

- \* Innflutningur bifreiða
- \* Tollverð

Úrskurður nr. 2/1998.

Í málinu var ágreiningur um hvaða verð ætti að leggja til grundvallar útreikningi tollverðs vegna innflutnings sex bifreiða. Tollstjóri hafnaði kröfu kæranda og úrskurðaði að við ákvörðun tollverðs skyldi miða við reiknireglu 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995. Ríkistollanefnd felldi úr gildi úrskurð tollstjóra og úrskurðaði að við ákvörðun tollverðs skyldi miða við viðskiptaverð bifreiðanna samkvæmt framlögðum reikningum.

Lög nr. 55/1987, 8. gr., 9. gr., 10. gr., 12. gr., 98. gr., 101. gr.

Hið almenna samkomulag um tolla og viðskipti (GATT) 1. gr. 7. gr.

Reglugerð nr. 374/1995, 2. gr., 4. gr., 5. gr., 6. gr., 10.–14. gr., 15. gr., 17. gr., 20. gr., 21. gr.

Reglugerð nr. 261/1991

Með bréfi, dags. 15. maí 1998 kærði A úrskurð tollstjórans í R, nr. 2/1998 um innflutning 6 bifreiða. Kærandi gerir kröfu um, að úrskurður tollstjórans í R nr. 2/1998 verði felldur úr gildi og að viðskiptaverð bifreiðanna verði lagt til grundvallar tollverðsákvörðun við tollafgreiðslu þeirra.

Í hinum kærða úrskurði tollstjórans í R, kemur m.a. fram að við tollmeðferð bifreiðanna hafi verið fylgt ákvæðum reglugerðar nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, með síðari breytingum, en í V. kafla hennar sé að finna sérákvæði vegna innflutnings ökutækja. Þar sé m.a. kveðið á um að við tollafgreiðslu ökutækis skuli tollstjóri bera viðskiptaverð þess saman við viðmiðunarverð samkvæmt upplýsingum sem ríkistollstjóri lætur tollstjórum í té þar um.

Bifreiðarnar voru keyptar í Hollandi, en við verðsamanburð var stuðst við upplýsingar úr þýska ritinu DAT Marktspiegel, en upplýsingar úr því riti notar tollstjóri sem grunnviðmiðunarverð fyrir bifreiðar fluttar inn frá löndum Evrópubandalagsins. Eru verð tilgreind í ritinu lækkuð um virðisaukaskatt. Þá var reikningsverðum í sterlingspundum breytt í þýsk mörk í hlutfallinu 1 GBP/3,00478 DEM. Hér fer á eftir verðsamanburður.

Fast nr.	Reikningsverð	Viðmiðunarverð
K	DEM 6.310	DEM 16.193
U	DEM 5.286	DEM 16.193
H	DEM 6.310	DEM 14.748
T	DEM 22.536	DEM 44.965
V	DEM 13.822	DEM 14.748
L	DEM 25.541	DEM 46.648

L er af árgerð 1998 sem ekki var til í ritinu þegar bifreiðin var til tollmeðferðar og því miðað við verð sams konar bifreiðar árgerð 1997.

Viðmiðunarverðið er hins vegar miðað við eðlilega notkun og slit bifreiðar, þ.e. um 18.000 km akstur á ári.

Innflytjandi skýrir hin lágu verð þannig að um sé að ræða bifreiðar sem notaðar hafi verið erlendis til gerðarskoðunar og/eða auglýsingagerðar, sýninga o.þ.h. Þá kemur fram að bifreiðarnar eru ekki boðnar til sölu á almennum markaði, heldur er einungis umboðsmönnum framleiðanda gefinn kostur á að kaupa þær á þessum sérkjörum.

Tollstjóri telur að reikningsverðin uppfylli ekki skilyrði d-liðs 1. mgr. 8. gr. tollalaga um að kaupandi og seljandi séu óháðir hvor öðrum og þess vegna hafni embættið því að leggja innkaupsverðin til grundvallar við tollafgreiðslu.

Tollstjóri styðst við upplýsingar frá A hf. um verð sömu eða sambærilegra bifreiða af nýjustu árgerð og þau verð síðan lækkuð með tilliti til ákvæða 21. gr. reglugerðar nr. 374/95 um fyrningu vegna aldurs hinnar innfluttu bifreiðar þannig:

#### **K Nissan Serena árgerð 1993**

Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S044, móttakandi skv. farmskrá A

hf., innflytjandi skv. aðflutningsskýrslu sami. Verð á nýrri sambærilegri bifreið skv. upplýsingum frá A hf. er GBP 7.000 eða ISK 836.220, aldursfyrning 51% er ISK 426.472, FOB-verð ISK 409.748.

