

**\*Innflutningur bóka**

**\*Tollverð**

**Úrskurður nr. 8/2001.**

**Í máli þessu er ágreiningur um tollverð bóka sem fluttar voru inn í tollpósti. Tollstjóri ákvarðar tollverð þeirra. Kærandi gerir kröfu um að reikningur fyrir kaupunum verði lagður til grundvallar útreikningi tollverðs svo og að innheimtur verði 14% virðisaukaskattur af sendingunni og honum verði úrskurðaður málskostnaður. Ríkistollanefnd féllst á kröfu kæranda um tollverð en hafnaði kröfu hans um 14% virðisaukaskatt og greiðslu málskostnaðar.**

Lög nr. 55/1987. 8 -10. gr., 99. gr. 100. gr., 101. gr. Lög nr. 29/1995 2. gr. Lög nr. 50/1988 14. gr. Reglugerð 374/1995 sbr. rgl. 147/1995 10.-15. gr.

Með bréfi, dags. þann 13. júlí 2001, sem barst nefndinni 16. s.m., kærir H. hrl., fyrir hönd K, úrskurð tollstjóra nr. 4/2001 frá 24. júlí 2001. Í hinum kærða úrskurði er kæranda gert að greiða aðflutningsgjöld samkvæmt ákvörðunni viðskiptaverði vegna bókakaupa og 24,5% virðisaukaskatt. Kærandi gerir þá kröfu að endurákvörðuninni verði hrundið, viðskiptaverðið verði lagt til grundvallar útreikningi aðflutningsgjalda, að innheimtur verði 14% virðisaukaskattur og að honum verði úrskurðaður málskostnaður.

Í kröfugerð kæranda segir að umbjóðandi hans hafi fest kaup á sex bókum samkvæmt tilboði frá breska bókaklúbbnum The Folio Society, á sérstöku kynningarverði, samtals GBP 14,95, gegn því að kaupa á tilteknu tímabili fjórar bækur til viðbótar á svokölluðu listaverði. Bækurnar komu hingað til lands um miðjan febrúar 2001, en dráttur varð á því að sendingin væri tollafgreidd en það var gert í byrjun marsmánaðar 2001. Þegar sendingin var innlest var innflytjanda gert að greiða aðflutningsgjöld (virðisaukaskatt) miðað við tollverð GBP 233,90 í stað GBP 14.95. Greiddur virðisaukaskattur nam kr. 7.479. Sú upphæð er lækkuð í hinum kærða úrskurði í kr. 5.790 en í honum miðar tollstjóri við tollverðið GBP 188,95. Þá er kæranda gert að greiða 24,5% virðisaukaskatt í stað 14% virðisaukaskatts, sem hann telur vera rétt gjaldstig. Kærandi telur, að honum beri að greiða í virðisaukaskatt kr. 262 (GBP 14,95 x kr. 125.07 x 14%). Kröfufjárhæðin í máli þessu er hin þegar greidda fjárhæð kr. 5.790 að frádreginni réttir fjárhæð kr. 262, eða kr. 5.528. Kærandi telur ekkert tilefni til þess að áætla verðmæti sendingarinnar. Um sé að ræða venjuleg og í alla staði lögleg viðskipti. Kynningartilboð á bókum og mörgum fleiri vörum séu alþjóðlegt fyrirbrigði og til dæmis altíðkuð hér á landi án þess að nokkur aðili þurfi að greiða hærri virðisaukaskatt af hinu keypta heldur en raunverulegt viðskiptaverð gefi tilefni til. Þar sem um sé að ræða eðlileg og raunveruleg viðskipti sé óheimilt að miða álagningu virðisaukaskatts við annað en raunverulegt verð. Þar sem um sé að ræða viðskipti innan evrópska efnahagssvæðisins verði einnig að telja óheimilt að skattleggja viðskiptin með öðrum hætti en sambærileg innlend viðskipti, sbr. einkum 14. gr., 10. gr. og 4. gr. EES samningsins. Kærandi fellst ekki á þá röksemd í úrskurði tollstjóra, að 7. gr. GATT samningsins og reglur, sem hafa verið settar samkvæmt því ákvæði, réttlæti þá framkvæmd, sem hér um ræðir. Í fyrsta lagi eigi GATT reglur ekki við í þessu sambandi. Það séu sérreglur um evrópska efnahagssvæðið, sem gilda, enda er um að ræða innflutning á vörum frá EES ríki á vörum, sem þar eru upprunnar. Bann gegn mismunun eftir þjóðerni er ein af grundvallarreglum EES réttarins. Því beri að fara með vörur, sem innfluttar eru frá öðru EES ríki á allan hátt sem um innlend viðskipti væri að ræða eftir því sem unnt sé. Það sé unnt í þessu tilviki, og ekki verði komið auga á nokkrar málefnalegar ástæður, sem réttlætt geti frávik, t.d. ekki neytendasjónarmið eða sjónarmið um skilvirka innheimtu opinberra gjalda. Það sé ekki meiri hætt á að um undanskot opinberra gjalda verði að ræða í tilviki sem hér um ræðir heldur en í sams konar viðskiptum milli innlendra aðila. Það sé föst lagaregla í EES rétti, að skattafyrirkomulag ríkis verði því aðeins talið samrýmast 14. gr. EES (90.gr. EB, áður 95. gr. EB), að því sé svo hagað, að þar sé girt fyrir alla möguleika á því, að innfluttar vörur séu láttnar bera þyngri skattbyrði heldur en sams konar vörur innlendar. Kærandi telur að þó að GATT reglur væru taldar eiga hér við, verði ekki talið, að 7. gr. GATT

