

*Innflutningur á bifreið

Úrskurður nr. 2/1999.

Í máli þessu er ágreiningur um tollverð bifreiðar sem keypt var í Þýskalandi. Tollstjóri ákvarðar tollverð skv. 20.-21. gr. reglugerðar nr. 374/1995. Kærandi gerir kröfu um að reikningur fyrir kaupnum verði lagður til grundvallar útreikningi tollverðs. Ríkistollanefnd staðfesti ákvörðun tollstjóra.

Lög nr. 55/1987 1. gr., 2. gr., 4. gr. 8. gr. 10. gr. 100. gr. og 101. gr. Reglugerð 374/1995 2.-3. gr., 7.-8. gr., 10.-15. gr., 17.-21. gr. Reglugerð 457/1995 Lög 37/1993 3. gr., 15. gr., 31. gr. Lög 2/1993 2. og 3. gr. Lög nr. 97/1987 Lög 33/1944 40. gr. Reglugerð 174/1995 21. gr.

Með bréfi, dags. 5. febrúar 1999, kærði G f.h. Þ úrskurð tollstjóra frá 8. desember 1998 um FOB-verð bifreiðarinnar V, sem er af gerðinni "Nissan Patrol Y60", árgerð 1995, sem kom til landsins í sendingu nr. S ARN 30 09 8 DE BRV V017. Aðalkrafa kæranda er að reikningur fyrir kaupum á bifreiðinni að fjárhæð DM 15.000 verði lagður til grundvallar tollákvörðun og til vara að hinn kærði úrskurður og öll meðferð málsins frá og með 8. október 1998 verði felld úr gildi og ómerkt. Til þrautarvara krefst hann þess að hinn kærði úrskurður tollstjóra frá 8. desember 1998 verði felldur úr gildi.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra, dags. 8. desember 1998, segir m.a. að við tollmeðferð nefndrar bifreiðar V hjá embættinu 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 er m.a. kveðið á um að við tollafgreiðslu ökutækja skuli tollstjóri bera viðskiptaverð saman við viðmiðunarverð samkvæmt upplýsingum, sem ríkistollstjóri lætur tollstjórum í té þar um. Í 18. gr. fyrrnefndrar reglugerðar sé kveðið á um að gefi eftirlit tollstjóra réttmæta ástæðu til að draga í efa sannleiksgildi aðflutningsskýrslu eða fylgiskjala skuli tollstjóri krefja innflytjanda um nánari skýringar eða gögn til sönnunar því að viðskiptaverðið sé réttilega tilgreint í gögnum þessum.

Bifreið sú, sem hér um ræðir, var keypt í Þýskalandi. Við verðsamanburð var stuðst við upplýsingar úr ritinu DAT Marktspiegel, sem gefið er út í Þýskalandi, en upplýsingar úr því riti notar embættið sem grunnviðmiðunarverð fyrir bifreiðar fluttar inn frá Þýskalandi. Er verð, sem tilgreint er í ritinu, lækkað sem nemur virðisaukaskatti. Samkvæmt framlögðum reikningi var verð umræddrar bifreiðar DM 15.000-. Viðmiðunarverð á Nissan Patrol Y60 árgerð 1995 samkvæmt DAT Markt Spiegel nam DM 26.025- og hefur þá verið tekið tillit til aksturs bifreiðarinnar, en henni hafði verið ekið 89.191 km við innflutning.

Til skýringar á lágu verði hafi innflytjandi bent á að við skoðun og reynsluakstur bifreiðarinnar hafi komið í ljós að bifreiðin hafi ekki verið í lagi þar sem hljóð komu frá girnkassa og/eða millikassa. Skoðun bifvélavirkja hafi leitt í ljós að drifbúnaður hafi ofhitnað og það valdið skemmdum á legum enda beri óhreinindi og umgengni að innan vott um slæma umhirðu. Þetta hafi valdið því að seljandi hafi fallist á að lækka bifreiðina verulega í verði. Lagður hefur verið fram reikningur fyrir viðgerð á bifreiðinni hérlendis að fjárhæð kr. 73.144.

Við ákvörðun tollverðs studdist tollstjóri við upplýsingar frá Ingvari Helgasyni hf. um verð sömu eða sambærilegra bifreiða af nýjustu árgerð. Var það verð síðan lækkað með tilliti til aldurs í samræmi við ákvæði 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995 um tollverð og tollverðsákvörðun. Ákvörðuninni er lýst þannig í hinum kærða úrskurði:

*Bifreiðin kom til landsins í sendingu nr. S ARN 30 09 8 DE BRV V017, móttakandi skv. farmskrá H, innflytjandi skv. aðflutningsskýrslu Þ. Verð á nýrri sambærilegri bifreið skv. upplýsingum frá Ingvari Helgasyni hf. er kr. ISK 3.690.000. Söluverðið afreiknað skv. reiknireglum 21. gr. reglugerðar nr. 374/95 í FOB-verð er ISK 1.802.432, aldursfyrming 44,0% kr. 793.070, **FOB verð ISK 1.009.361.-***

Þá segir í úrskurðinum að við ákvörðun tollstjóra hinn 8. október sl. hafi orðið þau mistök að vörugjald var reiknað út eins og um bíl með bensínvél væri að ræða, sem ber 65% vörugjald, en þar sem umrædd bifreið er með díselvél bæri hún aðeins 40% vörugjald.