#### **U Nissan Serena árgerð 1993**

Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S045, móttakandi skv. farmskrá A hf., innflytjandi skv. aðflutningsskýrslu sami. Verð á nýrri sambærilegri bifreið skv. upplýsingum frá A hf. er GBP 7.000 eða ISK 836.220, aldursfyrning 51% er ISK 426.472, FOB-verð ISK 407.748.

#### **H Nissan Cabstar árgerð 1994**

Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S046, móttakandi skv. farmskrá A hf., innflytjandi skv. aðflutningsskýrslu sami. A hf. hefur upplýst að þessi gerð bifreiðar hafi síðast verið framleidd 1994. Hefur fyrirtækið gefið þær upplýsingar símleidis að framreiknað söluverð frá umboðinu á nýrri sambærilegri bifreið sé ISK 2.160.000. Söluverðið afreiknað skv. reiknireglum 21. gr. reglugerðar nr. 374/95 í FOB-verð er ISK 1.140.456, aldursfyrning 45% er ISK 513.205, FOB-verð ISK 627.251.

#### **T Nissan 300ZX árgerð 1995**

Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S051, móttakandi skv. farmskrá A hf., innflytjandi skv. innlagðri aðflutningsskýrslu sami, en síðar handfærður nýr innflytjandi á aðflutningsskýrsluna B án kennitölu. Sem svar við fyrirspurn frá sýslumanninum í Keflavík upplýsti A hf. í bréfi dags. 19.12.97 „að útsölverð á nýjum bíl af gerðinni NISSAN 300ZX er krónur 7.500.000. Til viðmiðunar höfum við síðasta verð sem var á slíkum bíl hjá Nissan Europe N.V. í Hollandi“. Miðað við þessar upplýsingar er söluverðið afreiknað skv. reiknireglum 21. gr. reglugerðar nr. 374/95 í FOB-verð ISK 3.186.165, aldursfyrning 36% er ISK 1.147.018, FOB-verð ISK 2.039.146.

#### **V Nissan Primera Wagon árgerð 1995**

Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S050, móttakandi skv. farmskrá A hf., innflytjandi skv. innlagðri aðflutningsskýrslu sami, en síðar handfærður nýr innflytjandi á aðflutningsskýrsluna C. Samkvæmt verðlista fyrirtækisins frá október 1997 yfir árgerðir 1998 af Nissan bifreiðum er söluverð nýrrar bifreiðar af þessari gerð ISK 2.048.000, söluverðið afreiknað skv. reiknireglum 21. gr. reglugerðar nr. 374/95 í FOB-verð er ISK 999.521, aldursfyrning 36% er ISK 359.828, FOB-verð ISK 639.693.

#### **L Nissan Patrol GR árgerð 1998**

Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. E BAK 12 01 8 NL RTM R016, móttakandi skv. farmskrá A hf., innflytjandi skv. innlagðri aðflutningsskýrslu sami, en endanlega færður sem innflytjandi D. Ekki var upplýst um verð 1998 árgerðar af þessari bifreið þegar hún var til tollmeðferðar og var því við tollverðsákvörðun stuðst við söluverð sömu bifreiðar 1997 árgerðar. Síðar kom í ljós að um verðlækkun var að ræða á 1998 árgerðinni og hafa verið lögð fram aðflutningsskjöl vegna innflutnings á fimm sams konar bifreiðum (**Z** sendingarnr. E HAF 16.02.8 NL RTM S045, **R** sendingarnr. E HAF 16.02.8 NL RTM S046, **N** sendingarnr. E HAF 02 03 8 NL RTM S069, **S** sendingarnr. E HAF 02 03 8 NL RTM S070 og **J**-sendingarnr. E HAF 02 03 8 NL RTM R906). **FOB-verð þessara bifreiða skv. sölureikningum er GBP 12.400.** Ekki er um aldursfyrningu að ræða hvað varðar bifreið þá sem hér er til úrskurðar þar sem hún er af árgerð 1998.

#### **Úrskurður:**

Embættið úrskurðar skv. 100. gr. tollalaga nr. 55/1987 að við tollafgreiðslu framangreindra bifreiða skuli FOB-verð þeirra vera sem hér segir:

K í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S044, FOB-verð ISK 409.748.

U í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S045, FOB-verð ISK 409.748.

H í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S046, FOB-verð ISK 627.251.

T í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S051, FOB-verð ISK 2.039.146.

V í sendingu nr. E BAK 08 12 7 NL RTM S050, FOB-verð ISK 639.693.

