

*** Tollflokkun**

Úrskurður nr. 14/2004.

Kærður er úrskurður tollstjórans í Reykjavík um tollflokkun á bifreið af gerðinni Chevrolet Avalanche. Tollstjóri flokkaði bifreiðina sem bifreið aðallega gerða til mannflutninga. Kærandi krefst þess að bifreiðin verði flokkuð sem bifreið ætluð til vöruflutninga. Ríkistollanefnd staðfesti tollflokkun tollstjóra.

Lög nr. 55/1987 100. gr., 101. gr

Með bréfi, dags. 10. apríl 2004, sem barst nefndinni þann 27. október 2004 kærir L. úrskurð tollstjóra sem uppkveðinn var þann 1. september 2004. Í nefndum úrskurði eru gjöld endurákvörðuð vegna bifreiðar af gerðinni Chevrolet Avalanche, árg. 2003 skrásetningarnúmer OR-725. Tollstjóri ákvarðar að bifreiðin skuli tollflokkuð í tnr. 8703.2499, þ.e. sem bifreið aðallega gerð til mannflutninga. Kærandi krefst þess að bifreiðin verði flokkuð sem bifreið gerð til vöruflutninga í tnr. 8704.3129 og jafnframt krefst kærandi málskostnaðar.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra segir að ástæða endurákvörðunar sé sú að við innflutning hafi bifreiðin verið rangt tollflokkuð. Bifreiðin var tollafgreidd með SMT tollafgreiðslu þann 31. mars 2003, sem ný díselknúin vöruflutningabifreið í tnr. 8704.2121. Tollstjóri gerði athugasemd við tollafgreiðsluna og telur að tollflokka beri bifreiðina í tnr. 8703.2499, þ.e. sem notaða bensínknúna bifreið aðallega gerð til fólksflutninga. Þá segir að burðargeta bifreiðarinnar sé aðeins 585 kg. Vörupallur, sem er stuttur sé sambyggður farþegarými. Þá segir að Ríkistollanefnd hafi staðfest með úrskurði, dags. 13. júlí 2004, úrskurð tollstjórans í Reykjavík, dags. 27. febrúar 2004, tollflokkun á Cadillac Escalade EXT, en sú tegund af bifreið verður að teljast sambærileg þeirri sem hér um ræðir. Í fyrrnefndum úrskurði tollstjórans í Reykjavík kom m.a. fram að Alþjóðatollastofnunin hafi ákvarðað tollflokkun nokkurra ökutækja í vöruliði 8703 og 8704. Þau ökutæki sem ákvörðuð hafa verið í vörulið 8704 og ætluð séu til flutninga á vörum og fólki séu öll með tvískipta yfirbyggingu, þ.e. vörupallur er ekki sambyggður farþegahúsi. Alþjóðatollastofnunin hefur ætíð ákvarðað ökutæki sem eru ætluð til flutninga á fólki og vörum, þar sem vörupallur er sambyggður farþegahúsi, í vörulið 8703. Það er álit tollstjóra að hér sé fyrst og fremst um fólksbifreið að ræða og því beri að tollflokka bifreiðina í tnr. 8703.2499, sem notaða bensínknúna fólksbifreið á grundvelli 1. og 6. almennu túlkunarreglu tollskrár. Endurákvörðun tollstjóra er byggð á 1. mgr. og 3. tl. 5. mgr. 99. gr. laga nr. 55/1987, með síðari breytingum. Í 1. mgr. 99. gr. tollalaganna kemur fram að tollstjóri skuli í samræmi við ákvæði greinarinnar endurákvæða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós kemur að þau voru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Í 3. tölulið. 5. mgr. 99. gr. tollalaga er tollstjóra heimilt að endurákvæða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi.

Áður greidd aðflutningsgjöld nema kr. 884.004.

Vangreidd/ofgreidd aðflutningsgjöld eru eftirfarandi:

BA	úrvinnslugjald	ofgreitt	kr.	523
BS	úrvinnslugjald	ofgreitt	kr.	1.081
MF	vörugjald	vangreitt	kr.	690.775
Ö2	virðisaukaskattur	vangreitt	kr.	168.850
Vangreidd aðflutningsgjöld		Samtals	kr.	858.021
Dráttarvextir			kr.	208.429
		Samtals vangreitt	kr.	1.066.450

Í kæru lögmanns kæranda er gerð krafa um að endurákvörðun tollstjóra verði felld úr gildi og að fyrri ákvörðun aðflutningsgjalda skuli standa óbreytt. Jafnframt er krafist málskostnaðar að mati nefndarinnar úr hendi gagnaðila.

Í málavaxtalýsingu lögmanns innflytjanda segir að umbjóðandi hans hafi flutt inn bifreiðina Chevrolet Avalanche, árg. 2003, í sendingu E-SKO-25-02-3-CA-SBU W810 og hafi hún verið tollafgreidd 31. mars 2003. Leitað hafi verið eftir upplýsingum hjá tollstjóra um aðflutningsgjöld áður en innflytjandi tók ákvörðun um kaup bifreiðarinnar og þær upplýsingar hafi verið jafnframt staðfestar af tollstjóra við skýrslugjafa, Jóna Transport hf. Bifreiðin hafi verið tollafgreidd í samræmi við þær upplýsingar og í samræmi við tollafgreiðslur sambærilegra bifreiða á þessum tíma.

Kröfur kæranda eru rökstuddar með því að bifreiðin hafi verið tollafgreidd í samræmi við þágildandi reglur eftir skoðun tollstjóra og samkvæmt leiðbeiningum og fyrirfarandi upplýsingum frá honum. Þær upplýsingar og leiðbeiningar voru ákvörðunarástæða innflytjanda fyrir kaupunum. Honum hafi verið í lófa lagið að kaupa svipaða bifreið sem ljóst sé að tollafgreidd hefði verið með sama hætti án síðari athugasemda. Það sé eftir tollafgreiðsluna sem tollstjóri hafi hins vegar tekið upp nýja túlkun um tollflokkan bifreiðarinnar, sbr. einnig úrskurð ríkistollanefndar uppkveðinn 13. júlí 2004.

Kærandi telur að hin kærða ákvörðun brjóti í bága við 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 og feli auk þess í sér ólögsmæta afturvirka álagningu opinberra gjalda. Ítrekað er að innflytjandi var í góðri trú um að upphafleg tollafgreiðsla væri rétt. Ljóst sé að hin kærða ákvörðun byggir á nýjum túlkunum en ekki á breyttum lagaákvæðum. Stjórnvöldum sé beinlínis óheimilt að breyta ákvörðunum um álagningu skatta eins og hér sé raunin. Bifreiðin var tollafgreidd í fullu samræmi við lög og túlkanir þegar afgreiðslan átti sér stað og fyrir tollstjóra lágu öll gögn og upplýsingar til réttar ákvörðunar. Enginn ágreiningur var uppi um tollflokkinna. Eftirá álit tollstjóra á tollflokkan veiti honum engan rétt til nýrrar álagningar.