Í samræmi við það sem að ofan er rakið var úrskurður tollstjóra á þá lund að fobverð Nissan Patrol Y60, árg. 1995 í sendingu nr. S ARN 30 09 8 DE BRV V017, skyldi vera 1.009.361 kr.

Í kæru umboðsmanns kæranda segir m.a. að umbjóðandi hans geti ekki fallist á þá ákvörðun tollstjóra að miða aðflutningsgjöld við útreiknað verð skv. fyrningarreglum 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995. Krefst hann þess aðallega að við tollákvörðun verði lagður til grundvallar reikningur fyrir kaupum bifreiðarinnar að fjárhæð DM 15.000. Til vara krefst hann þess að hinn kærði úrskurður og öll meðferð málsins frá og með 8. október 1998 verði felld úr gildi og ómerkt. Til þrautarvara krefst hann þess að úrskurður tollstjóra frá 8. desember 1998 verði felldur úr gildi.

Orðrétt segir umboðsmaður kæranda ástæður kæru umbjóðanda síns vera eftirfarandi:

1. *Meðan ekki hefur verið sýnt fram á að umræddur reikningur sé til þess eins gerður að komast hjá greiðslu innflutningsgjalda þá verða tollayfirvöld að leggja hann til grundvallar ákvörðun tollverðs.*

Sú aðferð sem styðst við 21. gr. rg. nr. 374/1995 er brot á reglum um Evrópska efnahagssvæðið og felur í raun í sér viðskiptahindrun. Er um þetta vísað til 3. gr. laga nr. 2/1993 sbr. 10. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið.

2. Á því er byggt að tollur skv. ákvörðun tollstjóra sé skattur í skilningi 40. gr. stjórnarskrárinnar, sbr. l. nr. 33/1944. Ákvörðun skatta á grundvelli reglugerðar nr. 374/1995 standist ekki skilyrði stjórnarskrárinnar um að engan skatt megi leggja á nema með lögum.

Ákvörðun skattstjóra byggist á fyrningarreglu 21. gr. rg. nr. 174/1995 en þá fyrningarreglu er ekki að finna í lögum.

3. Um meðferð málsins hjá tollayfirvöldum fer skv. stjórnslöðum nr. 37/1993.

Því er haldið fram að meðferð málsins standist ekki meginreglur stjórnslöðanna. Skal það nú rökstutt nánar:

A. Með þeim úrskurðum og greinargerðum er komið hafa frá tollstjóra hafa engin gögn verið lögð fram. Ekki kemur fram hvaða gögn tollstjóri hefur haft undir höndum né hafa nein slík gögn tilvitnuð eða ótilvitnuð verið sýnd umbjóðanda mínum. Er slíkt brot á 15. gr. stjórnslöðanna.

B. Fyrir liggur ákvörðun tollstjóra dags. 8. október sl. um ákvörðun tollverðs. Í niðurlagi þess bréfs segir: "Ofangreindri ákvörðun er hægt að áfrýja til úrskurðar til tollstjórans í R skv. 100. gr. tollalaga nr. 55/1987. Í framhaldi af athugasemd umbjóðanda míns er síðan kveðinn upp úrskurður tollstjórans í R um sama efni.

Því er haldið fram að þessi málsmeðferð stríði gegn öllum grundvallarreglum stjórnslöðanna um rétt umbjóðanda míns til þess að eiga rétt á hlutlausri umfjöllun um mál hennar fyrir hæfum stjórnvöldum. Réttur umbjóðanda míns til þess að kæra ákvörðun tollstjórans í R til tollstjórans í R er í raun enginn réttur og skýrt brot á 3. gr. stjórnslöðanna. Þannig getur tollstjórinn í R ekki talist hæfur til þess að úrskurða um ákvörðun sína.

C. Form úrskurðar tollstjóra uppfyllir ekki skilyrði 31. gr. stjórnslöðanna. Þannig er til að mynda ekki minnst á það tollverð sem lagt er til grundvallar í fyrri ákvörðun tollstjóra frá 8. október 1998.

Í seinni úrskurðinum er byggt á upplýsingum frá Ingvari Helgasyni hf. sem umbjóðandi minn hefur ekki haft tækifæri til þess að kynna sér. Einnig lágu þessar upplýsingar ekki til grundvallar fyrri ákvörðun tollstjóra.

Málavaxtalýsingu í úrskurði er verulega áfátt. Ekki er þeirra gagna getið sem úrskurðurinn byggist á.

4. Því er haldið fram að kaupverð bifreiðarinnar hafi verið DM 15.000, sbr. framlagt afsal þar um dags. 21.09.1998. Áskilinn er réttur til þess að leggja fram á síðari stigum yfirlýsingu frá seljanda og/eða umboðsmanni til staðfestingar framlögðum reikningi.