L í sendingu nr. E BAK 12 01 8 NL RTM R016, FOB-verð GBP 12.400.“

Kærandi telur að tollstjóri hafi ekki sýnt fram á, að viðskiptaverð bifreiðanna sé ónothæft í tollalegu tilliti vegna tengsla aðila, sbr. d-lið 1. mgr. 8. gr. tollalaga. Þessum tengslum skv. skilgreiningu tollalaga mótmælir hann ekki, en leggur áherslu á ákvæði 4. gr. reglugerðar nr. 374/1995, sem kveður skýrt á um það, að tengsl kaupanda og seljanda eigi í sjálfu sér ekki að valda því að viðskiptaverð sé talið ónothæft í tollalegu tilliti. Þegar um slík tengsl er að ræða beri skv. ákvæðum greinarinnar að kanna kringumstæður við söluna og samþykka viðskiptaverðið, ef tengslin hafa ekki haft áhrif á verðið.

Það komi ekki fram beint í greinargerð tollstjóra að hann hafi kannað kringumstæður við söluna, áður en hann hafnaði viðskiptaverðinu. Það að umræddar bifreiðar hafi ekki verið boðnar til sölu á almennum markaði og einungis umboðsmenn hafi átt kost á að kaupa þær á sérkjörum og jafnframt að reikningsverð þeirra hafi í flestum tilvikum verið þriðjungur til helmingur viðmiðunarverðs sé væntanlega röksemdir hans fyrir því að viðskiptatengslin hafi haft áhrif á verðið.

Kærandi telur það ljóst að einkaumboðs- og dreifingaraðilar njóta ávallt sérkjara í viðskiptum sínum við framleiðendur og þá ekki síst umboðsmenn bifreiða. Þeir einir hafi aðgang að beinum viðskiptum við framleiðendur bifreiða. Framleiðendurnir hafi einkaumboðsmenn til að selja framleiðslu sína og veita um leið fullkomna viðgerðar- og varahlutaþjónustu og auglýsa og kynna framleiðsluna og vinna henni markað. Þetta kerfi krefjist þess að umboðsmenn njóti betri kjara en almenningur.

Það sé enginn eðlismunur á viðskiptaverði þeirra bifreiða sem hér eru til umfjöllunar og viðskiptaverði þeirra þúsunda bifreiða annarra, sem innflytjandinn hafi flutt hingað til lands og tollafgreitt án athugasemda á grundvelli viðskiptaverðs. Þá sé ekki vitað til að tollyfirvöld hafi fram til þessa borið saman viðskiptaverð bifreiða, sem fluttar eru inn af bifreiðaumboðum, við verðlista yfir notaðar bifreiðar, sem seldar eru í útlöndum og hafnað síðan viðskiptaverði þeirra á grundvelli tengsla. Hlutaðeigandi bifreiðar hafi verið notaðar til sýninga og prófana ýmiss konar og hafi við þá notkun fallið verulega í verði miðað við ónotaðar bifreiðar. Verðið var ákvarðað af framleiðanda, án tillits til viðskiptatengsla við umboðsmenn og stóðu bifreiðarnar ekki öðrum en umboðsmönnum til boða á því verði. Sala þeirra hafi lotið sömu lögmálum og sala annarra bifreiða, sem framleiðendur selja.

Kærandi segir að ekkert komi fram um það í greinargerð tollstjóra, að sannleiksgildi upplýsinga umbjóðenda sinna sé dregið í efa og á því samanburður skv. 17. gr. reglugerðar nr. 374/1995 ekki við, enda ekki sú leið, sem fara skuli við að meta, hvort viðskiptaverðið sé nothæft eða ekki vegna tengsla eða hvort tengsl hafi haft áhrif á viðskiptaverðið. Sú leið, sem lögboðin sé í því efni, sé skilgreind í 5. gr. reglugerðarinnar. Sú leið hafi ekki verið farin og er því ólögmat sú ákvörðun tollstjóra að hafna viðskiptaverðinu.

Þá telur kærandi að tollverðsákvörðun tollstjóra, sem byggir á V. kafla reglugerðar nr. 375/1995, sé ólögmat. Hann getur þess að í Samningi um framkvæmd 7. gr. hins almenna samkomulags um tolla og viðskipti (GATT) sé hvergi að finna sambærileg ákvæði við þau, sem fram koma í III. og V. kafla reglugerðarinnar, en að öðru leyti sé hún nánast orðréttur texti hluta I – *Reglur um ákvörðun tollverðs* – í Almenna samkomulaginu og því virðist III. og V. kafli reglugerðarinnar vera séríslenskt fyrirbrigði.