samningsins heimili þá tollmeðferð, sem um ræðir í máli þessu, sbr. 2. mgr. ákvæðisins. Þannig liggja raunverulegt og óumdeilt verðmæti fyrir í málinu, og því þurfi ekki að koma til neins mats, sbr. sérstaklega (c) lið 2. mgr. 7. gr. GATT. Þó að seljandi gylli vöru sína og sölutilboð með því að telja eitthvert verðmæti í vörunni, sem enginn borgar, verði það ekki taldar betri upplýsingar um raunverulegt verðmæti heldur en það verð, sem í reynd er greitt fyrir vöruna. Raunverulega greitt verð feli að sjálfsögðu í sér alltaf bestu upplýsingarnar um raunverulegt verðmæti. Mat þurfi því ekki að koma til nema upplýsingar um raunverulegt verðmæti liggja ekki fyrir. Reglur GATT feli ekki í sér heimild til þess að ákvarða óraunverulegt verðmæti, sbr. lokaákvæði (a) liðar 2. mgr. 7. gr. GATT. Kærandi telur einnig að álagning 24,5% virðisaukaskatts sé andstæð ákvæðum EES samningsins vegna ólögmeðrar mismununar, sbr. einkum 14. gr., 10. gr. og 4. gr. samningsins. Mismunandi gjaldstig eftir tungumáli verður eins og hér stendur á að teljast óbein mismunun eftir þjóðerni, sem er óheimil samkvæmt EES samningnum.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra segir m.a. að í fyrsta lagi þurfi að skoða hvort tollyfirvöldum sé óheimilt að miða virðisaukaskatt við annað en raunverulegt viðskiptaverð. Í 1. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, komi fram að tollverð innfluttra vara sé viðskiptaverðið, þ.e. það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir vörunar við sölu þeirra til útflutnings til landsins að uppfylltum nánar tilgreindum skilyrðum. Eitt af þeim skilyrðum sé að salan megi ekki hafa verið háð einhverjum skilyrðum eða skilmálum sem ekki sé hægt að ákvarða verð fyrir með tilliti til þeirra vara sem verið sé að virða, sbr. b-lið 1. mgr. 8. gr. tollalaga. Í lið 2.7. almennra athugasemda við frumvarp með tollalögum nr. 55/1987 komi fram að með 8.-10. gr. tollalaga séu teknar upp verðákvörðunarreglur Tollverðssamþykktarinnar en það er samningur um framkvæmd 7. gr. Hins almenna samkomulags um tolla og viðskipti (GATT) sem Ísland er nú aðili að. Áður nefnt skilyrði 8. gr. tollalaga fyrir því að tollverð vara sé viðskiptaverðið sé þannig orðað með sambærilegum hætti í 1. gr. Tollverðssamþykktarinnar. Í athugasemdum með þeirri grein sé nefnt dæmi um þann áskilnað að varan megi ekki hafa verið háð skilyrðum eða skilmálum sem ekki sé hægt að ákveða verð fyrir með tilliti til þeirra vara sem verið sé að virða. Þar er tekið dæmi um að seljandinn ákveði verð vörunnar með því skilyrði að kaupandinn kaupir jafnframt aðrar vörur í tilteknu magni. Ef haft sé í huga að 8. gr. tollalaga á sér fyrirmynd í áður nefndum samningi hljóti að teljast eðlilegt við skýringu ákvæðisins að hafa hliðsjón af því hvernig það sé skýrt þar. Tilboð bókaklúbbsins The Folio Society sé háð því skilyrði að kærandi kaupir aðrar bækur í tilteknu magni, þ.e. 4 eintök innan ákveðins tíma. Í samræmi við það sem áður hafi komið fram sé því ekki hægt að ákvarða tollverð á grundvelli viðskiptaverðs skv. 1. mgr. 8. gr. tollalaga. Um tollverð og tollverðsákvörðun gildi reglugerð nr. 374/1995, sbr. rgl. nr. 457/1995 um breytingu á henni en hún sé sett með heimild í 10. gr. tollalaga nr. 55/1987. Í IV. kafla reglugerðar nr. 374/1995 sé fjallað um tollverð vöru þegar viðskiptaverð verði ekki lagt til grundvallar. Kemur m.a. fram í 1. mgr. 10. gr. rgl. að sé ekki hægt að ákvarða tollverð vöru skv. 2. gr. skuli það vera viðskiptaverð sams konar vara sem seldar hafa verið og fluttar til landsins á sama eða svipuðum tíma.