Eins og fram kemur í gögnum málsins var bifreið sú er um ræðir í lélegu ásigkomulagi. Því til staðfestingar er lagður fram reikningur fyrir viðgerðarkostnaði.

Kæra umboðsmanns kæranda var í samræmi við 4. mgr. 101. gr. tollalaga send ríkistollstjóra.

Í kröfugerð ríkistollstjóra, dags. 22. febrúar 1999, segir m.a. að um tollverð fari eftir ákvæðum IV. kafla tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum. Í 10. gr. þeirra sé fjármálaráðherra falið að setja nánari reglur um ákvörðun tollverðs er taki mið af samningum um framkvæmd VII. gr. hins almenna samnings um tolla og viðskipti 1994. Jafnframt sé ráðherra heimilað að setja reglur um mat á vörum til tollverðs og málsmeðferðarreglur, m.a. þegar ástæða þykir til þess að draga í efa sannleiksgildi vörureikninga. Slíkar reglur setti ráðherra með reglugerð nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, sbr. reglugerð nr. 457/1995 um breytingu á henni. Þá segir að við ákvörðun tollverðs innfluttra vara skuli taka mið af viðskiptaverðinu, þ.e. því, sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir vöruna, sbr. 1. mgr. 8. gr. tollalaga og 2. mgr. 2. gr. reglugerðar 374/1975 um tollverð og tollverðsákvörðun. Tollstjóra sé heimilt að hafna reikningsverðinu ef hann telur að það gefi ekki rétta mynd af því, sem sennilegt þykir að raunverulega hafi verið greitt fyrir vöruna, sbr. 2. mgr. 10. gr. tollalaga, þar sem gert er ráð fyrir mati tollstjóra á sannleiksgildi þeirra reikninga, sem lagðir eru fram við tollafgreiðsluna, sbr. einnig ítarleg ákvæði reglugerðarinnar um tollverð og tollverðsákvörðun. Þegar ekki verði byggt á reikningsverðinu komi til kasta reglugerðarinnar um ákvörðun tollverðs.

Þá bendir ríkistollstjóri á að í úrskurðinum sé á því byggt, að framkomnar skýringar innflytjanda séu ófullnægjandi. Þetta hefði tollstjóri átt að taka fram svo ekki orkaði tvímælis, enn fremur hvers vegna hann ákvarðaði tollverð á grundvelli reiknireglu 21. gr. reglugerðar 374/1995 en ekki á grundvelli 10. – 14. gr. Hann gerir síðan grein fyrir því að hann hafi í ljósi þessa óskað eftir skriflegum skýringum tollstjóra. Í svari tollstjóra við fyrirspurn ríkistollstjóra frá 22. febrúar s.l. komi fram að hann taldi 10. – 14. gr. ekki nothæfa í þessu tilviki, þar sem ekki hafi legið fyrir gögn, sem staðfestu að um væri að ræða sambærilegar bifreiðar, t.d. hvað varðar akstur, eiginleika og útlit.

Ríkistollstjóri lýsir sig sammála því mati tollstjóra að fram komnar skýringar væru ófullnægjandi. Leguslit, sem kostaði 73.144 kr. að gera við, sbr. reikning, sem fylgdi kærinni og þrif, skýri ekki mismun á reikningsverði og gangverði í Þýskalandi upp á 9000 þýsk mörk (u.þ.b. 365.000 kr.) Þá er ríkistollstjóri einnig sammála því mati tollstjóra að ekki sé hægt að nota önnur ökutæki til samanburðar, sbr. 10. gr. reglugerðarinnar, nema óyggjandi gögn liggja fyrir, sem staðfesti að um sé að ræða sambærileg ökutæki.

Þá vekur ríkistollstjóri athygli á að þrátt fyrir að reikningsverði sé hafnað við tollafgreiðslu og varan þess í stað metin til tolls, geti komið til frekari rannsóknar og hugsanlega málssóknar vegna tollalagabrots. Ákvörðun tollstjóra eða ríkistollstjóra um slíkt fari eftir atvikum hverju sinni.

Ríkistollstjóri fellst ekki á það sjónarmið kæranda að reikniregla 21. gr. reglugerðar 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, sbr. síðari breytingu á henni, feli í sér viðskiptahindrun, sem sé í andstöðu við samninginn um Evrópska efnahagssvæðið, sbr. 3. gr. laga nr. 2/1993 og 10. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið. Bendir hann á í því sambandi að samkvæmt 10. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið séu tollar á innflutning og útflutning, svo og gjöld, sem hafa samsvarandi áhrif, bannaðir milli samningsaðila. Á það sé hins vegar að líta að vörugjöld teljist hvorki til tolla eða gjalda, sem hafi samsvarandi áhrif, þar sem vörugjöld séu lögd á innflutning jafnt sem innlenda framleiðslu.