Kærandi telur að hin kærða ákvörðun brjóti í bága við stjórnsýslulög og góða stjórnsýsluhætti. Er vísað til leiðbeiningarskyldu 7. gr. laga nr. 37/1993, málshraðareglu 9. gr., rannsóknarreglu 10. gr., jafnræðisreglu 11. gr. og meðalhófsreglu 12. gr. Breyttri túlkun verði alls ekki beitt afturvirk. Markmiði tollyfirvalda varð auðveldlega náð með öðrum og óþyngjandi hætti. Þá telur kærandi að það samrýmist engan veginn góðum stjórnsýsluháttum að endurávarða aðflutningsgjöld rétt um ári eftir tollafgreiðsluna og gera jafnframt kröfu um dráttarvexti þvert á ákvæði vaxtalaga. Kærandi telur að ákvörðun sýslumanns feli í sér brot á 1. mgr. 65. gr. og 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar. Telur kærandi að út frá þeim lagaákvæðum sem vísað hefur verið til, einkum ákvæða stjórnarskrár, beri að túlka allan vafa í málinu umbjóðanda sínum í hag. Hann verði ekki látinn bera halla eftir á af verulegum vafaatriðum, matsatriðum, við tollflokkan. Lagaramminn hafi ekkert breyst. Þá segir að stjórnsýslan í þessu sem öðrum tilvikum verði að vera gegnsæ og öllum fyrirfram ljós. Upphafleg tollafgreiðsla byggði á fyrirfarandi upplýsingum tollstjóra um tollflokkinna, upplýsingum veittum áður en kaup á bifreiðinni voru afráðin allt í samræmi við tollflokkan sambærilegra bifreiða. Þá sé fráleitt að endurávarða umrædd gjöld á grundvelli ólögfesta skýringarbóka.

Kæran var send tollstjóranum í Reykjavík til umsagnar, skv. 4. mgr. 101. gr. laga nr. 55/1987, með bréfi þann 28. október 2004. Í svari sem barst nefndinni þann 17. nóvember 2004 segir m.a. að málavextir séu á þann veg að umrædd bifreið hafi verið tollafgreidd með SMT-tollafgreiðslu þann 31. mars 2003. Við tollafgreiðslu hafi bifreiðin verið tollflokkuð í tollskrárnúmer 8704.2121 sem nýtt díselknúin ökutæki með vörupalli til vöruflutninga að heildarþyngd 5 tonn eða minna. Við endurskoðun var gerð sú athugasemd við afgreiðsluna að bifreiðin hafi verið ranglega tollflokkuð við tollafgreiðslu og rétt tollflokkan bifreiðarinnar sé tollskrárnúmer 8703.2499. Í athugasemd embættisins kom fram að samkvæmt "*Certificate of Registration of a Vehicle*" frá *Province of Nova Scotia*, Kanada, væri skráður eigandi þar Joseph Edward Jones, Sacville NS og bifreiðin væri ekin 10.564 km. Við opinbera skráningu hér á landi, þann 2. apríl 2003, var innflutningsástand bifreiðarinnar sagt notað og kílómetrastaða 10.607 km. Samkvæmt upplýsingum í íslensku skráningarskránni er ökutækjaflokkur tilgreindur *fólksbifreið* til almennrar notkunar og farþega fjöldi fjórir auk ökumanns (jafnvel fimm samkvæmt bandarískum upplýsingum). Burðargeta er sögð 585 kg. og er því vöruflutningsgeta bifreiðarinnar lítil þegar bifreiðin er fullsetin fólki. Orkugjafi er sagður bensín og slagrymi vélar 5326. Þá kemur fram í athugasemdinni að þótt bifreiðin hafi lítinn "vörupall" sem er sambygður farþegahúsi og líklega "midgate" útbúnað, þá sé hún þó fyrst og fremst fólksbifreið sem geti flutt fjóra farþega auk ökumanns. Hæfni hennar til vöruflutninga eykur notagildi hennar en breytir ekki eðli hennar sem fólksbifreiðar. Því beri að tollflokka umrædda bifreið í tollskrárnúmer 8703.2499. Með tollstjóra, dags. 24. mars. s.l., var

innflytjanda tilkynnt um fram komna athugasemd og þess óskað að innflytjandi sendi inn leiðrétta aðflutningsskýrslu til embættisins.

Þá segir að með bréfi lögmanns innflytjanda, dags. 7. apríl s.l., hafi veriði óskað eftir nánari upplýsingum um þau tollskrárnúmer sem fram komu í athugasemdinni ásamt afriti af þeim fylgiskjöllum sem þar voru nefnd. Þá var jafnframt óskað eftir ljósriti af skýrslu um tollskoðun tollstjóra á umræddri bifreið, sem fram fór fyrir tollafgreiðslu og einnig var óskað eftir upplýsingum um á hverju athugasemdin um að bifreiðin hefði "líklega (haft) midgate" væri byggð. Með bréfi tollstjóra, dags. 15. júní s.l., voru þær upplýsingar sem lögmaður innflytjanda óskaði eftir veittar auk þess sem gögn voru send honum. Í nefndu bréfi kom fram að skýrsla um skoðun tollstjóra á bifreiðinni væri ekki til þar sem bifreiðin hafi verið tollafgreidd rafrænt og því ekki skoðuð fyrir tollafgreiðslu.

Þá segir í greinargerðinni að ágreiningur í máli þessu snúist um tollflokkan í vöruliði tollskrár. Innflytjandi haldi því fram að bifreiðin skuli tollflokkuð í vörulið 8704 – *ökutæki til vöruflutninga*, en tollstjóri heldur því fram að vöruliður 8703 – *bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga (þó ekki ökutæki í tnr. 8702)*, þar með taldir skutbílar og kappakstursbílar, eigi betur við sbr. 1. og 6. almenna túlkunarregla tollskrár. Þá segir að Ísland sé aðili að alþjóðlegum samningi um samræmda vörulýsingar- og vöruheitaskrá, samræmd tollskrá. Alþjóðatollastofnunin (World Customs Organization (WCO)) hefur umsjón með samningnum og framkvæmd hans og hefur í því skyni m.a. gefið út skýringarbækur um túlkun hans (Explanatory Notes). Samningurinn um samræmdu tollskrána var undirritaður fyrir Íslands hönd hinn 10. janúar 1985, sbr. auglýsing nr. 25/1987 í C-deild Stjórnartíðinda. Með lögum nr. 96/1987, um breytingu á tollalögum nr. 55/1987, voru tollflokkanarreglur samræmdu skrárinnar teknar í notkun hér á landi við tollafgreiðslu á vörum frá 1. janúar 1988, en tollskráin og túlkunarreglur hennar er birt sem viðauki I við lög. Við flokkun vöru í tollskrá ber að fara eftir túlkunarreglur hennar og þá fyrst og fremst þeirri fyrstu sem hljóðar svo: *"Fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum eru einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skal tollflokkan byggð á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka og kafla og brjóti það ekki í bága við orðalag vöruliða eða athugasemda skal fylgt eftirfarandi reglum;"*. Þegar kemur að flokkun vöru í undirliði, kemur til kasta 6. túlkunarreglunnar sem hljóðar svo: *"Í lagalegu tilliti skal flokkun vara í undirliði einstakra vöruliða byggð á orðalagi undirliðanna og sérhverri tilheyrandi athugasemda við undirliði og, að breyttu breytanda, framangreindum reglum, með því fororði að aðeins jafnsettir undirliðir verða bornir saman. Viðkomandi athugasemdir við flokka og kafla gilda einnig með tilliti til þessarar reglu, nema annað leiði af orðalagi."*