Raunvirði þeirra bóka sem kærandi keypti er samanlagt GBP 188,95 skv. upplýsingum sem fram koma í tilboði frá The Folio Society. Samkvæmt tilboði The Folio Society er flutningskostnaður innifalinn í heildarupphæðinni GBP 14,95 og því sé um að ræða svokölluð cif-kaup. Skv. a-lið 2. mgr. 9. gr. tollalaga skuli flutningskostnaður hinna innfluttu vara til innflutningsstaðar innifalinn í tollverði. Af þessum sökum átti tollverðið að ákvarðast GBP 188,95, sbr. 15. gr. reglugerðar nr. 374/1995 en ekki GBP 233,90 og því beri að endurgreiða kæranda aðflutningsgjöld til samræmis við lækkun tollverðs, með vöxtum frá 7. mars 2001, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda nr. 29/1995, sbr. 6. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987 með síðari breytingum. Innflytjandi greiddi í aðflutningsgjöld kr. 7.479 en rétt ákvörðuð aðflutningsgjöld eru kr. 5.790. Tollstjóri telur ekki hægt að fallast á þau rök kæranda að 8. gr. tollalaga fari í bága við 4. gr., 10. gr. eða 14. gr. EES-samningsins.

Um þá skoðun kæranda að gjaldstig virðisaukaskatts á erlendar bækur sé andstætt ákvæðum EES-samningsins einkum 14. gr., 10. gr. og 4. gr., segir tollstjóri að í 1. mgr. 14. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988, með síðari breytingum, komi fram að virðisaukaskattur sé 24,5% en í 2. mgr. 14. gr. koma fram undantekningar frá meginreglunni. Samkvæmt því sé m.a. virðisaukaskattur á sölu bóka á íslenskri tungu, jafnt frumsaminna sem þýddra 14%, sbr. 6.tl. 14. gr. laganna. Ekki verður fallist á að 10. gr. EES-samningsins geti komið til skoðunar í þessu sambandi enda mælir ákvæðið fyrir um bann við tollum á innflutning eða útflutning í viðskiptum milli samningsaðila. Í tilfelli kæranda sé ekki um að ræða tolla heldur skattlagningu sem tíðkist í innlendum sem og erlendum viðskiptum. 4. gr. og 14. gr. EES-samningsins

