

## Úrskurður 9/2007

**Kærður er úrskurður tollstjórans á Seyðisfirði þar sem tollverð bifreiðar sem flutt var úr landi til aðvinnslu er ákvarðað m.v. heildarverðmæti bifreiðarinnar. Kærandi gerði þá kröfu að úrskurðurinn yrði felldur úr gildi. Tollstjórinn í Reykjavík tók undir kröfu kæranda. Ríkistollanefnd féllst á kröfu kæranda og felldi úrskurðinn úr gildi.**

Með bréfi, dags. 24. október 2007, kærir J. fyrir hönd fyrirtækisins Í. úrskurð tollstjóra nr. 1/2007. Í nefndum úrskurði er tollverð bifreiðarinnar OJ 351 ákvarðað samkvæmt 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005, þ.e. eins og um nýjan hlut væri að ræða. Kærandi gerir kröfu um að aðflutningsgjöld af bifreiðinni verði reiknuð skv. 1. mgr. 8. gr. tollalaga, þ.e. að greitt verði af aðvinnslu bifreiðarinnar.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra eru málsatvik rakin, en þar segir m.a. að í gögnum málsins sé að finna útflutningsskýrslu, dags. 26. júní 2007. Þar komi fram að fyrirtækið Ísfar ehf. flytji út ökutæki sem flokkað er í tnr. 8704.2199, sem ökutæki til vöruflutninga að heildarþyngd yfir 5 tonn. Þessi skýrsla barst embættinu eftir að kallað var eftir henni hinn 30. maí 2007. Innflytjandi skilaði síðan innflutningsskýrslu, dags. 26. júní 2007, þar sem forverð í erlendri mynt var reiknað 32.500 Evrur og byggði á Proforma reikningi vegna breytinganna á bifreiðinni í Þýskalandi. Samkvæmt skýrslu þessari var tollverð kr. 2.832.340. – og gjöld skv. því virðisaukaskattur kr. 693.923.- Á skýrslunni var bifreiðin tollflokkuð í tnr. 8702.1029, sem er “notað vélknúð ökutæki til flutnings á tíu manns eða fleiri að meðtöldum öikumanni”. Tollstarfsmaður gerði athugasemdir við tollverð. Taldi hann vöruna rétt tollflokkaða, en að afgreiða ætti hana á grundvelli 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005 en ekki skv. 1. mgr. 8. gr. s.l. Reiknaði hann tollverð eins og hann taldi að það ætti að vera og var á grundvelli þess útreiknings lögð fram ný tollskýrsla, dags. 27. júní 2007. Í þeirri skýrslu er miðað við tollverð að fjárhæð kr. 5.465.063.-. Gjöld skv. þeirri skýrslu verða: BA Úrvinnslugjald kr. 1.672.- BS Úrvinnslugjald kr. 7.875.- og virðisaukaskattur kr. 1.341.279.- eða samtals kr. 1.350.826.- Af gögnum málsins verður ráðið að við útreikning á tollverðinu hafi verið stuðst við ákvæði 65. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og tollmeðferð vöru.

Þá segir í hinum kærða úrskurði tollstjóra að ekki sé efnislegur ágreiningur í máli þessu. Til úrskurðar sé hvort heldur eigi við 1. mgr. eða 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005. Við ákvörðun um það hvor málsgreinin eigi við verði að líta til eðlis hlutarins fyrir og eftir breytinguna. Þar sé ekki eingöngu verið að fjalla um það hvort um sé að ræða sama hlut með sama skráningamerki og sendibifreiðar annars vegar og hópibifreiðar hins vegar.

Hjá tollstjóra kemur fram að ekki hafi reynt á mál sem þetta hjá ríkistollanefnd og engin fordæmi séu þekkt, en tollayfirvöld hafa túlkað reglurnar þannig að í tilfelli eins og hér um ræðir gildi 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005. Þetta sjónarmið fái stuðning í 3. mgr. 9. gr. tollalaga nr. 88/2005 þar sem fjallað sé um sömu aðstöðu varðandi muni sem sendir eru út til viðgerðar og kemur þar fram krafa um að hluturinn flokkist eftir viðgerðina undir sama tollskrárnúmer og áður, hafi sams konar viðskiptalegt gildi og búi yfir sömu tæknilegu eiginleikum og sá hlutur sem sendur var til viðgerðar.