Með 5. gr. laga nr. 96/1987 var bætt ákvæði inn í tollalög nr. 55/1987, sem varð 2. mgr. 12. gr. Ráðherra var þar heimilað að setja reglugerð um mat á notuðum ökutækjum og vinnuvélum til tollverðs vegna þess að tilhneiging hafi verið hjá ýmsum aðilum til að framvísa við tollyfirvöld reikningum yfir slík tæki með lægri verðum en rétt voru í því skyni að komast hjá greiðslu rétttra aðflutningsgjalda, og á grundvelli þess ákvæðis var síðan sett reglugerð nr. 261/1991 um tollverð notaðra ökutækja. Við gildistöku GATT samningsins hafi áður nefnd 2. mgr. 12 gr. tollalaga verið felld úr gildi með 5. gr. laga nr. 87/1995. Því hafi ekki verið lengur lagastoð fyrir reglugerð nr. 261/1991 og hún því verið felld úr gildi með setningu reglugerðar nr. 374/1995, sem sett var með heimild í 10. gr. tollalaganna, eftir að þeirri grein hafði verið breytt með 4. gr. laga nr. 87/1995. Þau ákvæði hinnar brottfelldu reglugerðar nr. 261/1991 sem varða matsreglur héldu sér lítið breytt í V. kafla hinnar nýju reglugerðar

Kærandi telur að I., II. og IV. kafli reglugerðar nr. 374/1995 sé í fullu samræmi við 1. mgr. 10. gr. tollalaga enda nánast orðrétt teknir úr GATT. Hins vegar sé 2. mgr. 10. gr. tollalaganna nánast eins og skráttinn úr sauðarlegnum miðað við það, að með lögum nr. 87/1995 er m.a. verið að laga íslenskar tollverðsákvörðunarreglur að GATT. Þarna sé ráðherra heimilað að setja sérstakar reglur um mat á vörum til tollverðs, þegar ástæða þykir til að draga í efa sannleiksgildi vörureiknings og annarra atriða, sem um ræðir í 8. og 9. gr. tollalaganna. Sýnist þar uppvakin hin fyrrnefnda brottfellda 2. mgr. 12. gr. tollalaganna, einkum þegar haft er í huga, að V. kafli rgl. 374/1995, sem eingöngu fjallar um ökutæki, hlýtur að eiga sína lagastoð, ef einhver er, í þessari 2. mgr. 10. gr. tollalaganna. Sé orðalag málsgreinarinnar skoðað, kemur glögg í ljós, að heimildarákvæði þessarar málsgreinar gilda einungis, þegar sannleiksgildi gagna er dregið í efa og eru bundin við vefengingu þeirra atriða, sem 8. og 9. gr. tollalaganna tekur til, sbr. einnig áður tilvitnaðar athugasemdir við lagafrumvarpið.

Þá segir „Þau ákvæði hins margnefnda V. kafla reglugerðarinnar, sem varða vefengingu viðskiptaverðs og aðferðir við ákvörðun nýs tollverðs, verða afar ótrúverðug, þegar litið er til tveggja síðustu málsgreina 9. greinar tollalaganna, en þar segir: „Viðbætur við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber skal einungis ákvarða

samkvæmt þessari grein á grundvelli hlutlægra og mælanlegra atriða“ og „Við ákvörðun tollverðs skal engu bætt við það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber nema það sé unnt samkvæmt ákvæðum þessarar greinar.“ Ljóst er að þær aðferðir við tollmeðferð sem mælt er fyrir um í V. kafla reglugerðarinnar brjóta í bága við þau lagafyrirmæli sem reglugerðin á að eiga sér stoð í, 10. sbr. 8. og 9. gr. tollalaganna, og er því þessi hluti hennar markleysa ein. Þessu til áréttingar er ástæða til að benda á, að sum ákvæði V. kafla brjóta beinlínis í bága við þær meginreglur um ákvörðun tollverðs, sem fram eru settar í köflum II og IV í sömu reglugerð.“

Ennfremur að í úrskurði tollstjóra komi fram að við ákvörðun tollverðs bifreiðanna hafi verið beitt ákvæðum 20. og 21. gr. reglugerðarinnar, hvað varðar ákvörðun grunnverðs, svo og afskriftir af því. Með beitingu 20. gr. sé í raun verið að ákvarða tollverð skv. 15. gr., þegar reiknireglum 21. gr. er beitt. Í ljósi þess er nauðsynlegt að skoða ákvæði þeirrar greinar gaumgæfilega. Í fyrsta lagi skal ekki beita 15. gr. við ákvörðun tollverðs, nema ekki sé unnt að ákvarða það skv. 2. eða 10. – 14. gr., og sé tollverð ákvarðað skv. 15. gr., skal það gert með rökréttum hætti samkvæmt meginreglum og almennum ákvæðum um GATT og á grundvelli fánlegra upplýsinga hér á landi. Í öðru lagi eru í greininni tiltekin 7 atriði, sem ekki má grundvalla tollverðsákvörðun á. Tvö þeirra atriða skipti máli í þessu sambandi, þ.e. þau sem tilgreind eru í c. lið. Vöruverð á heimamarkaði í útflutningslandinu og g. lið. Verð, sem ákveðið er að geðþótta eða er tilbúið.