Tollstjóri telur að við mat á því hvor vöruliðurinn eigi við verði fyrst og fremst að líta til orðalags þeirra, annars vegar orðalags vöruliðar 8703 "Bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga (þó ekki ökutæki í nr. 8702), þar með taldir skutbílar og kappakstursbílar" og hins vegar orðalags vöruliðar 8704 "Ökutæki til vöruflutninga". Tollstjóri telur að orðalagið "aðallega gerð til mannflutninga" útiloki ekki ökutæki sem einnig séu gerð til vöruflutninga. Við mat á því hvort ökutæki sé aðallega gert til mann- eða vöruflutninga verði að líta til margra þátta og bera saman þá þætti sem einkenna vöruflutninga annars vegar á móti þeim þáttum sem einkenna mannflutninga hins vegar. Líta verði til burðargetu farms á móti farþegum, stærð flutningarýmis á móti farþegarými, hentugleika til að flytja farm, t.d. hvort það er opið eða aðskilið frá öikumanni og farþegum.

Þá segir að Alþjóðatollastofnunin hafi ákvarðað tollflokkan nokkurra ökutækja í vörulið 8703 og 8704. Þau ökutæki sem ákvörðuð hafa verið í vörulið 8704, og eru með palli og ætluð bæði til að flytja fólk og varning, eru öll með tvískipta yfirbyggingu, þ.e. vöruþallurinn er aðskilinn frá yfirbyggingu fyrir fólk. Önnur ökutæki, sem bæði flytja fólk og vörur, hafa verið ákvörðuð í vörulið 8703, sum hver jafnvel þó þau hafi verið með skilrími milli farangurs- og farþegarýmis.

Ökutæki það sem hér um ræðir sé að eigin þyngd 2.590 kg og burðargeta þess er 585 kg. Heildarþyngd ökutækisins sé því 3.175 kg. Bifreiðin hafi lítinn vöruþall sem sé sambygður farþegahúsi og því virðist vera um að ræða eina óskipta yfirbyggingu á grind en ekki aðskildan pall. Samkvæmt upplýsingum sem tollstjóri hefur aflað hefur Chevrolet Avalanche 2003 "midgate" útbúnað, og eru gögn því til staðfestingar lögð fyrir ríkistollanefnd. Í því felst að farmrymið er aðskilið frá farþegarými með losanlegu millipili, svokölluðu "midgate", þannig að þar fyrir aftan myndast opinn pallur. Þil þetta er auðvelt að fjarlægja, fella það niður ásamt aftursætunum og þá myndast samfellt opið rými frá framsætum aftur að afturhlera. Með hliðsjón af öllu framangreindu sem og úrskurði ríkistollanefndar nr. 2/2004, telur tollstjóri að ekki sé unnt að sjá að umrætt ökutæki sé til vöruflutninga. Það sé fyrst og fremst ætlað til

mannflutninga en vegna hönnunar sem líkist að miklu leyti hönnun venjulegra skutbíla geti það einnig flutt takmarkað magn af farmi.

Tollstjóri hafnar þeirri staðhæfingu lögmans innflytjanda, að bifreiðin hafi verið tollafgreidd í samræmi við þágildandi reglur, eftir skoðun tollstjóra og samkvæmt leiðbeiningum og upplýsingum frá honum. Ekkert liggur fyrir í málinu því til staðfestingar. Ljóst sé að bifreið sú sem hér um ræðir hafi verið afgreidd með SMT-tollafgreiðslu (pappírslausri afgreiðslu) þrátt fyrir að um notað ökutæki væri að ræða sem réttilega hefði átt að tollafgreiða í almennri afgreiðslu, á pappír. Telur tollstjóri að flutningsmiðlara, Jónum Transport hf., hefði mátt vera ljóst, sem fagaðila á þessu sviði, að tollafgreiða bæri umrætt ökutæki í almennri afgreiðslu þar sem um notað ökutæki væri að ræða. Í tollafgreiðslu með rafrænum hætti felst að endurskoðun tollafgreiðslu fer fram eftir á, sbr. 16. gr. reglugerðar nr. 858/2000 um SMT-tollafgreiðslu. Þar sem um SMT-tollafgreiðslu var að ræða þá hafi tollstjórinn í Reykjavík engin tök á að láta fara fram skoðun á bifreiðinni, við tollafgreiðslu hennar. Einnig þegar um SMT-tollafgreiðslu er að ræða þá eru engin gögn eða upplýsingar lögð fram hjá embættinu við tollafgreiðslu. Því hafnar tollstjóraembættið því alfaríð að bifreiðin hafi verið tollafgreidd eftir skoðun tollstjóra og einnig því að fyrir hafi legið öll gögn og upplýsingar hjá embættinu til réttar ákvörðunar aðflutningsgjalda. Engin gögn lágu fyrir hjá embættinu og engin skoðun fór fram á umræddri bifreið.

Tollstjóri telur óljóst hvort innflytjanda hafi verið veittar einhverjar upplýsingar um tollflokkan umræddrar bifreiðar. Hafi innflytjanda verið veittar upplýsingar um tollflokkan bifreiðarinnar í gegnum síma eru þær aðeins leiðbeinandi fyrir innflytjanda. Tollflokkan símleiðis er algjörlega byggð á þeim upplýsingum sem innflytjandi veitir enda hefur tollstarfsmaður ekki umrædda vöru undir höndum. Tollstarfsmenn reyni ávallt að veita innflytjendum réttar upplýsingar miðað við gefnar forsendur fyrirspyrjanda. Innflytjendum er þó einnig ávallt unnt að óska eftir bindandi álitum tollflokkan sbr. 142. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum.