Fyrir liggur útskrift úr Ekju opinberri ökutækjaskrá sem sýnir að bifreiðin OJ-351 er nú skráð í ökutækjaflokkinn Hópibifreið I (M2). Verði að líta svo á að bifreiðin hafi við breytingarnar í Þýskalandi breytt svo um eðli að hún færist úr tollnúmeri 8704.2199 í tollnúmer 8702.1029 eins og reyndar kemur fram í útflutnings- og aðflutningsskýrslum í málinu.

Með hliðsjón af ofanskráðu úrskurðar tollstjóri að tollverð bifreiðarinnar OJ-351 skuli ákvarðast undir 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005 eins og um nýjan hlut væri að ræða.

Í kærrunni kemur m.a. fram að kærandi kveðst ekki geta fallist á úrskurð tollstjóra um að greiða beri full aðflutningsgjöld af bifreiðinni OJ-351 eftir aðvinnslu við hana innan evrópska efnahagssvæðisins, sem um nýjan hlut sé að ræða. Með því sé hann að greiða í tvígang full aðflutningsgjöld til ríkissjóðs af bifreiðinni.

Kærandi dregur í efa að eftir aðvinnslu erlendis sé hægt að skilgreina bifreiðina sem nýjan hlut, og vísar í því sambandi til 1. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005. Hluturinn sem sendur var utan var bifreið og hann kom til baka sem bifreið, með sama verksmiðjunúmeri (framleiðslunúmeri) og án þess að krafist hafi verið skráningar hennar sem nýrrar bifreiðar (nýs hlutar) við endurkomu til landsins.

Þá segir í kærinni að í rökstuðningi tollstjóra fyrir hinum kærða úrskurði sæki hann stuðning til 3. mgr. 9. gr. tollalaga. Kæranda er með öllu óljóst hví tollstjóri kýs að gera svo, þar sem í þessum tveimur greinum, 8 og 9. gr. sé verið að fjalla um tvenns konar ólíkar aðstæður. Annars vegar aðvinnslu og hins vegar viðgerð. Kærandi telur það ekki nokkrum vafa undirorpið að við samningu tolllaga hafi meðvitað verið gerður greinarmunur á þessum tveimur þáttum og því fjalli önnur greinin um aðvinnslu, þ.e. 8. gr. og 9. gr. um viðgerð vöru og eftir því sé inntak þeirra mismunandi.

Þá segir að bifreiðin OJ-351 hafi verið send utan til aðvinnslu en ekki viðgerðar, enda ónotuð og gallalaus, nýkeypt af bifreiðaumboðinu Ö., sem annast hafði tollafgreiðslu og nýskráningu hennar. Eðli gjörðarinnar, þ.e. breyting bifreiðarinnar, sé slík að um sé að ræða hreina aðvinnslu. Hvorki nýsmíði né viðgerð. Því eigi 9. gr. tollalaganna ekki við í þessu tilfalli, hvorki til rökstuðnings né annars halds.

Kærandi telur að tollstjóra sé ekki heimilt að byggja niðurstöðu sína í þessu máli á tilvísun til breyttrar tollskrárnúmersflokkanar. Einungis ákvæði 8. gr. eigi við í þessu máli. Því sé það aðeins spurning hvort bifreið sem hafi sama verksmiðjunúmer (framleiðslunúmer) fyrir og eftir aðvinnslu erlendis og ekki sé gerð krafa um nýskráningu á við endurkomu til landsins, hafi breytt svo eðli sínu við aðvinnslna að úr sé orðinn nýr hlutur.

