

Úrskurður 11/2008

Beiðni um endurupptöku úrskurðar ríkistollanefndar nr. 12/2005 vegna álits umboðsmanns Alþingis, mál nr. 4822/2006, dags. 17. júlí 2008. Ríkistollanefnd fellst á kröfu kæranda.

Með bréfi, dags. 11. ágúst 2008, sem barst til nefndarinnar 12. s.m., óskar L., f.h. A, eftir að ríkistollanefnd endurupptaki úrskurð sinn nr. 12/2005 í samræmi við álit umboðsmanns Alþingis sem mótttekið var hjá nefndinni þann 21. júlí s.l. Í nefndum úrskurði staðfesti ríkistollanefnd úrskurði tollstjóra sem kveðnir voru upp 1. og 20. júní 2005, og sem voru enduruppteknir með bréfi þann 8. júlí 2005 og staðfestir þann 4. október 2005. Umboðsmaður Alþingis kemst að þeirri niðurstöðu í áliti sínu að sú niðurstaða ríkistollanefndar að leggja ekki bréf ítalskra tollyfirvalda, dags. 17.12.2003, til grundvallar við mat á uppruna vörunnar hafi ekki verið byggð á viðhlítandi lagagrundvelli. Hann telur að skort hafi á að nefndin tæki úrskurði tollstjóra til endurskoðunar að því marki að ítölsk tollyfirvöld höfðu staðfest að um upprunavöru væri að ræða samkvæmt 3. mgr. bókunar 4 við EES samninginn. Kærandi krefst þess, fyrir hönd umbjóðanda síns, að honum verði endurgreidd oftekin aðflutningsgjöld ásamt dráttarvöxtum.

Í áliti umboðsmanns Alþingis, sem beinist í fyrsta lagi að nefndum úrskurði ríkistollanefndar og í öðru lagi að úrskurði fjármálaráðuneytisins, er málið ítarlega rakið. Í kafla sem merktur er "1. Afmörkun álitaefnis" segir orðrét: "Að af úrskurði ríkistollanefndar frá 15. mars 2006 verði ráðið að ríkistollanefnd hafi fallist að ýmsu leyti á þær athugasemdir A. að tollstjóri hafi ekki gætt nægilega ákvæða stjórnisýslulaga nr. 37/1993 við undirbúning þeirra ákvarðana sem teknar voru með úrskurðum 1. og 20. júní 2005. Fram komi í úrskurði nefndarinnar að hún telji tollstjóra þegar í september 2002 hafa átt að upplýsa félagið um að innflutningur á ákveðnum vörusendingum væri í skoðun og að fyrirsögn um uppruna vörunnar hafi verið send ítölskum tollyfirvöldum. Nefndin átelti í úrskurði sínum þann langa aðdraganda sem verið hafi á endanlegum ákvörðunum tollstjóra í málinu. Þá tekur nefndin undir athugasemdir félagsins um að þessi dráttur á meðferð málsins hafi ekki verið skýrður og að sá 15 daga frestur sem félaginu hafi verið veittur til að andmæla og leggja fram gögn með bréfi tollstjóra, dags. 11. maí 2005, áður en til endurákvörðunar tollstjóra kom, hafi verið full skammur.

Ljóst er að þrátt fyrir að ríkistollanefnd telji ákveðna annmarka hafa verið á meðferð máls A. hjá tollstjóra þá hefur nefndin engu að síður tekið þá afstöðu að rétt hafi verið að staðfesta úrskurði tollstjóra að efni til. Er ekki annað að sjá af þeim forsendum sem ríkistollanefnd leggur til grundvallar í úrskurði sínum en að niðurstaða nefndarinnar að þessu leyti helgist af því að A. hafi ekki sýnt fram á að sá dráttur sem varð á meðferð málsins hjá tollstjóra hafi „*valdið réttarspjöllum*“ fyrir félagið, enda þótt það tiltaki að „*vegna hins langa tíma hafi hinn erlendi aðili ekki getað upplýst málið ýmist vegna þess að gögn voru ekki til staðar eða nýir aðilar komnir að fyrirtækjunum*“. Er í því sambandi rakið í úrskurðinum að þau atriði sem félagið hafi fært fram að þessu leyti breyti „*engu um lagaskyldu aðila til að geyma gögn sem sanni uppruna vöru í tiltekinn tíma og vera tilbúnir að framvísa þeim*“. Til stuðnings þessari niðurstöðu bendir nefndin jafnframt á að tollstjóri hafi ekki „*[útilokað] endurupptöku málsins á grundvelli nýrra gagna og [endurupptekið] báða úrskurðina með bréfi þann 8. júlí 2005 vegna nýs gagns*“. Þá segir í úrskurði nefndarinnar að það sé „*staðreynd að frá 11. maí 2005 og þar til að málið var kært til ríkistollanefndar [hafi A.] ekki framvísað gögnum sem sanni að um upprunavöru sé að ræða*“ og rétt sé að taka fram að „*miðað við upplýsingar ítalskra tollyfirvalda hefði varan aldrei í heild sinni getað talist upprunavara*“.