Kærandi telur að beiting 17. gr. reglugerðarinnar þ.e. samanburður á viðskiptaverði geti leitt og hafi gert í þessu máli til höfnunar á viðskiptaverði sem endaði með tollverðsákvörðun skv. 21. gr. Því vakni sú spurning hvort eðlilegt eða heimilt geti verið að nota viðmiðunarverð sem grundvöll til höfnunar á viðskiptaverði, ef bannað er að nota hið sama viðmiðunarverð við tollverðsákvörðun. Í g-lið 15. gr. sé bannað að nota við tollverðsákvörðun verð, sem ákveðið er að geðþótta eða er tilbúið. Kærandi telur að tollverðsákvörðunarreglur sem fram eru settar í 21. gr. reglugerðarinnar, séu hvorki rökréttar né samkvæmt meginreglum og almennum ákvæðum GATT, heldur eru þær geðþóttaákvörðun íslenskra stjórnvalda, og taki ekki mið af grundvallaratriðum í viðskiptum. Búin sé til formúla sem miði að því að finna „líklegt FOB-verð ökutækis“. Augljóst er að áður en kemur að aldursafskriftum sé beitt geðþóttaákvörðun við áætlun líklegs FOB-verðs. Afskriftarreglurnar séu hreinn tilbúningur og taki ekki mið af ástandi ökutækis né gefi raunhæfa mynd af raunverulegu söluverði bifreiða.

Þá vitnar kærandi í tollverðssamninginn, en þar segir í 17. gr.: „Engin ákvæði þessa samnings skal skilja þannig að réttur tollyfirvalda verði takmarkaður eða vefengdur til að staðreyna sannleiksgildi eða áreiðanleika hvers konar yfirlýsingar, skjals eða skýrslu sem lagt hefur verið fram vegna ákvörðunar tollverðs.“ Kærandi telur að þarna sé staðfestur sá sjálfsagði réttur tollyfirvalda til að staðreyna,– ekki geta sér til um, hvort upplýsingar um verð séu réttar. Í þessu hljóti jafnframt að felast sú krafa til tollyfirvalda að höfnun viðskiptaverðs sé grundvölluð á staðreyndum en ekki efasemdunum einum.

Á grundvelli framangreindra raka heldur kærandi því fram, að þau ákvæði um tollverðsákvörðun sem fram eru sett í V. kafla reglugerðar nr. 374/1995 gefi tollyfirvöldum mun rýmri heimildir í því efni en lög heimila og ráð er fyrir gert í samningi um framkvæmd 7. gr. hins almenna samkomulags um tolla og viðskipti (GATT). Þar sem ákvæðum þessa kafla var beitt í máli þessu krefst hann þess að úrskurður tollstjóra verði einnig af þeirri ástæðu felldur úr gildi.

Ríkistollanefnd sendi ríkistollstjóra afrit af kærinni. Í kröfugerð ríkistollstjóra segir m.a.: „Samkvæmt 3. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 55/1987, sbr. og 2. mgr. 6. gr. reglugerðar nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, skulu aðilar, sem eru í viðskiptasambandi hvor við annan, þannig að annar er einkaumboðsmaður, einkadreifingaraðili eða sérleyfishafi hins aðilans í hvaða mynd sem er, vera taldir háðir hvor öðrum í merkingu tollverðsreglna. Af 4. og 5. gr. reglugerðarinnar leiðir að slík tengsl geta valdið því að reikningum verði vikið til hliðar, þ.e. ef umrædd tengsl hafa haft áhrif á veðið, sbr. og d-lið 1. mgr. 8. gr. tollal. og d-lið 2. mgr. 2. gr. tollverðsreglugerðarinnar.

Það er óumdeilt að bifreiðaumboð geta keypt bifreiðar af framleiðendum á kjörum, sem aðrir aðilar eiga ekki kost á. Það eru viðurkenndir viðskiptahættir út um allan heim og það er ekki tilgangur framangreindra tollverðsreglna að taka sérstaklega á slíkum eðlilegum viðskiptaháttum. Ef hins vegar slíkir aðilar eiga önnur viðskipti þ.e. viðskipti sem falla utan hins almenna ramma viðskiptasamninga þeirra, geta umrædd tengsl skipt máli ef þau verða talin hafa haft áhrif á verðlagningu í öðrum viðskiptum. Ætla má að þau bifreiðakaup, sem um ræðir í hinum kærða úrskurði, falli utan almennra viðskiptasamninga A hf., enda sé ekki sýnt fram á annað.