Þá segir að ekki komi fram í greinargerð með úrskurði tollstjóra að aðflutningsgjöld af bifreiðinni hafi verið að fullu greidd af fyrirtækinu Í. þann 28. júní 2007, í samræmi við endurreikning tollstjórans. Fram komi í úrskurði tollstjóra að ekki sé efnislegur ágreiningur í máli þessu. Hér sé einungis um að ræða skilgreiningar og túlkun á lagatexta. Kærandi leggur fram afrit af greiðslukvittun fyrir aðflutningsgjöldum bifreiðarinnar og afrit af fullgildum reikningi frá E. Vamvakas Omnibusse að upphæð € 32.500.- (í úrskurði tollstjórans er getið um proforma-reikning). Um tölur og upphæðir sé ekki ágreiningur enda eru þær sem slíkar settar fram á réttan hátt í greinargerð með úrskurði tollstjórans,

Kærandi fer fram á að úrskurðað verði hvort málsgrein 8. gr. tollalaga nr.88/2005 eigi við í þessu máli. Verði úrskurðurinn í samræmi við túlkun kæranda á ákvæðum 8. gr. tollalaga nr.88/2005, það er að ákvæði 1. mgr. 8. gr. eigi við, er farið fram á að nefndin úrskurði hvað honum beri að fá endurgreitt vegna of álagðra og ofgreiddra aðflutningsgjalda, þ.e. mismun á upphæð virðisauka reiknuðum af mismunandi tollverði.

Kæran var send tollstjóranum í Reykjavík til umsagnar með bréfi, dags. 26. október 2007. Í svari sem barst nefndinni þann 14. nóvember s.á. segir m.a. að eins og málið liggja fyrir sé ekki að finna lýsingu á aðvinnslu ökutækisins, en ágreiningslaust muni vera hvernig tollflokkun þess breytist við þá aðgerð. Vegna meðferðar þessa máls fyrir ríkistollanefnd, hafi verið haft samband við kæranda til að fá frekari upplýsingar um aðvinnslna. Sendi hann tollstjóra ljósmyndir sem sýna glögglega hvernig ökutækinu var breytt.

Þá segir að forsögu 8. gr. tollal., - að því marki sem skiptir máli við úrlausn þess álitamáls sem hér liggur fyrir, megi rekja til 4. gr. laga nr. 63/1939, um tollskrá, og sambærilegt ákvæði hafi verið í öllum tollskrárlögum eftir þá lagasetningu; var í tollalögum 1987 og er í gildandi tollalögum frá 2005. Frumvarpið, sem varð að tollskrárlögum 1939, var samið af millipinganefnd í skatta- og tollamálum. Ekki verði séð af Alþingistíðindum að umrætt ákvæði hafi borið sérstaklega á góma í umræðum í deildum. Hins vegar sagði um 4. gr. í nefndaráli milliþinganefndarinnar, sem dreift var meðal þingmanna, en var ekki birt í Alþingistíðindum: „Ákvæði greinarinnar eru í samræmi við erlend lagaákvæði um sama efni. Þau eru sett til að vernda innlenda vinnu. Gerður er fyrirvari um viðgerðir á skipum og bátum.”

Tollstjóri kannaði hvernig norskar reglur eru um sama efni, þó það varði ekki beinlínis meðferð þessa máls, að mati hans, en í gegnum tíðina hefur oft verið leitað fanga í norski löggjöf við lagasetningu á Íslandi.

Í 17. gr., 2. tölulið, staflið a í „tolltariffens innledende bestemmelser”, segir:

„Ved gjeninnførsel av norske eller tidligere fortollede varer som har gjennomgått annen bearbeiding i utlandet enn reparasjon, eller som helt eller delvis er brukt til fremstilling av varer i utlandet, kan tollene nedsettes etter følgende regler:

a. For andre varer enn landbruksvarer som svarer toll etter verdien, beregnes tariffmessig toll av varens fulle verdi, men fratrukket den toll den utførte vare – med samme opprinnelse som den bearbejdede – ville ha svart på gjeninnførselstidspunktet.”