megi skoða í samhengi enda sé hægt að líta svo á að 14. gr. sé nánari útfærsla á almennri reglu 4. gr. á því sviði sem 14. gr. nái til. Samkvæmt þessum tveimur ákvæðum sé öll mismunun á grundvelli ríkisfangs bönnuð á gildissviði samningsins þegar um beina eða óbeina skattlagningu eða gjaldtöku sé að ræða. Í greinargerð með 14. gr. EES-samningsins komi fram að ákvæðið gefi stjórnvöldum fullt svigrúm til þess að haga skattheimtu með hvaða hætti sem er, svo fremi hún leggist með jöfnum þunga á innlenda og erlenda framleiðslu. Hér þurfi að skoða hvort lægri virðisaukaskattur á bækur á íslenskri tungu brjóti í bága við ummæli þessara ákvæða. Í fyrsta lagi skipti þar máli að túlka orðið „sams konar“ í 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins. Við túlkun á því hvort ein vara sé sams konar annarri má líta til þess hvernig henni er skipað í tollflokk. Þar sem íslenskar og erlendar bækur hafi ekki sama tollskrárnúmer geti þær ekki talist sambærilegar, sbr. úrskurð ríkistollanefndar nr. 14/1999 frá 22. desember 1999. Í 1. mgr. 14. gr. EES-samningsins sé talað um að ekki megi vera um að ræða beinan eða óbeinan skatt innanlands á framleiðsluvörur annarra samningsaðila umfram það sem beint eða óbeint sé lagt á sams konar innlendar framleiðsluvörur. Ef kærandi hefði keypt bækur á íslensku af umræddum bókaflúbbi hefði aðeins verið lagður á 14% virðisaukaskattur. Þannig er aðilum ekki mismunað með beinum eða óbeinum hætti eftir ríkisfangi með 6. tl. 2. mgr. 14. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Með vísan til þess sem að framan er rakið úrskurðar tollstjóri skv. 100. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, að álagning og innheimta 24,5% virðisaukaskatts við innflutning umræddra bóka telst rétt. Jafnframt að kærandi eigi rétt á endurgreiðslu kr. 1.689.

Tollstjóranum í Reykjavík var send kæran til umsagnar, sbr. 4. mgr. 101. gr. tollalaga. Í greinargerð hans í málinu segir m.a. að ekki sé ágreiningur um það verð sem greitt var fyrir hina innflutta vöru og ekki heldur um að kaupverðið var háð því skilyrði að kaupandinn skuldbatt sig til að kaupa aðra vöru á ákveðnu verði innan ákveðins tíma. Eins og segi í úrskurði tollstjóra séu ákvæði tollalaga um tollverð og reglugerðar nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, sbr. reglugerð nr. 457/1995 um breytingu á henni, byggð á ákvæðum Tollverðssamþykktarinnar, þ.e. samningsins um framkvæmd 7. gr. Hins almenna samkomulags um tolla og viðskipti (GATT). Arftaki GATT er Alþjóðaviðskiptastofnunin (WTO) og gildi sams konar ákvæði um tollverð í öllum löndum sem aðilar eru að stofnuninni, þ.á.m. í öllum þeim ríkjum sem aðild eiga að EES samningnum. Ákvæði 8. gr. tollalaga nr. 55/1987 séu skýr, tollverðið er viðskiptaverðið að uppfylltum ákveðnum skilyrðum sem upp eru talin í 1. mgr. Viðskiptaverð hinnar innfluttu vöru fullnægir ekki þeim skilyrðum sem nefnd eru í b. lið 1. mgr. 8. gr. og beri því, sbr. 10. gr. tollalaga, að fara eftir ákvæðum reglugerðar nr. 374/1995, um tollverð og tollverðsákvörðun, sbr. reglugerð nr. 457/1995 um breytingu á henni. Tollstjóri fellst ekki á að íslensk tollverðsákvæði brjóti í bága við EES samninginn enda gildi sams konar ákvæði á öllu EES svæðinu. Hvað varðar ágreininginn um mismunandi gjaldstig virðisaukaskatts og kröfu um málskostnað vísar tollstjóri í ofanritað og forsendur hins kærða úrskurðar og krefst þess að hann verði staðfestur.