Hvað varðar þá fullyrðingu kæranda að ákvörðun tollstjóra, sem byggir á 21. gr. reglugerðar 374/1995 um tollverð og tollverðsákvörðun, sé ekki að finna í lögum bendir ríkistollstjóri á að reglugerðin sé sett með stoð í 2. mgr. 10. gr. tollalaga. Hún sé því sett með þeim hætti, sem lög bjóði, og því beri tollyfirvöldum að framfylgja henni.

Ríkistollstjóri hafnar þeirri lögskýringu kæranda að tollstjóra hafi, með vísan til 15. gr. stjórnsýslulaga, borið að láta þau gögn, sem liggja til grundvallar úrskurði, fylgja honum. Bendir hann á að stjórnsýslulögin séu byggð á þeirri meginreglu að aðili máls verði sjálfur að biðja um aðgang að gögnum máls enda hafi athygli hans verið vakin á þeim gögnum, sem liggja til grundvallar ákvörðun eða úrskurði. Þetta hafi tollstjóri gert, sbr. bréf hans dags. 6. og 8. okt. 1998. Þar er vísað til ákveðinna gagna, sem lögd séu til grundvallar, þegar reikningsverð bifreiða er metið og í síðara bréfinu er vísað til ritsins DAT Marktspiegel.

Þá hafnar ríkistollstjóri því sjónarmiði kæranda að heimild innflytjanda til að kæra ákvörðun tollstjóra til hans sjálfs fái ekki staðist og brjóti gegn ákvæðum 3. gr. stjórnsýslulaga. Samkvæmt 6. tl. 3. gr. stjórnsýslulaga teljist starfsmaður vanhæfur til meðferðar máls ef fyrir hendi eru aðstæður, sem eru til þess fallnar að draga óhlutdrægi hans í efa með réttu. Ákvæðið hafi verið skýrt með þeim hætti að til þess að starfsmaður teljist vanhæfur samkvæmt því verði hann að hafa einstaklega hagsmuni af úrlausn máls. Þá verði eðli og vægi hagsmunanna að vera þess háttar að almennt megi telja hættu á að ómálefnaleg sjónarmið geti haft áhrif á úrlausn máls, sbr. 2. mgr. 3. gr. stjórnsýslulaga. Ríkistollstjóri telur að tollstjóri hafi engra slíka einstaklegra hagsmuna að gæta í málinu. Í kæru til tollstjóra felist í raun beiðni um frekari skýringar á því atriði, sem ágreiningur er um, þ.e. beiðni um rökstuðning fyrir ákvörðun. Úrskurðinn sé hægt að kæra til ríkistollanefndar, sem sé óháður úrskurðaraðili í ágreiningsmálum. Tollalögin tryggi því endurskoðun óháðs úrskurðaraðila á ágreiningsmálum vegna ákvarðana tollstjóra og því sé því sjónarmiði hafnað að sú málsmeðferð, sem tollalögin mæli fyrir um, brjóti gegn 3. gr. stjórnsýslulaganna.

Vegna athugasemda kæranda um að form úrskurðar tollstjórans uppfylli ekki skilyrði 31. gr. stjórnsýslulaga bendir ríkistollstjóri á að sömu upplýsingar, sem liggja til grundvallar útreikningi í bréfum tollstjóra, dags. 6. og 8. október s.l. og úrskurði hans, dags. 8. desember s.l. Ástæða þess að uppgengið tollverð í bréfum tollstjóra er lægra en tollverðið, sem tiltekið er í úrskurðinum, er sú að þegar útsöluverð var afreiknað var í fyrstu miðað við 65% vörugjald líkt og um bíl með bensínvél væri að ræða en ekki 40% eins og af bílum með diselvéllum. Þessi mistök hafi verið leiðrétt í úrskurðinum og það sérstaklega tekið fram í honum.

Ríkistollstjóri telur það ágalla á hinum kærða úrskurði að ekki hafi beinlínis komið fram að tollstjóri hafi talið að fram komnar skýringar innflytjanda á lágu reikningsverði hafi verið ófullnægjandi og að reiknireglu 21. gr. reglugerðar um tollverð og tollverðsákvörðun hafi verið beitt, þar sem ekki var um nothæfan samanburð skv. 1. mgr. 10 gr. reglugerðarinnar. Þessir annmarkar séu þó að hans mati ekki í þeim mæli að þeir leiði til ógildingar hans. Með vísan til þess, sem að framan hefur verið rakið, krefst ríkistollstjóri þess að hinn kærði úrskurður tollstjóra verði staðfestur.