Almennt má ætla að það hafi einkum verið tvær ástæður sem leiddu til lágrar verðlagningar bifreiðanna; annars vegar ástand þeirra og eiginleikar eftir þá meðferð, sem bifreiðarnar höfðu fengið, og hins vegar sú staðreynd hver kaupandinn var, þ.e. að um var að ræða umboðsaðila seljanda. Ef kærandi sýnir ekki fram á annað, má ætla að það sé með ólíkindum að framleiðendur bjóði bifreiðarnar við slíkum verðum, jafnvel þó þær hafi fengið umrædda meðferð, nema til að koma sérstaklega til móts við umboðsaðila sína. Þar með er verðmyndunin óvenjuleg og óeðlileg, miðað við það sem almennt gerist í viðskiptum; söluverð ekki ákvarðað út frá eðliseiginleikum vörunnar, heldur og því hver kaupandinn er. Þá getur verið komin sú staða að reikningsverð fullnægi ekki skilyrðum um viðskiptaverð sökum tengsla og þeirra áhrifa, sem þau hafa haft á verðlagninguna. Það

er mat ríkistollstjóra að í þessu máli sé skilyrðum tollverðsreglna um viðskiptaverð ekki fullnægt og rétt hafi því verið hjá tollstjóra að hafna því að leggja reikningana til grundvallar tollverðsákvörðun.

Samkvæmt orðanna hljóðan mætti ætla að 20. gr. tollverðsreglugerðarinnar ætti að leiða til þess að um ákvörðun tollverðs í þessu máli fari eftir reiknireglum 21. gr. reglugerðarinnar, eins og gert er í hinum kærða úrskurði. en þá er ekki tekið tillit til þess, að um er að ræða bifreiðar, sem almennt má ætla að hafi að einhverju leyti rýrnað í verðgildi vegna sérstakrar meðferðar, sem þær hafa fengið. Að beita reiknireglum 21. gr. getur þannig leitt til ósanngjarnrar og óeðlilegrar niðurstöðu, enda þótt það kunni að rúmast innan orðalags 20. gr.“

Ríkistollstjóri telur ýmis efnisrök mæla með því að túlka 20. gr. þröngt og takmarka svið hennar frekar en ætla mætti af orðalagi. M.ö.o. að túlka ákvæðið þannig að það taki ekki til bifreiða, sem hér um ræðir, þ.e. bifreiða sem hafa rýrnað að verðgildi vegna sérstakrar meðferðar, en geta hins vegar ekki talist notaðar í hefðbundinni merkingu þess hugtaks. Slík túlkun eigi stoð í því megin sjónarmiði, sem búi að baki tollverðsreglum, þ.e. að miða skuli við verðmæti vöru, að megin stefnu til, sbr. meginregluna um viðskiptaverð sem komi fram í 1. mgr. 8. gr. tollalaga og 1. gr. tollverðssamnings GATT 1994. Hann telur að þessi lögskýring eigi sér stoð í því að almennt sé viðurkennt að reglur, sem fela í sér undantekningar frá meginreglum, geti í ýmsum tilvikum þótt rétt að skýra þröngri lögskýringu. Slík þröngjandi lögskýring eigi sér stoð í meðalhöfsreglu stjórnsýsluréttarins.

Ríkistollstjóri telur rétt að túlka 20. gr. tollverðsreglugerðarinnar með hliðsjón af framangreindum sjónarmiðum og telur því að ekki eigi í þessu tilviki að beita reiknireglum 21. gr. reglugerðarinnar. Ekki liggi fyrir upplýsingar um að fluttar hafi verið til landsins aðrar bifreiðar, sem unnt sé að nota til samanburðar í þessu máli. Telur embættið því að tollverð bifreiðanna eigi að fara eftir reglum 15. gr. tollverðsreglugerðarinnar. Þar komi fram í 1. mgr. að verði tollverð ekki ákvarðað skv. 2. gr. eða 10.–14. gr. reglugerðarinnar, skuli ákvarða það „með rökréttum hætti samkvæmt meginreglum og almennum ákvæðum samningsins um framkvæmd VII. gr. Hins almenna samnings um tolla og viðskipti 1994 og á grundvelli fánlegra upplýsinga hér á landi“.