Þá segir í greinargerð tollstjóra að í kærinni komi fram þau rök að umrædda vara hafi verið tollafgreidd í samræmi við þágildandi reglur og að eftir tollafgreiðsluna hafi tollstjóri hins vegar tekið upp nýja túlkun á tollflokkan bifreiðarinnar, sbr. einnig úrskurð ríkistollanefndar frá 13. júní s.l. Telur lögmaður innflytjanda hina kærðu ákvörðun byggða á nýrri túlkun en ekki á breyttum lagaákvæðum. Tollstjóri fellst ekki á framagreint. Sú túlkun að tollflokka beri bifreiðar, eins og þá sem hér um ræðir, í vörulið 8703 hefur viðgengist hjá embættinu í fjölda ára og er því ekki um að ræða breytta túlkun á þeim lögum og reglum sem hér á landi gilda eða þeim skýringarritum sem Alþjóðatollasamvinnuráðið hefur gefið út. Vísast í þessu samhengi m.a. til úrskurða ríkistollanefndar nr. 9/1992 og 2/1993 en í þeim málum var deilt um hvort tollflokka bæri bifreiðar í vörulið 8704 eða 8703. Þau mál sem upp hafa komið hjá tollstjóranum í Reykjavík þar sem Chevrolet Avalanche eða svipaðar bifreiðar hafa ranglega verið tollflokkaðar í vörulið 8704 hafa sætt og sæta endurskoðun hjá embættinu, en þess ber að geta að í flestum tilfellum þar sem sams konar eða sambærilegar bifreiðar hafa verið tollflokkaðar í vörulið 8704 er um að ræða SMT-tollafgreiðslu, þ.e. vöruskoðun hefur að öllum líkindum ekki verið við komið. Við almenna tollafgreiðslu á pappír hafa sams konar eða sambærilegar bifreiðar verið tollflokkaðar í vörulið 8703. Tollstjóri fellst því ekki á að um breytta túlkun sé að ræða frá því að tollafgreiðsla bifreiðarinnar átti sér stað.

Um þá fullyrðingu lögmans innflytjanda að hin kærðu ákvörðun brjóta í bága við 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1994 og feli auk þess í sér ólögmeta afturvirka álagningu opinberra gjalda telur tollstjóri ljóst að endurákvörðun aðflutningsgjalda sendingar E-SKO-25-02-3-CA-SBU-W810 sé byggð á 1. mgr. og 3. tl. 5. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum. Í 1. mgr. 99. gr. tollalaga komi fram að tollstjóri skuli í samræmi við ákvæði greinarinnar endurákvæða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós komi að þau voru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Í 3. tl. 5. mgr. 99. gr. tollalaga er tollstjóra heimilt að endurákvæða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi, þegar um SMT-tollafgreiðslu er að ræða. Eins og áður hefur verið rakið var framangreind sending tollafgreidd með SMT-tollafgreiðslu. Skýr lagaheimild er því fyrir umræddri endurákvörðun og heimilt er að endurákvæða aðflutningsgjöld allt að sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi. Tollstjórinn í Reykjavík fellst því ekki á að um ólögmeta afturvirka álagningu opinberra gjalda sé að ræða. Tollstjóri telur að ekki sé brotið gegn 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar enda sé skýrt kveðið á um það í lögum hvaða gjöld hvíla á tollskrárnúmerum þeim sem mál þetta varðar. Þeirri vöru sem hér um ræðir sé skipað í tollflokkan eftir túlkunarreglum tollskrár, en tollskránni og túlkunarreglum hennar hefur verið veitt lagagildi og eru birt sem viðauki I við tollalögin nr. 55/1987. Það er ekki hlutverk tollstjóraembætta lands þessa að leggja á skatta og gjöld, sbr. 40. gr. stjórnarskrárinnar,

heldur er slíkt vald í höndum Alþingis. Hlutverk tollstjóraembætta lands þessa er að framfylgja því að rétt gjöld séu greidd af þeim vörum sem fluttar eru til landsins, þ.e. tollstjóraembættin reyna eftir fremsta megni að gæta þess að vörurnar séu rétt tollflokkaðar. Í því hlutverki tollstjóraembætta felst ekki ákvörðun um hvort leggja skuli á skatt, breyta honum eða afnema hann, sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, heldur aðeins ákvörðun um tollflokkun vörunnar. Tollstjóri hafnar því alfarið að brotið hafi verið gegn 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Tollstjóri telur í máli þessu ekki hafa verið brotið gegn stjórnsýslulögum nr. 37/1993. Hvað varðar leiðbeiningarskyldu þá vísar embættið til þess sem að framan hefur verið rakið. Þá telur embættið að ekki hafi verið brotið gegn málshraðareglu 9. gr. stjórnsýslulaga, en skýrt sé kveðið á um það í 5. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, að heimilt sé að endurákvæða aðflutningsgjöld *allt að sex ár aftur í tímann*, talið frá tollafgreiðsludegi þegar um SMT-tollafgreiðslu er að ræða, en sending sú sem mál þetta varðar var afgreidd með SMT-tollafgreiðslu. Hvað varðar kröfu embættisins um dráttarvexti bendir tollstjóri á að í 7. mgr. 99. gr. tollalaga komi fram að um greiðslu dráttarvaxta af vangreiddum aðflutningsgjöldum gildi ákvæði vaxtalaga nr. 25/1987, sbr. nú vaxtalög nr. 38/2000. Telur tollstjóri mál þetta hafa verið nægjanlega upplýst áður en ákvörðun var tekin í því og að meðalhófsreglu og jafnræðisreglu stjórnsýslulaga, sem fram koma í 11. og 12. gr. laganna, hafi verið fullnægt, enda hafi mál þar sem svipaðar bifreiðar og Chevrolet Avalanche sem hér um ræðir voru tollflokkaðar í vörulið 8704 verið endurupptekin og sætt endurskoðun hjá embættinu. Þá hafnar tollstjóri því að brotið hafi verið gegn 1. mgr. 65. gr. stjórnarskrárinnar, þar sem ljóst sé að sams konar og sambærilegar bifreiðar hafa m.a. við almenna tollafgreiðslu á pappír verið tollflokkaðir í vörulið 8703. Tollstjórinn í Reykjavík hafnar því einnig að brotið hafi verið gegn 1. mgr. 72. gr. stjórnarskrárinnar enda ekki ljóst hvernig það ákvæði eigi við í máli þessu.

Að lokum hafnar tollstjóri alfarið kröfu lögmanns innflytjanda um málskostnað enda séu engar lagaheimildir til varðandi slíkar ákvarðanir til handa ríkistollanefnd.

Með hliðsjón af öllu framansögðu krefst tollstjórinn í Reykjavík þess að hinn kærði úrskurður tollstjóra um tollflokkan bifreiðarinnar OR-723, sem er af gerðinni Chevrolet Avalanche, árgerð 2003 í tollskrárnúmer 8703.2499, dags. 1. september 2004, verði staðfestur.

Greinargerð tollstjóra var send kæranda til umsagnar með bréfi, dags. 17. nóvember s.l., og var kæranda veittur frestur til að skila inn athugasemdum við greinargerðina til 6. desember 2004. Kærandi óskaði eftir lengri fresti og var orðið við beiðni hans. Í greinargerð kæranda sem barst ríkistollanefnd þann 21. desember 2004 er m.a. ítrekuð sú skoðun kæranda að hann telji hina kærðu tollafgreiðslu brjóta í bága við þau ákvæði stjórnarskrár sem tilgreind eru í kæru. Jafnframt að nefnd ákvæði eigi að leiða til þess að allan minnsta vafa í málinu beri að túlka innflytjanda í hag. Lagaákvæði, þ.e. í þessu tilviki alls endis óskýr og mismunandi framkvæmdar túlkunarreglur, sem takmarka mannréttindi verða að vera ótvíræð. Sé svo ekki, ber að túlka þau einstaklingi í hag, því mannréttindaákvæði séu sett til varnar einstaklingum en ekki stjórnvöldum, sbr. einnig Hrd. 1988:1535.

