og í raun komi Tollstjóra ekki við hvaða sjónarmið búi að baki innflutningi ökutækis sem lögum samkvæmt eru undanþegin vörugjaldi, svo lengi sem notkun þeirra er í samræmi við lög. Tollstjóri bendir á að skilyrði geta verið ólík eftir því um hvaða ökutæki er að ræða þegar kemur að niðurfellingu vörugjalds og sem dæmi um það mætti nefna leigubifreiðar. Á leigubifreiðar til fólksflutninga skal lagt á vörugjald samkvæmt undanþáguflokki 3. gr. vörugjaldslaga miðað við skráða losun koltvísýrings viðkomandi ökutækis. Þá er skilyrði lækkunar vörugjalds af leigubifreið að kaupandi hennar hafi atvinnuleyfi til leiguaksturs fólksbifreiðar og hafi akstur hennar að aðalatvinnu, sbr. 1. tl. 1. mgr. 5. gr. vörugjaldslaga. Álagning lægra vörugjalds á leigubifreiðar er einnig háð því skilyrði samkvæmt ákvæðum 3. tl. 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 331/2000 um vörugjald af ökutækjum að réttthafi lækkunar vörugjalds hafi tekjur að lágmarki 70% af reiknuðu endurgjaldi í staðgreiðslu eins og það er ákvarðað af ráðherra árlega, næsta heila almanaksár eftir að eftirgjöf var veitt. Hér má sjá að niðurfelling vörugjalds af leigubifreið er háð ýmsum skilyrðum, m.a því að kaupandi hennar hafi akstur bifreiðarinnar af aðalatvinnu og að ákveðin upphæð sé talin fram til skatts næsta heila tekjuár eftir að eftirgjöf er veitt. Sama á við um sérsníðaðar keppnisbifreiðar en ströng skilyrði þarf að uppfylla er varðar útbúnað og notkun þeirra til að niðurfelling vörugjalds verði samþykkt. Af þessu er ljóst að ólíkar reglur gilda um t.a.m þessi þrjú ólíku tæki, þ.e sérsníðaðar keppnisbifreiðar, leigubifreiðar og dráttarvélar. Tollstjóri telur því ekki rétt að bera dráttarvélar saman við sérsníðaðar keppnisbifreiðar þegar kemur að niðurfellingu vörugjalds.

Kærandi bendir einnig á að það geti varla skipt máli fyrir eftirgjöf vörugjalda af dráttarvélum hvort það sé einstaklingur eða lögaðili sem er skráður eigandi dráttarvélarinnar. Kærandi bendir á að það myndi leiða til þeirrar niðurstöðu, að þeir sem kjósa að hafa einkahlutafélag utan um landbúnaðarrekstur sinn, þyrftu að greiða vörugjald af dráttarvélum en ekki þeir sem stunda hann sem einstaklingar og ekki verði séð að það yrði málefnaleg niðurstaða. Sama mætti nefna um ökutæki til vöruflutninga sem eru yfir 5 tonn, sbr. b-lið 1. tl. 1. mgr. 4. gr. vörugjaldslaga, eða haffær ökutæki á hjólum, sbr. j-lið 1. tl. 1. mgr. 4. gr. sömu laga. Kærandi telur að hafi Tollstjóri heimilað eftirgjöf á vörugjaldi á einhverjum framangreindra ökutækja, sem hafa verið í eigu lögaðila, s.s dráttarvélum, sé ljóst að ekki standa nein lagaleg rök til þess að gera það að skilyrði fyrir eftirgjöf vörugjalda af kappakstursbifreiðum eingöngu. Kærandi telji slíka framkvæmd vera ólögmeta mismunun í skilningi 11. gr. stjórnsýslulaga og 65. gr. stjórnarskrár Íslands. Tollstjóri er ósammála kæranda að hægt sé að leggja að jöfnu þau skilyrði sem gilda um sérsníðaðar keppnisbifreiðar og skilyrði þau sem gilda um þau tæki sem kærandi tiltekur hér að ofan þegar kemur að niðurfellingu vörugjalds af þessum

tækjum, sbr. það sem að ofan er rakið. Tollstjóri hafnar þar af leiðandi að um ólögmeta mismunun sé að ræða í skilningi 11. gr. stjórnsýslulaga og 65. gr. stjórnarskrár Íslands.