Hann telur eðlilegt að við ákvörðun tollverðs bifreiðanna verði leitað aðstoðar manna, sem séu sérfróðir um verðlagningu ökutækja, sbr. 2. mgr. 98. gr. tollalaga. Með því að hafna beitingu 20. gr. tollverðsreglugerðarinnar sé unnt að koma til móts við það eðlilega sjónarmið að tekið sé tillit til þess, að ætla má að umræddar bifreiðar hafa rýrnað í verðgildi, þó þær séu ekki notaðar í hefðbundinni merkingu þess hugtaks. Að mati embættisins sé bæði eðlilegt og óhjákvæmilegt að slíkt mat fari fram á vettvangi tollstjóra, en ekki við meðferð slíks máls fyrir ríkistollanefnd. Kröfur ríkistollstjóra í málinu eru :

1. að staðfest verði að tollstjóra sé rétt að hafna því, að leggja framlagða reikninga til grundvallar tollverði;
2. að staðfest verði að túlka beri 20. gr. tollverðsreglugerðarinnar þannig að hún eigi ekki við í þessu máli;
3. að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og að tollstjóra verði falið að ákveða tollverð bifreiðanna að nýju og þá samkvæmt reglum 15. gr. tollverðsreglugerðarinnar og án tillits til reiknireglna 21. gr.“

Ríkistollanefnd sendi kröfur ríkistollstjóra til kæranda með bréfi dags. 3. júní s.l. Í svari sem kærandi sendi nefndinni með bréfi 16. júní s.l. kemur meðal annars fram, að hann telur að ríkistollstjóraembættið taki undir sjónarmið sem fram komi í greinargerð hans um að tengsl **geti** valdið því, að reikningum sé vikið til hliðar en **eiga ekki** að valda því án tillits til málavaxta, eins og tollstjóri haldi fram í úrskurði sínum. Ennfremur taki ríkistollstjóri undir þau sjónarmið sem fram komi í greinargerð hans að bifreiðaumboð geta keypt bifreiðar af framleiðendum á kjörum, sem aðrir aðilar eiga ekki kost á.

Hann telur að ríkistollstjóraembættið hafi ekki löglegar forsendur til að byggja á þá niðurstöðu sína að hafna reikningsverðunum. Byggt sé á huglægu mati um að ástand og meðferð bifreiðanna nægi ekki til að skýra verð þeirra heldur hafi framleiðandinn verið að koma sérstaklega til móts við umboðsaðilann. Ekki sé upplýst hvort skýra megi að hluta til verð bifreiðanna með þessum hætti, en sé svo, þá skal endurtekið, sem áður hefur verið sagt, að sérkjör gilda í öllum bifreiðaviðskiptum umboðsaðila og framleiðenda. Ríkistollstjóraembættið viðurkenni að það séu löglegir viðskiptahættir, að bifreiðaumboð geti keypt bifreiðar af framleiðendum á kjörum, sem aðrir aðilar eiga ekki kost á. Kærandi telur ríkistollstjóra vera kominn í mótsögn við sjálfan sig, þegar hann heldur því fram, að slík sérkjör séu lögleg en bara ekki í þessu máli.

Kærandi telur að ríkistollstjóraembættið hafi ekki fært fullnægjandi rök fyrir því að hafna reikningsverðum umræddra bifreiða og ítrekar því kröfu um, að tollverðsákvörðun verði á þeim byggð.

Kærandi er ósammála þeirri kröfu ríkistollstjóraembættisins, að tollstjóra verði falið að ákveða tollverð bifreiðanna að nýju og þá samkvæmt 15. gr. tollverðsreglugerðarinnar. Hann telur að ríkistollanefnd hafi ekki lagalega heimild til heimvísunar máls, nema í því eina tilviki, að henni berist kæra, rökstudd með tollskjölum, sem ekki hafa sætt efnisúrlausn hjá tollstjóra, sbr. 10. mgr. 101. gr. tollalaga.

Ríkistollanefnd hefur farið yfir málið og kynnt sér gögn í málinu sem aðilar hafa lagt fram.

Í máli þessu er uppi ágreiningur um tollverð sex bifreiða sem fluttar voru til landsins frá Hollandi. Bifreiðarnar eru keyptar hjá Nissan Europe NV í Hollandi og fluttar inn af A h/f. Fram hefur komið að bifreiðarnar sem deilt er um verð á eru sýningar- og svo nefndar „Trial“ bifreiðar, þ.e. bifreiðar sem eru framleiddar til að

gangast undir ýmsar prófanir, í þessu tilfelli fyrir evrópska gerðarskoðun. Samkvæmt upplýsingum innflytjanda selur Nissan þessar bifreiðar á verulega lægra verði þar sem þær eru seldar án verksmiðjuábyrgðar og þær eru handsníðaðar að einhverju leyti og ekki eins tryggar að gæðum.