Ekki skiptir máli samkvæmt þessu ákvæði hvort endurinnflutt vara hafi við aðvinnslu breytt um tollskrárnúmer. Í skýringum norska ríkistollstjóraembættisins segir m.a. um ákvæðið:

„Bearbeidingsgraden kan variere, for eksempel kan varen ha vært underlagt så lite bearbeiding at den ved gjeninnførselen kan henføres under samme varenummer i tollariffen som da den ble utført, eller varen kan ha fått en mer omfattende bearbeiding som medfører at den skifter varenummer eller posisjon” (Toll- og avgifts-direktoret,

„Kommentar til tolltariffens innledende bestemmelser §§ 16-24”. Júli 2005, bls.9)

Þá segir í greinargerð tollstjóra að hinn 12. mars 1966 hafi fjármálaráðuneytið úrskurðað um ákvörðun tollverðs vegna uppbrædds og endurframleidds silfurs. Um var að ræða silfurvarf sem hafði verið sent til aðvinnslu erlendis og síðan endurinnflutt í plötum. Ráðuneytið taldi að 4. gr. þágildandi tollskrárlaga nr. 7/1965 heimilaði ekki að tollur yrði greiddur af aðvinnslukostnaði.

Sama staða var uppi í dómi Hæstaréttar 9. maí 1972, sbr. Hrd. 1972 bls. 441. Gullsmiðir höfðu sent út 170 kg af gulli og silfuraffalli (hnoða) af gullsmiðaverkstæði sínu til verksmiðju í Englandi sem hreinsaði það og vann úr því. Málmannir höfðu síðan verið fluttir inn sem 1,629 kg af gullplötum og dufti (að hreinleika 999) og 4,070 kg af silfurplötum og vír (að hreinleika 925). Ágreiningur var um hvort greiða bæri toll af aðvinnslukostnaði eða að tolla vöruna eins og um væri að ræða nýja aðflutta hluti.

Af hálfu fjármálaráðherra var því m.a. haldið fram að aðalvinnslan væri þess eðlis að undanþáguákvæði 1. mgr. 4. gr. tollskrárlaganna ætti ekki við, þar sem munirnir hefðu breytt svo eðli sínu að úr hafi orðið nýir munir og 2. mgr. greinarinnar ætti því við.

Í héraðsdóminum segir: „Af hálfu stefnda (fjármálaráðherra) er því haldið fram, að ef tekin sé ákvörðun um það, hvort aðvinnslan sé þess eðlis, að hún falli undir 1. mgr. 4. gr. tollskrárlaganna eða ekki, megi hafa hliðsjón af því, hvert sé tollskrárnúmer hinnar útfluttu vöru og hvert sé tollskrárnúmer hinnar innfluttu vöru. Ljóst sé, að úrgangur góðmálma og afklippur teljist til nr. 71.11 í tollskrá, en hin innflutta vara í plötum eða stöngum teljist til nr. 71.05 eða 71.07, eftir því hvort silfur eða gull sé um að ræða.

Dómurinn komst að þessari niðurstöðu: „Verður að telja, að við þessa vinnslu affallsins hafi orðið slík breyting á eðli þess, að úr hafi orðið nýir hlutir, og því beri stefnanda að greiða af sendingunni toll í samræmi við ákvæði 2. mgr. 4. gr. (tollskrárlaga).”

Dómurinn var fjölskipaður og einn dómurinn skilaði séráliti. Taldi hann að 4. gr. tollskrárlaga tæki einungis til einstakra ákvarðaðra hluta, en ekki til almennt ákvarðaðra vara, eins og hráefnisins sem um var fjallað í málinu. Hann taldi að túlka bæri 1. gr. tollskrárlaga þannig að tollur yrði einungis greiddur einu sinni af hverri vöru, þegar hún væri flutt í fyrsta skipti inn á tollsvæðið. Því ætti að greiða toll af þeim liðum sem ekki hefðu áður verið tollaðir, þ.e. vinnslukostnaði og flutningskostnaði.