Kröfugerð ríkistollstjóra var send umboðsmanni kæranda til umsagnar. Í svari hans, sem barst nefndinni þann 4. mars. s.l., er því hafnað að vörugjald teljist ekki tollur í skilningi 10. gr. samnings um Evrópska efnahagssvæðið. Vörugjald sé í raun dulbúinn tollur og tekjustofn fyrir ríkið, sem hafi sama tilgang og tollur. Engin innlend framleiðsla sé á bifreiðum. Þannig sé ekki hægt að réttlæta vörugjald því það leggst ekki á sambærilega íslenska framleiðslu. Greiðslukvittun tollstjóra tali um tollverð og toll og í öllum gögnum sé rætt um tollverð. Í reglugerðum sé fjallað um tollverð og tollverðsákvörðun. Af þessu megi ljóst vera að um sé að ræða toll á innflutta erlenda framleiðslu, sem standist ekki ákvæði samningsins um Evrópska efnahagssvæðið. Að hans mati ber að túlka lög Alþingis og reglugerðir stjórnvalda út frá samningnum um Evrópska efnahagssvæðið. Sú framkvæmd um endurákvörðun tollverðs, er styðst við reglugerð nr. 374/1995, sbr. reglugerð nr. 457/1995 um breytingu á henni, sé að sama skapi andstæð reglum um Evrópska efnahagssvæðið. Í henni felst að í stað viðskiptaverðs sé "búið til" nýtt innkaupsverð. Hér sé því um að ræða viðskiptahindrun í skilningi samningsins um Evrópska efnahagssvæðið. Miða beri við viðskiptaverð, sbr. 2. mgr. 2. gr. reglugerðarinnar.

Þá tekur umboðsmaður kæranda fram að fram komi í gögnum málsins að tollstjóri hafi í upphafi miðað innflutningsgjöld bifreiðarinnar við að hún væri knúin bensínhreyfli. Bifreiðin sé hins vegar knúin diselhreyfli. Ekki sé vikið að því hvort sá misskilningur geti skýrt þann verðmun, sem er á "meintu" viðmiðunarverði tollstjóra. Hér sé um óvissuþátt að ræða og óskýrleika við ákvörðun stjórnvalds, sem hljóti að leiða til ógildingar hennar.

Þá segir umboðsmaðurinn svo orðrétt:

"Varðandi athugasemdir ríkistollstjóra um málsmeðferð þá skal eftirfarandi tekið fram:

- A. *Tollstjóra bar að vekja athygli umbjóðanda míns á rétti hennar til að kynna sér þau gögn er ákvörðun tollstjóra byggðist á. Þetta má leiða af leiðbeiningarreglu 7. gr. stj. sýslulaga. Henni var ókunnugt um þennan rétt sinn á þessu stigi málsins. Þar af leiðandi er nú ekki hægt fyrir tollstjóra að benda á að hún hefði átt að sækja um að fá að sjá gögnin.*
- B. *Um það að málsmeðferð tollstjóra brjóti í bága við 3. gr. stj. sýslulaga skal bent á úrskurð Yfirtollanefndar nr. 10/1997. Slík regla á sér stoð í þeirri grundvallarreglu að enginn úrskurði í eigin sök.*
- C. *Um form úrskurðar tollstjóra er vísað til þess er segir í kæru umbjóðanda míns. Vakinn er athygli á því misræmi er verður á tollverðsákvörðun eftir því hvort miðað er við bensínbifreið eða dieselbifreið.*

Rökstuðningur í úrskurði tollstjóra er auk þess ekki fullnægjandi sbr. 4. mgr. 99. gr. tollalaga og ber því að vísa málinu aftur til hans til löglegrar meðferðar sbr. úrskurður ríkistollanefndar nr. 13/1997.”

Að lokum bendir umboðsmaður kæranda á að bæði tollstjóri og ríkistollstjóri notast við 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995. Samt sem áður sé talsverður mismunur á upphæð tollverðs. Engin skýring komi fram á þessu. Þá bendir hann á að ekki virðist vera tekið tillit til viðgerðarkostnaðar á bifreiðinni eftir að hún kom til landsins. Fyrningarreglur hljóti að miðast við að bifreiðin sé í ökufæru ástandi.

Í máli þessu er deilt um tollverð á bifreið af gerðinni Nissan Patrol, árgerð 1995, með skráningarnúmerið V. Innkaupsverð bifreiðarinnar nam samkvæmt framlögðum reikningi DM 15.000. Samkvæmt 8. gr. tollalaga nr. 55/1987 með síðari breytingum er tollverð innfluttrar vöru hið svokallaða viðskiptaverð hennar, þ.e. það verð, sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir vöruna. Um tollverð og tollverðsákvörðun gildir reglugerð nr. 374/1995, sem sett er skv. heimild í 10. gr. tollalaga. Í 2. gr. reglugerðarinnar er grunnregla 8. gr. tollalaganna ítrekuð, þ.e.a.s. að tollverð vöru sé viðskiptaverð hennar. Í IV. kafla reglugerðarinnar er á hinn bóginn mælt fyrir um hvernig tollverð vöru skuli ákveðið þegar viðskiptaverð verður af einhverjum ástæðum ekki lagt til grundvallar. Meginreglan við þær aðstæður er sú að leggja skuli viðskiptaverð sams konar vöru á sams konar viðskiptastigi, sem seldar eru eða fluttar inn á sama eða svipuðum tíma og varan, sem verið er að virða, sbr. nánar 10. og 14. gr. reglugerðarinnar. Verði tollverð innfluttrar vöru ekki ákvarðað skv. 2. gr. eða 10. - 14. gr. skal það ákvarðað “með rökréttum hætti samkvæmt meginreglum og almennum ákvæðum samnings um framkvæmd VII. gr. Hins almenna samnings um tolla og viðskipti 1994 og á grundvelli upplýsinga hér á land”, sbr. nánar 15. gr. reglugerðarinnar.