Í kæru kemur fram að engin skylda sé að sækja sérstaklega um eftirgjöf vörugjalds. Tollstjóri hafnar þessu og bendir á að í ákvæði 1-liðar 1. tl. 1. mgr. 4. gr. kemur fram að ráðherra setji nánari reglur um gerð og útbúnað bifreiðanna, svo og til hvaða atburða akstursheimildin taki og í 28. gr. laga um vörugjöld nr. 29/1993 kemur fram að ráðherra geti með reglugerð sett nánari fyrirmæli um framkvæmd laganna. Í reglugerð nr. 331/2000 um vörugjöld af ökutækjum kemur fram að sækja skal sérstaklega með umsókn um undanþágu frá vörugjaldi er tekur til sérsníðaðra bifreiða, sbr. 2. tl. 16. gr. reglugerðarinnar en þar segir „við umsókn um niðurfellingu vörugjalds skal lagt fram....“.

Kærandi telur embættið hafa brotið gegn stjórnsýslulögum með að hafna kæranda um eftirgjöf vörugjalds þar sem kærandi hafi lagt fram gögn og upplýsingar sem voru í fullu samræmi við fyrirmæli laga nr. 37/1993 og reglugerðar nr. 331/2000. Tollstjóri hafnar alfarið að embættið hafi brotið gegn stjórnsýslulögum nr. 37/1993, þegar ákvörðun var tekin um að hafna umsókn kæranda um eftirgjöf vörugjalds. Kærandi telur embætti Tollstjóra hafa borið að tilkynna kæranda um fyrirhugaða álagningu vörugjalds á ökutæki kæranda og gefa honum kost á að andmæla fyrirhugaðri stjórnvaldsákvörðun, sbr. 13. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 er tekur til andmælaréttar.

Í 13. gr. stjórnsýslulaga segir: „*Aðili máls skal eiga þess kost að tjá sig um efni máls áður en stjórnvald tekur ákvörðun í því, enda liggja ekki fyrir í gögnum málsins afstaða hans og rök fyrir henni eða slíkt sé augljóslega óþarft.*“

Í greinargerð með ákvæðinu kemur fram að reglan eigi að tryggja að aðili máls eigi kost á því að neyta andmælaréttar síns. Í greingerð ákvæðisins segir jafnframt að „*ljóst er að ef aðili máls hefur enga vitneskju um að mál hans er til meðferðar hefur hann aldrei tækifæri til þess að notfæra sér rétt sinn til að tjá sig um málið*“.

Það liggur fyrir að kærandi hafði vitneskju um að mál hans var til meðferðar hjá embætti Tollstjóra þar sem kærandi sjálfur sendi inn umsókn til embættis Tollstjóra um eftirgjöf vörugjalds af bifreið sinni. Tollstjóri telur ljóst af gögnum málsins að dæma að afstaða kæranda hafi legið fyrir áður en ákvörðun var tekin í máli hans en kærandi hafði sent inn til Tollstjóra umsókn um eftirgjöf vörugjalds ásamt fylgigögnum með umsókninni. Tollstjóri hafnar þar af leiðandi að embættið hafi brotið gegn 13. gr. stjórnsýslulaga þegar umsókn kæranda um eftirgjöf vörugjalds af bifreið hans var hafnað af Tollstjóra.

Með vísan til alls ofangreinds er niðurstaða embættis Tollstjóra því sú að ákvörðun embættisins, dags. 17. október 2018, um að synja umsókn kæranda um eftirgjöf vörugjalds af ökutækinu X, skuli standa óbreytt.

### ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, ákvörðun Tollstjóra dags. 17. október 2018 um að synja umsókn kæranda um eftirgjöf vörugjalds af ökutækinu X, skuli standa óbreytt.

#### **Kæuréttur**

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

Virðingarfyllst,  
f.h. Tollstjóra