Tollstjóri hafnar viðskiptaverði bifreiðanna, þar sem hann telur að reikningsverðin uppfylli ekki skilyrði d. liðs 1. mgr. 8. gr. tollalaga um að kaupandi og seljandi séu óháðir hvor öðrum. Við ákvörðun tollverðs bifreiðanna styðst hann við upplýsingar frá A h/f um verð sömu eða sambærilegra bifreiða af nýjustu árgerð og lækkar þau síðan með tilliti til ákvæða 20. sbr. 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995 um fyrningu vegna aldurs þeirra.

Kærandi krefst þess að hinir framlögðu reikningar verði lagðir til grundvallar útreikningi tollverðs bifreiðanna.

Ríkistollstjóri gerir þá kröfu að reikningsverðum verði hafnað og að staðfest verði að túlka beri 20. gr. tollverðsreglugerðarinnar þannig að hún eigi ekki við í þessu máli og að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi. Tollstjóra verði hins vegar falið að ákvarða tollverð bifreiðanna að nýju og þá samkvæmt reglum 15. gr. tollverðsreglugerðarinnar og án tillits til reiknireglu 21. gr.

Því hefur ekki verið mótmælt að umræddar bifreiðar eru ekki sambærilegar bifreiðum sömu gerðar og boðnar eru á almennum markaði. Þær eru ekki fjöldaframleiddar á hefðbundinn hátt, þær hafa farið í gegnum ýmsar prófanir og verið notaðar sem sýningarbifreiðar. Þá er upplýst að þeim fylgir ekki verksmiðjuábyrgð.

Nefndarmenn eru sammála þeirri skoðun sem fram kemur hjá ríkistollstjóra að tollstjóri hefði átt að beita ákvæðum 15. gr. reglugerðar 374/1995 við ákvörðun tollverðs fyrst hann taldi reikningsverðin ekki nothæf. Í stað þess beitir tollstjóri ákvæðum 17. gr. tollverðsreglugerðarinnar þó þannig að í stað þess að leita eftir verðupplýsingum frá innflutningslandi notar hann upplýsingar úr þýska ritinu DAT. Ef tollstjóri beitir nefndri 17. gr. ber honum að leita upplýsinga um verð sambærilegra bifreiða í því landi sem ökutækin voru keypt. Með hliðsjón af tilurð og gerð umræddra bifreiða telur ríkistollanefnd ekki rétt að bera saman reikningsverð bifreiðanna við verð bifreiða sömu tegundar á almennum markaði. Þá er rétt að benda á að í verðsamanburð tollstjóra vantar m.a. álagningu smásala á reikningsverðin. Niðurstaða tollstjóra við samanburð samkvæmt 17. gr. leiðir til þess að hann beitir reiknireglu 21. gr. tollverðsreglugerðarinnar.

Það er skoðun nefndarmanna að þegar í upphafi hefði tollstjóri átt að beita 15. gr. tollversreglugerðarinnar þ.e. skoða og meta bifreiðarnar með tilliti til þeirra upplýsinga sem fram eru komnar um gerð bifreiðanna. Þetta var ekki gert og bifreiðarnar hafa verið í notkun um nokkurra mánaða skeið. Af þessum ástæðum verður ákvæðum 15. gr. tollverðsreglugerðarinnar ekki beitt í þessu máli að mati nefndarmanna.

Fyrir liggur í máli þessu að tengsl eru á milli kaupanda og seljanda. Það er óumdeilt að umboðsmenn geta keypt vörur af framleiðendum á kjörum, sem aðrir aðilar eiga ekki kost á. Með vísan til d. liðs 8. gr. tollalaga og 4.–6. gr. reglugerðar 374/1995 leiðir það eitt og sér að aðilar séu hvor öðrum háðir ekki sjálfkrafa til þess að framlögðum reikningum skuli hafnað. Tengsl aðila þurfa að hafa haft áhrif á verðmyndun viðkomandi vöru. Ekki er hægt að mati nefndarmanna að fullyrða um það hvort tengsl aðila í þessu máli hafi haft áhrif og þá hversu mikil á verðmyndun bifreiðanna. Framlögðum reikningum verður því ekki hafnað á þessum grundvelli.

Með vísan til framanritaðs kveður ríkistollanefnd upp svofelldan úrskurð.

Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, úrskurðar ríkistollanefnd að hinn kærði úrskurður tollstjórans í R nr. 2/1998 er felldur úr gildi. Við ákvörðun tollverðs skal viðskiptaverð bifreiðanna lagt til grundvallar tollafgreiðslu þeirra.