Í V. kafla reglugerðarinnar er að finna sérákvæði vegna innflutnings ökutækja. Þar segir m.a. í 20. gr. að við ákvörðun tollverðs skv. 15. gr., þegar ekki reynist unnt að ákvarða tollverð ökutækis á grundvelli 2. eða 10. - 14. gr., skuli tollverð vera viðmiðunarverð nýs ökutækis af sömu tegund og undirtegund eins og það er tilgreint í bifreiðaskrá ríkistollstjóra, reiknað út samkvæmt ákvæðum 21. gr. reglugerðarinnar. Samkvæmt henni skal við útreikning tollverðs í þessum tilvikum fyrst áætla líklegt FOB-verð nýs ökutækis af sömu tegund og undirtegund með þeim hætti að af útsöluverði ökutækisins skv. bifreiðaskrá ríkistollstjóra, er afreiknaður virðisaukaskattur, álagning seljanda, sem skal áætluð 12%, vörugjald, svo og áætluð fjárhæð gjalda þeirra, sem innifalin eru í tollverði skv. 2. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar. Þegar líklegt FOB-verð nýs ökutækis hefur verið fundið út skv. framanskráðu skal það fyrnt vegna aldurs hins innflutta ökutækis á nánar tilgreindan hátt.

Þó það komi ekki beinlínis fram í hinum kærða úrskurði er ljóst að tollstjóri byggði ákvörðun sína á því, að skýringar kæranda á því hvers vegna viðskiptaverð bifreiðarinnar væri mun lægra en markaðsverð sambærilegra bifreiða í innkaupalandinu, væru ekki fullnægjandi. Ákvað hann því að beita 20. gr. reglugerðar um tollverð og tollverðsákvörðun. Í gögnum málsins liggur jafnframt fyrir að hann hafi ekki talið sér fært að beita samanburðarreglum 10. til 14. gr. reglugerðarinnar við tollverðsákvörðunina, þar sem nauðsynleg gögn til staðfestingar á því að um sambærilegar bifreiðar væri að ræða, lágu ekki fyrir og því ekki hægt að tryggja nákvæma og réttmæta niðurstöðu á þessum grundvelli.

Samkvæmt 19. gr. reglugerðar nr. 374/1995 ber ríkistollstjóra að safna saman upplýsingum frá hlutlausum aðilum erlendis um viðmiðunarverð ökutækja í þeim löndum, sem helst má vænta innflutnings frá. Í samræmi við þetta ákvæði hefur ríkistollstjóri lagt tollstjórum til ritið *DAT Marktspiegel*, sem er gefið út af eftirlitsaðilum bifreiðaiðnaðarins í Stuttgart og notað um allt Þýskaland, sem grundvallarrit um verð notaðra bifreiða þar í landi. Upplýsingar þær, sem í því er að finna, hafa ekki verið vefngdar.

Ljóst er að reikningsverð bifreiðarinnar V er umtalsvert lægra en markaðsverð á bifreiðum sömu gerðar samkvæmt upplýsingum úr ritinu *DAT Marktspiegel*, útgefnu í sept.1998. Munur þessi nemur a.m.k. 41%. Þó að reikningsverði verði ekki hafnað við tollverðsákvörðun eingöngu vegna þess að það sé lágt og hagstæðara fyrir kaupanda, en almennt gerist í sambærilegum viðskiptum, er engu að síður ljóst að ef frávik í þessu efni eru mjög umtalsvert verða skýringar á því að vera traustar og haldgóðar ef leggja á þær til grundvallar. Eins og rakið var hér að framan skýrir kærandi þennan mun þannig að við skoðun bifvélavirkja og reynsluakstur hafi komið fram að bifreiðin hafi ekki verið í lagi. Af þessum sökum hafi kærandi náð að knýja fram lækkun á kaupverði þó ekki eins mikið og hann fór fram á. Jafnframt lagði hann fram reikning fyrir viðgerð á girkassa og millikassa bifreiðarinnar að fjárhæð 73.144 kr. Í ljósi þess hve frávik á reikningsverði og markaðsverði hennar samkvæmt ritinu *DAT Marktspiegel* er umtalsvert verður að mati nefndarinnar að fallast á það með ríkistollstjóra að umrædd viðgerð vegna legusliðs nægi ekki ein og sér til þess að skýra framangreindan mun. Því er með vísan til ákvæða IV. og V. kafla reglugerðar 374/1995 ekki hægt að fallast á þá kröfu kæranda að framlagður reikningur fyrir kaupum á bifreiðinni að fjárhæð DM 15.000.- verði lagður til grundvallar við tollafgreiðslu hennar.