Kæranda var með bréfi, dags. 25. september 2001 gefinn kostur á að tjá sig um kröfugerð tollstjóra í málinu. Í svari sem barst nefndinni þann 10. október s.l. segir m.a. að þó að tollstjóri byggi á því, sem kærandi fellst að vísu ekki á, að skilyrði b. liðar 1. mgr. 8. gr. tollalaga og samsvarandi ákvæði reglugerðar um tollverð og tollverðsákvörðun séu fullgildar réttarheimildir að íslenskum lögum og EES rétti, telur kærandi að skilyrðið eigi ekki við í þessu tilviki. Það eigi ekki við, að salan eða verðið sé háð einhverjum skilyrðum eða skilmálum sem ekki sé hægt að ákvarða verð fyrir með tilliti til þeirra vara sem verðið sé að virða. Verðið fyrir fyrsta þátt viðskiptanna liggi ljóst fyrir í gögnum málsins (GBP 14,95). Ennfremur liggi fyrir, að innflytjandi skuldbatt sig til þess að kaupa tiltekinn fjölda bóka (ekki óvissan fjölda) samkvæmt reikningsverði seljanda. Við þau kaup greiði hann að sjálfsgöðu virðisaukaskatt samkvæmt reikningsverði. Óvissan um viðskiptaverð sé því nákvæmlega engin og ríkið fær aðflutningsgjöld að fullu greidd, sem hlýtur að vera markmið reglnanna. Það sé ekki tilgangur þeirra, að innflytjandi greiði of há gjöld, eins og gerist í reynd miðað við framkvæmd tollstjóra. Kærandi telur að ef tollstjóri vilji vera sjálfum sér samkvæmur, ætti hann að minnsta kosti að gefa kost á því, að aðflutningsgjöldin verði gerð upp sem heild, þegar viðskiptunum samkvæmt samningnum sé lokið. Á þeim tímapunkti hafi öllum hugsanlegum vafa um heildarverðmæti samningsins verið eytt. Þó að ekki verði á framangreint fallist og heimilt talið vera að áætla verðmæti samkvæmt 10. gr. tollalaga og reglugerð samkvæmt henni, er því mótmælt, að notað sé listaverð seljanda á fyrstu sendingunni (GBP 188,95), eins og gert sé í þessu tilviki. Samkvæmt úrskurði tollstjóra ákvarði hann tollverðið eftir reglu 15. gr. reglugerðar nr. 374/1995, en þar sé sett sú

meginregla, að verðið sé 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 fánlegra upplýsinga hér á landi". Ákvörðun tollstjóra sé ekki fundin með þessum hætti og raunar algjörlega órökstudd. Í nefndu reglugerðarákvæði sé einnig sérstaklega bannað að ákvarða tollverð á grundvelli fyrirkomulags, sem gerir ráð fyrir að samþykkt sé í tollalegu tilliti hið hærra verð þegar tvenns konar verð kemur til greina, sbr. b. lið 2. mgr. 15. gr. reglugerðar nr. 374/1995. Einmitt þetta sé gert í því tilviki, sem hér um ræðir. Verðið sé ákveðið að geðþótta og án rökstuðnings, sem einnig er óheimilt, sbr. g. lið sama ákvæðis og 28. gr. sömu reglugerðar. Í raun hafi tollstjóri ekki framkvæmt neitt verðmat, svo sem honum ber þó að gera eftir reglugerðinni, heldur noti hann hrátt listaverð seljanda, sem allir vita, að ekkert eigi skylt við raunveruleikann, enginn greiðir og einungis sé sett fram til þess að gera tilboð seljanda sem álitlegast. Þessi vinnubrögð standast ekki einu sinni ákvæði tollalaga og reglugerðar um tollverð og tollverðsákvörðun.