Í greinargerð tollstjórans í Reykjavík sé ranglega byggt á því að allur vafi verði túlkaður honum í hag og órókstuddar fullyrðingar hans lagðar til grundvallar. Þá eru ítrekaðar tilvísanir í kæru til ákvæða stjórnsýslulaga sem leiða til sömu niðurstöðu.

Kærandi telur að hin kærða ákvörðun byggji á hárfinni nýrri eftir á túlkun sem samræmist ekki fyrri framkvæmd. Fyrir liggi að fjöldi sambærilegra bifreiða voru tollafgreiddar með sama hætti og bifreið sú sem hér er til umfjöllunar. Jafnframt liggi fyrir að leitað var upplýsinga hjá tollstjóranum í Reykjavík, tollinum í Hafnarfirði og Selfossi áður en ákvörðun um kaup á bifreiðinni var tekin og áður en hún var tollafgreidd. Jafnframt lágu fyrir allar upplýsingar og gögn um bifreiðina í sömu viku og hún var tollafgreidd, ekki einvörðungu þær upplýsingar sem leiða af SMT-tollafgreiðslu. Var SMT-tollafgreiðslan endurskoðuð á grundvelli þessara gagna en tilefni var ekki talið til breytinga. Tollafgreiðslan og endurskoðun hennar á grundvelli innsendra upplýsinga og skjala fóru í einu og öllu fram í samræmi við gildandi reglur, verklag tollstjóra og leiðbeiningar hans. Er á því byggt að óheimilt hafi verið að endurákvæða aðflutningsgjöld af bifreiðinni, hvað þá einu og hálfu ári eftir tollafgreiðslu hennar og samtíma endurskoðun á grundvelli allra tilskilinna gagna sem voru fullnægjandi. Verður ekki byggt á 99. gr. tollalaga í því sambandi, sbr. 16. gr. rgl. nr. 858/2000. Í þessu samhengi er sérstaklega áréttað að ákvæði tollalaga verði að víkja fyrir yngri ákvæðum stjórnsýslulaga að því leyti sem þau skarast. Er tollstjóri bundinn af leiðbeiningarreglu 7. gr., málshraðareglu 9. gr., rannsóknarreglu 10. gr., jafnræðisreglu 11. gr. og ekki síst meðalhófsreglu 12. gr. laga 37/1993. Kærandi telur að tollstjóri hafi brotið allar þessar greinar og staðið bæði efnislega og

formlega rangt að málum. Komið sé í bakið á innflytjanda þótt hann hafi staðið réttilega að öllum málum og farið að leiðbeiningum tollstjóra og fyrri framkvæmd. Kærandi gerir athugasemd við það að bæði tollstjórinn í Hafnarfirði og Reykjavík komi að endurákvörðuninni. Telur hann að aðkoma þessara tveggja stjórnvalda sitt í hvoru lagi hafi leitt til þess að innflytjanda hafi ekki verið gefinn kostur á að tjá sig réttilega áður en aðflutningsgjöldin voru endurákvörðuð. Jafnframt sé ekki ljóst hvort stjórnvaldið sé aðili að málinu á kærustigi.

Þá segir að greinargerð tollstjóra gefi tilefni til fjölmargra annarra athugasemda. Fram komi að tollstjóri hafi aldrei skoðað bifreiðina en gangi út frá því að hún hafi "líklega midgate útbúnað" og túlkar vafann sér í hag. Jafnframt haldi tollstjóri því ranglega fram að auðvelt sé að fjarlægja millipil, "midgate", fella það niður ásamt aftursætum og þá myndast samfellt opið rými frá framsætum aftan að afturhlara. Endurákvörðun verði ekki byggð á þessari örökstuddu tilgátu. Bifreiðin var keypt til þeirra nota sem hún var tollflokkuð og hefur hvorki verið breytt né verður breytt. Það er einnig kunnara en frá þurfi að segja að öllum bifreiðum má breyta og það svo mikið að þær þjóni allt öðrum tilgangi eftir breytingarnar. Það getur aldrei orðið ákvörðunarástæða fyrir endurákvörðun aðflutningsgjalda, hvað þá 18 mánuðum eftir tollafgreiðslu. Í greinargerð tollstjóra sé fullyrt að skoðun hafi ekki farið fram á bifreiðinni fyrir tollskoðun og hún hafi verið SMT-tollafgreidd. Ítrekað skal að fyrir tollstjóra lágu fullnægjandi gögn í sömu viku og bifreiðin var tollskoðuð og við samtíma endurskoðun. Kjósi tollstjóri að byggja málalíbúnað sinn á því að skoðun hafi ekki farið fram blasir við að endurákvörðun hlýtur að þurfa að byggja á skoðun en ekki tilgátum um það hvað líklegt sé eða unnt að gera til að breyta bifreiðinni til annarra nota og inn í nýjan tollflokk. Meginsjónarmið tollstjóra fyrir niðurstöðu sinni eru auk þess eftirfarandi, sbr. greinargerð hans:

"Við mat á því hvort ökutæki sé aðallega gert til mann- eða vöruflutninga verður að líta til margra þátta og bera saman þá þætti sem einkenna vöruflutninga annars vegar á móti þeim þáttum sem einkenna mannflutninga hins vegar."

Síðar í II. kafla greinargerðarinnar segir svo:

"Bifreiðin hefur lítinn vörupall sem er sambyggður farþegahúsi og því virðist vera (feitletrun mín) um að ræða eina óskipta yfirbyggingu á grind en ekki aðskildan (sic) pall."

Og síðar:

"...telur tollstjórinn í Reykjavík að ekki sé unnt að sjá að umrætt ökutæki sé til vöruflutninga."

Kærandi telur tollstjóra byggja á getgátum um minni háttar atriði en líti ekki til margra þátta. Hann telur tollstjóra ekki fullnægja leiðbeiningar-, rannsóknar- og skoðunarskyldu sinni og lætur örökstudd atriði, getgátur um það hvað virðist vera, um hvað ekki sé unnt að sjá, um hvað sé líklegt og um hugsanlegar og auðveldar breytingar, ráða þeirri íþyngjandi ákvörðun sinni að hækka aðflutningsgjöld á bifreiðinni um kr. 858.021,-. Kærandi telur að rökfærslan sé ekki boðleg sér í lagi þegar nánast sambærilegar bifreiðar séu tollflokkaðar með sama hætti og til sömu notkunar og bifreið sú sem hér er til umfjöllunar. Tollflokkin var sem fyrr segir endurskoðuð athugasemdalaust um mánaðamótin mars apríl 2003.