Héraðsdómurinn var staðfestur í Hæstarétti með vísan til forsendna hans.

Þá segir að til að framleiðsluvörur geti notið fríðinda samkvæmt fríverslunarsamningnum sé í svonefndum upprunareglum, í ýmsum tilvikum, áskilið að viðkomandi efnisvörur séu úr öðrum vöruliðum í tollskrá en framleiðsluvaran, sbr. t.d. 5. gr. bókunar 4 með EES-samningnum og II. viðauka við þá bókun.

Slíka viðmiðun um tollskrárnúmerabreytingu sé hægt að hafa til hliðsjónar við mat á því hvort um nýja vöru sé að ræða í merkingu 8. gr. tollalaga. Af fríverslunareglum verði hins vegar ekki dregin sú meginregla að tollskrárnúmerabreytingin sé algild að þessu leyti. Í þessu sambandi vekur tollstjóri sérstaka athygli á því að fjármálaráðuneytið gekk ekki lengra en að halda því fram að

tollskrárnúmerabreytinguna mætti hafa til hliðsjónar í fyrrnefndu máli varðandi góðmálmana (Hrd. 1972, 441) og í forsendum héraðsdómsins sé ekki sérstaklega vísað til tollflokunar.

Ótvírætt má telja að mismunandi tollflokkun geti verið mikilvæg vísbending við mat á því hvort um nýja vöru sé að ræða í merkingu 8. gr. tollalaga, en engu að síður verður að meta eðlisbreytingu vöru í kjölfar aðvinnslu. Þá segir að ráða megi af forsendum hins kærða úrskurðar að þar sé að verulegu leyti á því byggt að aðvinnslan breytti tollflokkun ökutækisins.

Við mat á ökutækinu með tilliti til reglna 8. gr. tollalaga verði, að mati tollstjóra, að líta til þess að í grundvallaratriðum sé um að ræða sömu vöruna. Víst megi telja að sama framleiðslulína sé að verulegu leyti notuð hjá framleiðanda til framleiðslu sendibíla, hópferðabifreiða og jafnvel húsbíla af umræddri tegund. Greinilegt sé að gert sé ráð fyrir að einfalt sé að breyta umræddum sendibílum í fólksflutningabifreiðar. Það þarf raunar ekki annað en skera út fyrir gluggum og koma fyrir sætum og öðrum búnaði sem þarf til nota við hópferðir, svo sem hljóðflutningskerfi, ljós fyrir ofan sæti, aðstöðu fyrir handfarangur, breyta miðstöðvarkerfi o.fl. og breyta dyrabúnaði. Breytingin á ökutækinu í hópferðabifreið krefst ekki neinna breytinga á vélbúnaði, undirvagni, burðargetu eða yfirbyggingu að öðru leyti.

Umbreyting góðmálmana sem um var fjallað í fyrrgreindum hæstaréttardómi var veruleg við þá aðvinnslu sem þar var um að ræða, þannig að takmarkað hald er af þeim dómi við túlkun 8. gr. tollalaga í því máli sem hér liggur fyrir.

Með hliðsjón af tilvitnuðum orðum nefndarálits frumvarpsins frá 1939, sem fyrr er vitnað til, má ætla að tilgangur löggjafans hafi einkum verið að ná til þeirra tilvika þegar útflutta varan er notuð sem hráefni í aðra framleiðsluvöru.

Með vísan til þess sem að framan er rakið, krefst tollstjóri þess að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi. Jafnframt að úrskurðað verði að við ákvörðun tollverðs ökutækisins OJ-351 fari eftir 1. mgr. 8. gr. tollalaga.

Greinargerð tollstjóra var send kæranda með bréfi, dags. 14. nóvember 2007. Í svari kæranda sem barst nefndinni þann 20. s.m. lýsir hann sig samþykkan niðurstöðu tollstjórans í Reykjavík í málinu.