Í umfjöllun ríkistollanefndar segir m.a. að hvað varða kröfu kæranda um málskostnað telji ríkistollanefnd að hana skorti lagaheimild til að úrskurða um slíkt. Kröfu kæranda um málskostnað er því hafnað. Kröfu kæranda um að 14% virðisaukaskattur verði lagður til grundvallar við útreikning skattsins er jafnframt hafnað með vísan til rökstuðnings ríkistollanefndar í úrskurði sínum nr. 14/1999. Þar kemur fram það álit nefnarmanna að það sé í samræmi við íslensk lög að innheimta 24,5% virðisaukaskatt af bókum á erlendu máli, enda sé tollmeðferðin sú sama hvort sem hin erlenda bók er prentuð hér á landi eða erlendis.

Hvað varðar aðalkröfu máls þessa, þ.e. hvaða tollverð skuli lagt til grundvallar við álagningu gjalda, telja nefndarmenn rétt að hafa eftirfarandi í huga. Það er ekki ágreiningur milli kæranda og tollyfirvalda um kaupverð hinnar innfluttu vöru, þ.e. GBP 14,95. Samkvæmt 8. gr. tollalaga er meginreglan sú að til grundvallar útreikningi tollverðs beri að leggja viðskiptaverðið, þ.e. það verð sem raunverulega er greitt eða greiða ber fyrir vörunnar, með þeim leiðréttingum, sem leiðir af 9. gr. tollalaga, og að uppfylltum öðrum skilyrðum 8. gr. Tollyfirvöld telja með vísan til b. liðar 1. mgr. 8. gr. tollalaga ekki unnt að leggja kaupverð vörunnar til grundvallar, heldur beri með vísan til 10. gr. laganna sbr. rgl. 374/1995 um tollverð og tollverðsákvörðun með síðari breytingum að leggja til grundvallar verðið GBP 188,95 sem er uppgefið af hinum erlenda seljanda sem verðmæti vörunnar. Jafnframt vísar tollstjóri til þess að í 8.-10. gr. tollalaga séu teknar upp verðákvörðunarreglur Tollverðssamþykktarinnar, þ.e. samningur um framkvæmd 7. gr. Hins almenna samkomulags um tolla og viðskipti (GATT) sem Ísland er aðili að. Þar er tekið dæmi um, óheimilt skilyrði, að seljandi ákveði verð vörunnar með því skilyrði að kaupandinn kaupi jafnframt aðrar vörur í tilteknu magni. Í samræmi við þetta leggur tollstjóri til grundvallar útreikningi aðflutningsgjalda verð sem er rúmlega tólf sinnum hærra en það verð sem óumdeilt er að greitt var fyrir vöruna. Það er ljóst að Ísland er aðili að og bundið af nefndum samningi. Í samræmi við það hefur Ísland breytt sínum tollalögum sbr. m.a. 8. - 10. gr. laganna. Ríkistollanefnd getur ekki fallist á það með tollstjóra að skilyrði 1. mgr. b. liðar 8. gr. eigi hér við. Verð vörunnar liggur fyrir og er óumdeilt. Umrætt verð stendur öllum til boða. Enda þótt skilyrði þess að njóta verðsins 14,95 GBP á fyrstu bókunum sé að kaupa fjórar aðrar bækur á svokölluðu listaverði verður að líta svo á að í því felist aðeins ein aðferð seljanda vöru til þess að veita magnafslátt, með sama hætti og t.d. væri veitt hagstæðara verð á vöru ef hún væri keypt í miklu magni. Það er mat ríkistollanefndar að það að innflytjandi geri viðskiptasamning eins og í þessu tilfelli um kaup á tilteknu magni af vöru, á tilteknu verði, valdi því ekki að viðskiptaverð sé ekki tækt til tollverðs. Það er alkunna að verð á ýmsum vörum lækkar tiltölulega hratt frá því að þær voru fyrst settar á markað. Þetta á til að mynda við um þá vöru sem hér er verið að deila um tollverð á. Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987 með síðari breytingum og 1. mgr. 8. gr. sömu laga úrskurðar ríkistollanefnd að reikningsverðið 14,95 GBP, e.a. með leiðréttingum skv. 9. gr., skuli lagt til grundvallar við útreikning tollverðs. Kröfu kæranda um að miða skuli við 14% virðisaukaskatt og greiðslu málskostnaðar er hafnað.