Ég fæ ekki annað séð af þeim forsendum úrskurðarins sem hér er lýst en að sú niðurstaða ríkistollanefndar að ekki væri tilefni til að ógilda úrskurði tollstjóra í máli A. hafi byggst á því mati nefndarinnar að þeir annmarkar sem voru á málsmeðferð tollstjóra hafi ekki haft þýðingu fyrir úrslit málsins þar sem A. hafi ekki sýnt fram á að þær vörusendingar sem ákvörðun tollstjóra laut

að hafi uppfyllt skilyrði til fríðindameðferðar sem upprunavara samkvæmt ákvæðum EES-samningsins og bókunum við hann. Að þessu virtu hef ég ákveðið að beina athugun minni á kvörtun A. einkum að þeim forsendum í úrskurði nefndarinnar sem lúta að því hvort vörusendingar þær sem félagið flutti inn teljist upprunavara í skilningi EES-samningsins og bókana við hann. Þá mun ég fjalla sérstaklega um athugasemdir félagsins við þá niðurstöðu nefndarinnar að tollstjóra hafi verið heimilt að endurákvæða gjöld A. á grundvelli ákvæða 1. mgr. 99. gr. og 1. tölul. 5. mgr. 99. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987 og sömuleiðis athugasemdir félagsins við úrskurð fjármálaráðuneytisins frá 17. júlí 2006. Ég tek það fram að með tilliti til þeirrar niðurstöðu tollstjóra við endurupptöku úrskurða sinna um að 3. tölul. 5. mgr. 99. gr. tollalaga ætti ekki við í máli A. tel ég ekki tilefni til þess að fjalla sérstaklega um það ákvæði í álitinu þessu.

Að því er lýtur að beiðni A. um endurupptöku 30. júní 2005 og þeirri afstöðu tollstjóra að breyta ekki niðurstöðu úrskurðanna, dags. 4. október 2005, þá verður ekki séð að athugasemdir hafi verið gerðar við þennan þátt málsins í stjórnslutæru félagsins til ríkistollanefndar, dags. 24. október 2005. Af úrskurði ríkistollanefndar frá 15. mars 2006 verður ekki séð að nefndin hafi tekið efnislega afstöðu til þessarar ákvörðunar tollstjórans frá 4. október 2005. Þar sem ekki liggur fyrir efnisleg úrlausn ríkistollanefndar um þennan þátt málsins mun ég ekki fjalla sérstaklega um þessa ákvörðun tollstjóra eða málsmeðferð við hana, sbr. 3. mgr. 6. gr. laga nr. 85/1997, en þar segir að ef skjóta má máli til æðra stjórnvalds þá sé ekki unnt að kvarta til umboðsmanns fyrr en æðra stjórnvald hefur fellt úrskurð sinn í málinu. Hef ég þá enn fremur haft í huga að í 3. mgr. 101. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987, var gerð sú krafa að kærur til nefndarinnar skyldu vera skriflegar og studdar nauðsynlegum gögnum. Sagði þar jafnframt að vanreifun varðandi frávísun.

2. Ákvæði EES-samningsins um fríðindamedferð og lagalegur grundvöllur þeirra

Af gögnum málsins er ljóst að endurákvörðun tollstjóra á aðflutningsgjöldum þeirra vörusendinga sem fjallað er um í úrskurði ríkistollanefndar frá 15. mars 2006 byggist á þeim forsendum að umræddar vörusendingar hafi ekki uppfyllt þau skilyrði sem sett eru til þess að vara teljist „upprunavara“ í skilningi EES-samningsins og njóti þar með ekki þeirra tollafríðinda sem samningurinn mælir fyrir umfram vörur sem koma annars staðar frá.

Samkvæmt 1. málsli. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 2/1993, um Evrópska efnahagssvæðið, hefur meginmál EES-samningsins lagagildi hér á landi. Sama gildir um ákvæði bókunar 1 við samninginn og ákvæði 9. tölul. VIII. viðauka og g-liðar 1. tölul. XII. viðauka við samninginn. Í II. hluta EES-samningsins er fjallað sérstaklega um álagningu tolla í tengslum við ákvæði samningsins um frjálsa vöruflutninga. Í 8. gr. samningsins segir svo um þetta atriði:

- „1. Koma skal á frjálsum vöruflutningum milli samningsaðila í samræmi við ákvæði samnings þessa.
2. Ákvæði 10.-15., 19., 20. og 25.-27. gr. taka einungis til framleiðsluvara sem upprunnar eru í ríkjum samningsaðila nema annað sé tekið fram.
3. Ef annað er ekki tekið fram taka ákvæði samningsins einungis til:
 - a. framleiðsluvara sem falla undir 25.-97. kafla í samræmdu vörulýsingar- og vörunúmeraskránni, að frátöldum þeim framleiðsluvörum sem skráðar eru í bókun 2;
 - b. framleiðsluvara sem tilgreindar eru í bókun 3 í samræmi við það sérstaka fyrirkomulag sem þar er greint frá.“