Þá segir að viðurkennt sé í bréfi tollstjóra að fjórar bifreiðar hafi verið afgreiddar með sama hætti og bifreið sú sem hér er til umfjöllunar. Þær voru mun fleiri sé litið til lengra tímabils og landsins alls. Staðreyndin sé sú að fyrir tollskoðun á bifreiðinni voru bifreiðar sömu tegundar og fyllilega sambærilegar bifreiðar tollafgreiddar með sama hætti. Breyting varð á túlkun, sbr. III. kafla greinargerðar tollstjóra, sem var eingöngu látin taka til þessarar bifreiðategundar. Hin breytta túlkun byggir á afar óljósum texta og hreinum smáatriðum, nánast hártogun, og mismunar innflytjendum bifreiða sem eru ætlaðar til sömu nota og eru sambærilegar. Ljóst er að þessar óljósu og ógegnsæju túlkunarreglur byggja á auglýsingu og verða þær að víkja fyrir lagaákvæðum að því leyti sem þær fara í bága við þau og það með jafn íþyngjandi hætti og hér er raunin. Tollstjóri verður óhjákvæmilega að bera halla af þeim verulega vafa sem uppi er í málinu. Að gefnu tilefni skal tekið fram að starfsmenn Jóna Transport hf. staðfesta að ítrekað hafi verið leitað upplýsinga hjá tollstjóranum áður en kaup á bifreiðinni voru afráðin og fyrir tollafgreiðslu. Þeir staðfesta einnig að öll tilskilin og fullnægjandi gögn hafi verið send tollstjóra og samtíma endurskoðun hafi farið fram án athugasemda o.fl. Tollstjóri vissi eða mátti vita við tollafgreiðslu, bæði af rafrænum upplýsingum og skjölum sem hann móttók í sömu mund, hver var tegund umræddrar bifreiðar og útbúnaður. Nákvæmlega sömu upplýsingar lágu þá fyrir og tollstjóri ber nú fyrir sig við endurákvörðun. Og fyrirfarandi leiðbeiningar tollstjóra byggðu á sömu upplýsingum. Má ljóst vera að tollstjóri veitti upplýsingar í samræmi við fyrri framkvæmd mála en tók síðar upp nýja túlkun. Er því mótmælt sem röngu og ósönnuðu að sú tollflokkin sem tollstjóri byggir nú á hafi viðgengist í mörg ár. Dæmin sýna annað. Í það minnsta hefur tollflokkin verið á reiki og samkvæmni engin. Því er sérstaklega mótmælt að

úrskurðir ríkistollanefndar í málum nr. 9/1992 og 2/1993 hafi fordæmisgildi í máli þessu, enda liggur í augum uppi að þeir varða allt aðrar árgerðir, tegundir og útbúnað. Kærandi hefur ekki verið gefinn kostur á að tjá sig um þessa úrskurði.

Þá er það ítrekað að með hinni kærðu endurákvörðun hefur tollstjóri brotið gegn 40. gr. og 77. gr. stjórnarskrárinnar. Lagaheimild skortir fyrir endurákvörðuninni og hún verður ekki byggð á afar rúmum skýringum á túlkunarreglum auglýsinga. Skýringarnar eru auk þess ómálefnalegar og draga dóm af geðþótta. Stjórnvöld hafa ekki vald til að breyta ákvörðun um opinber gjöld, nema óyggjandi lagaheimild sé til staðar. Tollstjóri viðurkennir beinlínis í greinargerð sinni að túlkunin sé vandasöm og álitaefnin mörg. Honum ber að gæta meðalhófs. Sú var ekki raunin. Tollstjóri velur þá leið sem var og er mest íþyngjandi þvert á fyrirmæli 12. gr. stjórnsýslulaga. Hann gat auðveldlega valið aðra leið. Mótmæli tollstjóra við lagatilvísunum í kæru eru órókstudd. Tollstjóra er ekki ljóst hvernig 72. gr. stjórnarskrárinnar eigi við í málinu. Það liggur þó í augum uppi að opinber gjöld fela í sér skerðingu á eignaréttindum. Til að slík skerðing teljist lögmæt þarf skýra lagastoð, skerðingin þarf að vera málefnaleg, eðlirökrétt, almenn og gæta þarf jafnræðis. Kærandi telur að á það skorti í máli þessu. Gild rök séu fyrir því að fella niður hina kærðu ákvörðun. Reyndar ætti einber vafi í málinu að leiða til þeirrar niðurstöðu.

Að lokum er það ítrekað að krafa tollstjóra um dráttarvexti stenst ekki vaxtalög. Meint krafa geti í fyrsta lagi hafa stofnast 1. september 2004 og miðað við það verður dráttarvöxtum ekki beitt fyrr en frá 1. október 2004. Afstaða tollstjóra um vexti sem og önnur málsmeðferð hans ber vott um óbilgirni og verulegan skort á meðalhófi. Ítrekaðar eru framsettar kröfur.

Ríkistollanefnd hefur kynnt sér þau gögn sem málsaðilar hafa lagt fram. Deilt er um tollflokkan á bifreið af gerðinni Chevrolet Avalanche, árgerð 2003. Bifreiðin var flutt til landsins í sendingu nr. E-SKO-25-02-3-CA-SBU-W810. Tollstjóri úrskurðar að flokka skuli bifreiðina í tnr. 8703.2499, þ.e. notað ökutæki aðallega gert til mannflutninga, með bensínhreyfli með meira en 3000 rúmsentimetra sprengirými. Kærandi gerir kröfu um að bifreiðin verði tollflokkuð í tnr. 8704.3129, þ.e. sem notað ökutæki til vöruflutninga með bensínhreyfli, vörupalli og minna en 5 tonn að heildarþyngd. Þá gerir kærandi kröfu um málskostnað.

Ágreiningur aðila snýst því um tollflokkan í vöruliði tollskrár. Því er haldið fram í kæru að bifreiðin skuli flokkast í vörulið 8704 – ökutæki til vöruflutninga, en tollstjóri heldur því fram að vöruliður 8703 eigi betur við – “Bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga (þó ekki ökutæki í nr. 8702), þar með taldir skutbílur og kappakstursbílur.”

Kærandi telur að tollstjóri hafi brotið gegn stjórnsýslulögum sbr. einkum 7., 9., 10., 11. og 12. gr. laga nr. 37/1993. Þannig verður að skilja málflytningu kæranda svo að tollstjóri hafi í sumum tilvikum meðvitað tollafgreitt sambærilegar bifreiðar með öðrum hætti en þessa tilteknu bifreið. Þessu mótmælir tollstjóri. Hann viðurkennir hins vegar að nokkur dæmi séu um ranga tollafgreiðslu á bifreiðum en þau tilvik séu til endurskoðunar og endurákvörðunar hjá embættinu.