Kærandi heldur því jafnframt fram í málinu að framangreind regla 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995 um tollverð og tollverðsákvörðun feli í sér viðskiptahindrun, sem gangi gegn ákvæðum samnings um Evrópska efnahagssvæðið. Vísar hann í þessu sambandi til 3. gr. laga nr. 2/1993, sbr. 10. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið. Samkvæmt 1. gr. laga nr. 97/1987 með síðari breytingum skal greiða í ríkissjóð vörugjald af innfluttum vörum og vörum, sem framleiddar eru eða fá einhverja vinnslumeðferð innanlands, eins og nánar er ákveðið í lögum. Samkvæmt 2. gr. nær gjaldskyldan til allra vara, nýrra sem notaðra, sem fluttar eru til landsins eða eru framleiddar, unnið er að eða er pakkað hér á landi og flokkast undir tollskrárnúmer, sem talin eru upp í viðauka I við lög. Í nefndum viðauka er að finna tollskrárnúmer 8703.3329 en undir það fellur bifreið sú, sem mál þetta snýst um.

Af framansögðu verður ráðið að vörugjaldsskylda skv. lögum 97/1987 er ekki bundin við uppruna vörunnar, þ.e.a.s. hún er óháð því hvort varan er framleidd héraðs eða erlendis. Vörugjald er að þessu leyti frábrugðið tolli, sbr. t.d. 1., 2. og 4. gr. tollalaga, þar sem tollur samkvæmt tollskrá er einungis lagður á vöru við innflutning hennar. Þó svo að hin vörugjaldsskylda vara sé eða hafi ekki í neinum mæli verið framleidd innanlands þykir það ekki breyta því að eðlismunur sé á tolli og vörugjaldi að þessu leyti. Gjaldið verður ekki talið fela í sér mismunun í skilningi 10. gr. samningsins um Evrópska efnahagssvæðið því tryggt er að greiða bæri vörugjald af sambærilegri vöru, sem framleidd væri héraðs. Í ljósi þessa fellst nefndin ekki á það að

innheimta vörugjalds af innflutningi kærandi feli í sér viðskiptahindrun og teljist því brot á reglum um samninginn um Evrópska efnahagssvæðið.

Kærandi byggir kæru sína einnig á því að ákvörðun skatts á grundvelli fyrningarreglu 21. gr. reglugerðar nr. 374/1995 standist ekki skilyrði 40. gr. stjórnskipunarlaganna nr. 33/1944 um að skattar verði aðeins lagðir á með lögum. Þess er áður getið að umrædd reglugerð er sett með stoð í 2. mgr. 10. gr. tollalaga, en þar segir m.a. að ráðherra sé heimilt að setja reglur um mat á vörum til tollverðs og málsmeðferðarreglur, þegar ástæða þykir til þess að draga í efa sannleiksgildi vörureiknings og annarra þeirra atriða, sem um ræðir í 8. gr. laganna. Að mati nefndarinnar er þetta nægilega ótvíræð heimild til þess að setja m.a. reglur um hvernig fyrna skuli FOB-verð notaðra ökutækja með tilliti til aldurs þeirra. Með vísan til þessa og í ljósi þess að reglugerðin um tollverð og tollverðsákvörðun á sér trausta lagastoð verður ekki fallist á það með kæranda að aðflutningsgjöld, sem lögð eru á tollverð, sem ákvarðað er með þeim hætti, sem gert er í máli þessu, uppfylli að þessu leyti ekki skilyrði 40. gr. stjórnskipunarlaganna.

Eins og áður er rakið heldur kærandi því fram að meðferð málsins hjá tollyfirvöldum standist ekki meginreglur stjórnvæðingulaganna, þar sem engin gögn hafi verið lögð fram með úrskurðum og greinargerðum tollstjóra og því sé þar að hans mati um brot á 15. gr. stjórnvæðingulaganna. Samkvæmt 15. gr. stjórnvæðingulaganna er aðilum máls tryggður réttur til þess að kynna sér skjöl og önnur gögn er málið varða. Nefndin getur ekki fallist á það með kæranda að ákvæði þetta um upplýsingarétt hafi verið brotið á kæranda í málinu. Ekkert hefur komið fram, sem bendir til þess að kærandi hafi ekki fengið að kynna sér þau gögn, sem málið varða og lögð voru til grundvallar við ákvarðanir og úrskurð tollstjóra í því. Stjórnvæðingulög byggja á þeirri meginreglu að aðili máls hafi sjálfur frumkvæði að því að fá aðgang að gögnum þess enda hafi athygli hans verið vakin á þeim. Að mati nefndarinnar gerði tollstjóri fullnægjandi grein fyrir þeim gögnum, sem lögð voru til grundvallar útreikningum á tollverði bifreiðarinnar, er mál þetta snýst um og ákvörðunum sínum í því sambandi. Þá hefur ekkert komið fram um að kærandi hafi sérstaklega leitað eftir gögnum þessum eða verið synjað um aðgang að þeim. Því verður úrskurðurinn ekki að mati nefndarinnar felldur úr gildi á þessum grundvelli.