Ríkistollanefnd hefur haldið fundi um málið og kynnt sér þau gögn sem lögð hafa verið fram. Í máli þessu er deilt um tollmeðferð á bifreið með skrásetningarnúmerið OJ 351. Bifreiðin var upphaflega flutt til landsins og tollflokkuð í tnr. 8704.2199 sem notað ökutæki til vöruflutninga. Stuttu seinna er hún flutt til Þýskalands og breytt þannig að hún flokkast sem ökutæki til fólksflutninga í tnr. 8702.1029. Tollstjóri beitir ákvæðum 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005 og ákvarðar tollverð ökutækisins skv. 65. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og tollmeðferð vöru. Kærandi gerir kröfu um að ákvæðum 1. mgr. 8. gr. verði beitt og greitt verði af aðvinnslu ökutækisins.

Nefndarmenn taka undir með tollstjóra og kæranda að vissulega sé tollflokkun vöru leiðbeinandi um hvort beita skuli ákvæðum 1. eða 2. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005 en hún er ekki algild að mati nefndarmanna. Horfa verður til þess hvort vara sem send er út til aðvinnslu hafi í reynd breytt svo eðli sínu við aðvinnsluna að um nýja vöru teljist vera að ræða. Í þessu máli er um ökutæki að ræða, sem tollafgreitt var sem ökutæki til vöruflutninga en breytt erlendis í ökutæki til fólksflutninga. Nefndarmenn taka undir þá niðurstöðu tollstjórans í Reykjavík að þó varan hafi sannanlega tekið töluverðun breytingum séu þær ekki þess eðlis að um sé að ræða eðlisbreytingu á ökutækinu. Ökutækið heldur áfram að vera ökutæki þó að nýtingarhlutverki þess hafi verið breytt. Í þessu sambandi er rétt að benda á að í tilvitnuðum hæstaréttardómi í greinargerð tollstjórans í Reykjavík er fjallað um útflutning á eðalmálmsvarfi sem hafði verið sent út í aðvinnslu. Varan var hreinsuð og unnin að nýju og flutt inn sem eðalmálmsplötur og vír. Í þessu tilviki er um það mikla aðvinnslu vörunnar að ræða að úr verður ný vara sem nefndarmenn eru sammála um að við innflutning eigi ákvæði 2. mgr. 8. gr. við.

Í því tilviki sem hér er til umfjöllunar er það samdóma niðurstaða nefndarmanna að sú aðvinnsla sem sannanlega átti sér stað á ökutækinu og gerir það að verkum að við endurinnflutning breytir ökutækið um tollflokk sé ekki þess eðlis að úr verði nýr hlutur. Ökutækið heldur áfram að vera ökutæki þó nýtingarhlutverki þess sé breytt. Af þessu leiðir að aðvinnsla vöru sem leiðir til breyttrar tollflokunar veldur því ekki sjálfkrafa að 2. mgr. 8. gr. tollalaga eigi við. Að mati ríkistollanefndar er og rétt að hafa í huga að fyrirliiggjandi niðurstaða tollstjóra felur í sér tvítollun að verulegu leyti.

Í kröfum kæranda er farið fram á að ríkistollanefnd kveði á um hvaða upphæðir tollstjóri á að endurgreiða til hans verði fallist á kröfur hans í málinu. Um endurgreiðslu vísast til 2. mgr. 125 gr. tollalaga.

Með vísan til ofanritaðs er niðurstaða ríkistollanefndar sú að nefndarmenn taka undir röksemdir kæranda og niðurstöðu sem fram kemur í greinargerð tollstjórans í Reykjavík. Felldur er úr gildi hinn kærði úrskurður tollstjóra. Samkvæmt framansögðu ber tollstjóra að endurupptaka tollafgreiðslu ökutækisins OJ-351 og leggja til grundvallar reikning innflytjanda um aðvinnslukostnað ökutækisins.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan úrskurð. Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 er hinn kærði úrskurður tollstjóra nr. 1/2007 felldur úr gildi. Við ákvörðun tollverðs ökutækisins OJ-351 skal fara eftir ákvæðum 1. mgr. 8. gr. tollalaga nr. 88/2005.