Að mati ríkistollanefndar verður ekki fullyrt af gögnum málsins né neinum fyrirliggjandi upplýsingum að tollstjóri hafi við úrlausn þessa máls brotið gegn tilvitnuðum ákvæðum stjórnsýslulaga. Það er því ekki hægt að taka undir með kæranda að stjórnsýslulög hafi verið brotin við úrlausn málsins hjá tollstjóra. Þá heldur kærandi því jafnframt fram að tollstjóri hafi brotið gegn ákvæðum stjórnarskrár, sbr. einkum 40. gr., 1. mgr. 65. gr., 1. mgr. 72. gr. og 77. gr. l. nr. 33/1944 með áorðnum breytingum. Það er mat ríkistollanefndar að með úrskurði tollstjóra hafi tilvitnuð stjórnarskrárákvæði ekki verið brotin. Mál þetta snýst eingöngu um tollflokkan á tiltekinni vöru. Eðli máls samkvæmt geta álögð gjöld verið mismunandi eftir því undir hvaða tollskrárnúmer vörunni er skipað. Tollskráin sem slík er að sjálfsögðu bundin í lög. Hvað varðar möguleika tollstjóra til að endurskoða tollafgreiðslu mála er heimildin mjög rúm ef vara hefur verið tollafgreidd með svokallaðri SMT tollafgreiðslu. Þessi tollafgreiðsla felur í sér að innflytjandi getur nýtt sér það hagræði að vissum skilyrðum uppfylltum að vara sé tollafgreidd rafrænt, þ.e. án þess að nokkur gögn séu lögð fram. Til að nýta sér þetta hagræði þarf innflytjandinn á sama hátt að vera alveg viss um tollflokkan vörunnar. Ef minnsti vafi er um tollflokkan í huga innflytjanda en hann vill samt nýta sér SMT tollafgreiðslu getur hann tryggt sig fyrir því að fá tollflokkan ekki endurupptekna með því að óska fyrirfram eftir svokölluðu Bindandi álit tollstjóra um tollflokkan vöru, sbr. 142. gr. tollalaga. Þetta þýðir að tollstjóri gefur fyrirfram skriflegt álit um tollflokkan vöru, sem byggð er á öllum þeim gögnum sem tollstjóri telur nauðsynleg. Þegar bindandi álit tollstjóra hefur verið sett fram getur hann ekki breytt því afturvirkta heldur getur hugsanleg endurskoðun tollstjóra einungis tekið til

sambærilegrar vöru sem ekki hefur verið flutt inn fyrir breytinguna. Kærandi óskaði ekki eftir bindandi álit tollstjóra um tollflokun þessarar vöru.

Kærandi telur að tollstjóri hafi ekki heimild til endurákvörðunar gjalda þar sem hann hafi þegar við tollafgreiðslu bifreiðarinnar haft möguleika á að endurskoða og gera athugasemdir við tollflokun ef hann teldi hana ranga. Í 3. tl. 5. mgr. 99 gr. tollalaga er kveðið á um að tollstjóra sé heimilt að endurákvæða gjöld allt að 6 ár aftur í tímann ef varan er afgreidd í SMT tollafgreiðslu. Heimild tollstjóra til endurákvörðunar ef vara er tollafgreidd í SMT tollafgreiðslu er ótvíræð, sbr. dóm Hæstaréttar nr. 386/2003. Tollstjóri hafði engin tók á að skoða þessa afgreiðslu þegar hún fór fram þar sem hún var afgreidd í SMT tollafgreiðslu.

Bifreið sú sem hér er deilt um tollflokun á er af gerðinni Chevrolet Avalanche. Bifreiðin er af árgerð 2003 og var flutt inn notuð. Bifreiðin hefur yfirbyggingu sem er í einu lagi en skiptist annars vegar í yfirbyggt farþegarými og hins vegar í opið farmrými. Bifreiðin sem er fjórhjóladrifin getur borið 4 farþega þar af einn hjá ökumanni. Bifreiðin er samkvæmt gögnum málsins útbúin með skilrúmi milli farþegarýmis og farmrýmis (midgate) sem hægt er að fjarlægja þannig að farmrými nær með því móti að sætisröð ökumanns og farþega með því að fella saman og niður aftari farþegasæti. Þannig fæst allt að 8 feta langur flutningspallur.

Í fremri og aftari farþegahluta bifreiðarinnar er allur venjulegur öryggisbúnaður, öryggisbelti, ljós, teppi á gólfum o.s.frv. sem venjulega fylgir farþegarými í bifreiðum. Bifreiðin er 2.590 kg að eigin þyngd, og hefur burðargetu allt að 585 kg. Ef miðað er við meðalþyngd farþega allt að 70 kg, en ökumanns 75 kg. Þá er ljóst að fullmönnuð bifreið með farþegum getur borið 230 kg. á palli en samanlögð þyngd farþega og ökumanns er þá 355 kg.

Í úrskurði 2/2004 fjallar ríkistollanefnd um bifreið af gerðinni Cadillac Escalade EXT. Bifreið sú sem hér er til umfjöllunar er framleidd af sama aðila "General Motors" og er að flestu leyti sambærileg og í raun byggð á sams konar grind, yfirbygging og allt innra fyrirkomulag er mjög svipað.

Í nefndum úrskurði kemur fram sú skoðun nefndarmanna að að því er varðar tollflokun á þeirri bifreið sem þá var til umfjöllunar geti það verið háð töluverðu mati hvort flokka eigi viðkomandi bifreið í vörulið 8703 eða 8704. Þetta á líka við um bifreið þá sem hér er til umfjöllunar. Því er ekki á móti mælt að í útliti svipar þessari bifreið til svonefndra Double Cab bifreiða en þær hafa verið flokkaðar í vörulið 8704 sem bifreiðar til vöruflutninga. Til að ákvarða flokkun þarf að hafa marga þætti í huga. Fyrst ber að sjálfsögðu að líta til lagatextans sjálfs. Þá ber einnig að líta til skýringarrits Alþjóðatollasamvinnuráðsins og úrskurða þess. Að auki geta almennar staðreyndir eins og t.d. burðargeta ökutækis gefið vissar vísbendingar ef þær eru skoðaðar samhliða öðrum þáttum.

Í skýringarriti Alþjóðatollasamvinnuráðsins við vörulið 8703 er að finna vísbendingar um einkenni ökutækja sem eiga við ökutæki í vörulið 8703:

- Til staðar séu varanleg sæti með öryggisbúnaði (öryggisbeltum, eða festingum fyrir þau) fyrir hvern farþega eða varanlegar festingar og búnaður (fittings) til að setja farþegasæti og öryggisbúnað í ökutækið fyrir aftan ökumann og framsætisfarþega. Slík sæti mega vera föst, fellanleg (fold-away), hægt að fjarlægja frá festingum eða samfellanleg.
- Til staðar sé afturgluggi á hliðum.
- Til staðar sé renni-, sveiflu-, eða lyftihurð eða hurðar með gluggum á hliðum eða að aftan.
- EKKI sé til staðar varanlegt þil/skilrúm eða hindrun milli svæðis fyrir ökumann og framsætisfarþega og aftara svæðis sem má nota fyrir flutning á fólki og vörum.
- Til staðar sé ýmis búnaður til þæginda fyrir farþega og innrétting er þannig frágengin um allt svæðið sem ætlað er farþegum (teppi, loftræsting, innljós, öskubakkar).