Vegna þeirrar málsástæðu kæranda að málsmeðferð samkvæmt 100. gr. tollalaga, þ.e.a.s. málskot ákvörðunar um tollverð til úrskurðar tollstjóra, stríði gegn grundvallarreglum stjórnvæðingulaganna er þess að geta að upphaf þessa máls má, eins og áður er fram komið, rekja til þess að við tollafgreiðslu á bifreið þeirri, er kærandi flutti inn, féllst tollstjóri ekki á að leggja innkaupsverð hennar til grundvallar. Ákvað hann þess í stað tollverð hennar í samræmi við V. kafla reglugerðar 374/1995. Samkvæmt skýru ákvæði 100. gr. tollalaga getur sá innflytjandi, sem t.d. telur ákvörðun tollstjóra um tollverð eigi rétta, kært þá ákvörðun til hans og skal hann kveða upp rökstuddan úrskurð um kærana svo fljótt, sem verða má. Í úrskurðinum skal vekja athygli kæranda á því að heimilt sé að kæra úrskurðinn til ríkistollanefndar, sbr. 101. gr. Þó svo að tollalögin geri að þessu leyti ráð fyrir að sama stjórnvald endurskoði fyrri ákvörðun sína verður ekki fallist á það með kæranda að þessi lögbundna málsmeðferð stríði gegn grundvallarreglum stjórnvæðingulaganna. Kæruheimild til æðra stjórnvalds samkvæmt 26. gr. stjórnvæðingulaganna er ætlað að tryggja þegnunum úrræði til þess að fá ákvarðanir stjórnvalda endurskoðaðar í því skyni að tryggja réttaröryggi þeirra og réttarvernd. Líta verður á ofangreinda reglu sem sérreglu, er gangi framur almennum kæruheimildum samkvæmt stjórnvæðingulögum. Þetta er þeim mun ljósara þegar litið er til þess að hér er um kæru á ákvörðun tollstjóra, sem tollstjóra ber að taka með þeim hætti að kveða upp rökstuddan úrskurð. Úrskurði tollstjóra verður eins og áður er komið fram skotið til ríkistollanefndar, sbr. 101. gr. tollalaga. Af þessu má að mati nefndarinnar ljóst vera að málsmeðferð þessi skerðir á engan hátt réttaröryggi eða réttarvernd þegnanna né girðir fyrir hlutlausu umfjöllun óháðs úrskurðaraðila.

Á sama hátt fellst nefndin ekki á það að umrædd málsmeðferð samkvæmt tollalögum feli ein og sér í sér brot á vanhæfisreglu 3. gr. stjórnvæðingulaganna. Ljóst er að þau tilvik, sem fjallað er um í 1. - 5. tölulið greinarinnar, koma ekki til álita í þessu máli. Samkvæmt 6. tölulið greinarinnar telst starfsmaður vanhæfur til meðferðar máls, ef fyrir hendi eru aðstæður, sem eru fallnar til þess að draga óhlutdrægni hans í efa með réttu. Til að starfsmaður teljist vanhæfur á grundvelli þessa ákvæðis verður jafnan að gera þá kröfu að hann eigi einstaklegra hagsmuna að gæta af úrlausn málsins. Auk þess verður eðli og vægi hagsmunanna að vera á þá lund að almennt verði talin hætta á að ómálefnaleg sjónarmið geti haft áhrif á úrlausn máls. Í máli þessu hefur ekki á nokkurn hátt verið sýnt fram á að tollstjóri hafi átt einhverra slíkra einstaklegra hagsmuna að gæta í málinu. Því verður að líta svo á að hann hafi ekki verið vanhæfur til meðferðar þess.

Fallast má á það að nokkurrar ónákvæmni hafi gætt í báðum bréfum tollstjóra frá 6. og 8. október 1998 varðandi ákvörðun tollverðs sem og í úrskurði hans frá 8. desember 1998 en í honum kom ekki nægilega glögg fram að úrskurðurinn byggði á því að framkomnar skýringar kæranda hefðu verið ófullnægjandi. Hins vegar þykja þessir annmarkar ekki þess eðlis að þeir geti leitt til þess að fella beri úrskurð tollstjóra úr gildi.

Með vísan til þess sem hér er á framan hefur verið rakið skal hinn kærði úrskurður tollstjóra frá 8. desember 1998 standa óbreyttur.

Samkvæmt framanrituðu kveður ríkistollanefnd upp svofelldan úrskurð: Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987 með síðari breytingum úrskurðar ríkistollanefnd að hinn kærði úrskurður tollstjóra frá 8. desember 1998 um að hafna við tollafgreiðslu sem grundvelli tollverðs reikningsverði bifreiðarinnar V, Nissan Patrol Y60, árgerð 1995, sem flutt var til landsins í september 1998 á sendingarnúmeri S ARN 30 09 8 DE BRV V017, skuli standa óbreyttur.