Enn fremur er í skýringarriti Alþjóðatollasamvinnuráðsins við vörulið 8704 að finna vísbendingar um einkenni ökutækja sem eiga við ökutæki í vörulið 8704:

- Til staðar séu varanlegur/varanlegir bekkur/bekkir (e: bench type seats) án öryggisbúnaðar (öryggisbelta, eða festinga fyrir þau) eða búnaður fyrir farþega í aftara svæði fyrir aftan ökumann og framsætisfarþega. Slík sæti eru venjulega fellanleg (fold-away) eða samfellanleg til að leyfa fulla nýtingu á aftara gólfi (Van type vehicles) eða á aðskildum palli (Pick-up vehicles) fyrir flutning á vörum.
- Til staðar sé aðskilið rými fyrir ökumann og farþega og aðskilinn opinn pallur með hliðum og pallhlara (pick-up).

- c. Ekki sé til staðar afturgluggi meðfram hliðum. Til staðar sé renni-, sveiflu-, eða lyftihurð eða hurðar án glugga á hliðum eða að aftan (Van type). Fyrir fermingu og affermingu á vörum (Van type vehicles)
- d. Til staðar sé varanlegt þil/skilrúm eða hindrun milli svæðis fyrir ökumann og framsætisfarþega og aftara svæðis.
- e. Ekki sé til staðar ýmis búnaður til þæginda í flutningshluta sem er sameiginlegur (e. associated with) farþegasvæði ökutækisins (teppi, loftræsting, innljós, öskubakkar).

Þegar meta skal hvort bifreiðin sé aðallega gerð til mannflutninga eða hvort bifreið sé til vöruflutninga er nauðsynlegt að hafa til hliðsjónar vísbendingar í skýringarritinu ásamt úrskurðum Alþjóðatollasamvinnuráðsins. Ef bifreiðin er borin saman við vísbendingar Alþjóðatollasamvinnuráðsins kemur í ljós að hún fellur síður að vísbendingum við vörulið 8704 en við vörulið 8703. Bifreiðin hefur ekki aðskildar yfirbyggingar, bifreiðin er búin að innan venjulegum búnaði sem einkennir bifreiðar sem aðallega eru gerðar til fólksflutninga.

Í texta skýringarhandbókarinnar eru vísbendingar við flokkun vöru í vörulið 8704. Í lið b segir: *“Precense of a seperate cabin for the driver and passengers and a seperate open platform with side panels and a drop-down tailgate (Pick-up vehicles)”*

Það er skilningur nefndarinnar að með orðalagi textans verði það ráðið að um sé að ræða aðskilið rými eða hús (e: seperate cabin) fyrir ökumann og farþega og aðskilinn pallur (e: seperate open platform) með hliðum og afturhlera. Innan sviga stendur til skýringar *“Pick-up vehicles”*, sem hafa þetta byggingarlag, þ.e. aðskildar einingar fyrir farþega/ökumann og aðskildan pall fyrir vöruflutning. Tvítekning orðsins aðskildar (e: seperate) fyrir báða hluta bifreiðar undirstriki merkingu setningarinnar í þessa veru.

Þá segir í d lið skýringarhandbókarinnar við vörulið 8704: *“Precence of a permanent panel or barrier between the area for the driver and the front seat passengers and the rear area;”* Ríkistollanefnd telur að um sé að ræða varanlegt þil/skilrúm eða varanlega hindrun milli flutningsrýmis og farþegarýmis. *“Permanent panel or barrier”* verður ekki skilið á annan hátt en þannig að rýmin skuli varanlega aðskilin með þili (e: panel) eða búin varanlegri hindrun (e: barrier) milli þeirra. Það er skilningur nefndarinnar að með orðalagi textans sé átt við að um sé að ræða varanlegan aðskilnað með þili eða hindrun, milli farþegarýmis og flutningsrýmis. Skilrúm sem er hannað þannig að hægt sé að fella það niður og opna að fullu milli flutningsrýmis og farþegarýmis er þar af leiðandi ekki varanlegt þil eða hindrun milli flutningsrýmis og farþegarýmis.

Við skoðun á nokkrum úrskurðum hjá Alþjóðatollasamvinnuráðinu má sjá að ráðið gerir greinarmun á burðargetu bifreiðanna sem það hefur úrskurðað um. Þar er meðal annars, en þó ekki meginforsenda, tekið tillit til þess hver sé burðargeta bifreiðanna. Ef tekið er mið af vísbendingum sem að ofan er getið og þess samhliða að bifreiðin hefur meiri burðargetu fullhlaðin til fólksflutninga en heildarþyngdar á palli verður ekki séð að bifreiðin sé gerð til vöruflutninga heldur aðallega til mannflutninga. Því er ekki mótmælt að bifreiðin sé einnig hönnuð til vöruflutninga á palli en einkenni hennar bera með sér að hún sé aðallega gerð til mannflutninga samkvæmt ofansögðu. Flokkun bifreiðarinnar fellur því betur að orðalagi vöruliðar 8703; *Bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga (þó ekki ökutæki í nr. 8702), þar með taldir skutbílar og kappakstursbílar:*

Alþjóðatollasamvinnuráðið hefur með úrskurðum sínum dregið skýra línu um hvernig tollflokka skuli svokallaðar Double Cab bifreiðar. Þótt skýringarbækur og úrskurðir ráðsins hafi ekki lagagildi hér á landi hefur tollskránni sem slíkri verið veitt lagagildi. Skýringar og úrskurðir Alþjóðatollasamvinnuráðsins eru til leiðbeiningar og samræmingar við tollflokkan vöru um allan heim. Tollyfirvöld hér á landi hafa leitast við að fylgja nefndum leiðbeiningum. Þannig eru, að mati nefndarinnar, málefnaleg sjónarmið tollyfirvalda sem ráða því að gerður er greinarmunur á tollflokkan á Chevrolet Avalanche annars vegar og svokölluðum Double Cab bifreiðum hins vegar.

Samkvæmt framansögðu telur ríkistollanefnd að þegar texti 87. kafla og túlkunarreglur tollskrár, sbr. einkum 1. og 6. túlkunarregla eru skoðaðar jafnframt því að líta til viðmiðana í skýringarritum Alþjóðatollasamvinnuráðsins að bifreiðinni Chevrolet Avalanche sé best lýst í vörulið 8703.

Hvað varðar kröfu kæranda um málskostnað er kröfunni hafnað á þeim forsendum að ríkistollanefnd skortir lagaheimild til að úrskurða um hann. Jafnframt fellst ríkistollanefnd á kröfu tollstjóra um dráttarvexti sem byggist á vaxtalögum og tollalögum nr. 55/1987, sbr. nánar 2. og 3. mgr. 108. gr. Í 2. mgr. kemur fram frá hvaða tíma skuli telja eindaga

aðflutningsgjalda en hann telst frá tollafgreiðsludegi vörunnar. Í 3. mgr. er bein tilgreining um að dráttarvextir skuli reiknaðir frá eindaga kröfu og síðan vitnað til vaxtalaga. Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, og til almennra reglna um túlkun tollskrár, lið 1. og 6. staðfestir ríkistollanefnd úrskurð tollstjóra, dags. 1. september 2004. Tollflokka ber bifreið af gerðinni Chevrolet Avalanche í tnr. 8703. 2499.