Í 10. gr. EES-samningsins segir að tollar á innflutning og útflutning, svo og gjöld sem hafi samsvarandi áhrif, séu bönnuð á milli samningsaðila, og sams konar bann er að finna í 11. gr. á magntakmörkunum á innflutning og ráðstöfunum sem hafa samsvarandi áhrif. Eins og fyrr segir er þetta bann takmarkað við þær vörur sem upprunnar eru í ríkjum samningsaðila, sbr. 2. tölul. 8. gr. samningsins. Um uppruna vöru er fjallað nánar í 9. gr. samningsins en þar segir meðal annars svo:

- „1. Kveðið er á um upprunareglur í bókun 4. Þær eru settar með fyrirvara um alþjóðlegar skuldbindingar sem samningsaðilar eru eða kunna að verða bundnir af samkvæmt Hinu almenna samkomulagi um tolla og viðskipti.
2. Samningsaðilar munu áfram leitast við að bæta og einfalda upprunareglur á allan hátt og auka samvinnu á sviði tollamála með það fyrir augum að byggja á grundvelli þess árangurs sem náðst hefur með samningi þessum.“

Ekki er með ítarlegri hætti fjallað um það í meginmáli EES-samningsins sjálfs hvenær vara fellur undir ákvæði samningsins um upprunavörur og þar með þau tollfríðindi sem samningurinn mælir fyrir um heldur er þar vísað til ákvæða bókunar 4 við samninginn sjálfan. Í athugasemdum við ákvæði 9. gr. í frumvarpi því er varð að lögum nr. 2/1993 er hins vegar fjallað nánar um hvenær ráðgert er að vara teljist upprunavara í skilningi samningsins en þar segir m.a.:

„EES-samningurinn veitir varningi af EES-svæðinu talsverð fríðindi umfram vörur annars staðar frá. En áður en fríðindi þessi eru veitt við tollafgreiðslu verður að sýna fram á að vörurnar séu í raun upprunnar af EES-svæðinu. Sérstakar reglur gilda um það hvernig sýna skal fram á EES-uppruna og eru þær að verulegu leyti byggðar á upprunareglum þeim sem gilt hafa samkvæmt bókun 3 við fríverslunarsamninga EB og EFTA-ríkja. Fjallað er um þessar upprunareglur í bókun 4 við EES-samninginn, en einnig er áréttað að skuldbindingar þær sem samningsaðilar hafa tekist á herðar eða munu gangast undir innan GATT skuli standa. Eftir að vara hefur verið afgreidd inn til EB verður ekki þörf frekari eftirlits.

Vara telst upprunavara EES ef hún er að fullu unnin á svæðinu úr hráefni af svæðinu. Einnig getur hún öðlast upprunaréttindi ef vinnsla hennar uppfyllir viss skilyrði, sjá nánar II. viðbæti við bókun 4 en þar er skráð hvaða aðvinnsla veitir upprunaréttindi. Þar er einnig nánar kveðið á um það hversu mikið hráefni má nota frá ríkjum utan svæðisins án þess að missa tollfríðindi. Heimilt er að láta vinna vöru að hluta utan EES-svæðis án þess að glata upprunaréttindum ef virðisauki vegna aðvinnslunnar þar nemur ekki meira en 10% af heildarverðmæti. Reglur um vefnaðarvörur og fatnað eru þó strangari hvað þetta varðar. Engu máli

skiptir hins vegar þótt aðvinnslan fari fram á mörgum stöðum innan EES. Almenn er sú krafa gerð að vöru fylgi annaðhvort upprunavottorð eða yfirlýsing framleiðanda á reikningi.

Samningsaðilar skuldbinda sig í 2. mgr. 9. gr. til þess að endurbæta frekar og einfalda allar upprunareglur og efla samstarf sitt í tollamálum.

Upprunareglur þessar verða teknar til fyrstu endurskoðunar fyrir árslok 1993. Væntanlega verður það gert í hópi upprunasérfræðinga landanna 19 en þeir hafa haft með sér náð samstarf um áraraddir. Þaðan í frá verður samstarfið endurskoðað á tveggja ára fresti.“ (Alpt. 1992-1993, A-deild, bls. 73-74)

Í samræmi við framangreint var í bókun 4 við EES-samninginn mælt fyrir um ákveðnar upprunareglur sem gilda munu innan Evrópska efnahagssvæðisins. Þær reglur er í meginatriðum að finna í II. bálki bókunarinnar, þar sem fjallað er um hvaða vörur teljast upprunavörur í framkvæmd EES-samningsins. Þegar vörusendingar A. voru fluttar til landsins á tímabilinu 1999 til 2000 hafði bókuninni verið breytt tvisvar sinnum, sbr. ákvarðanir sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 71/96 frá 22. nóvember 1996 og nr. 45/1999 frá 26. mars 1999. Gilti bókunin í þeirri mynd sem hún var þá, að þessum breytingum gerðum, um innflutninginn. Úrskurður ríkistollanefndar í máli A. var kveðinn upp 15. mars 2006 og hafði bókuninni þá verið breytt tvisvar sinnum til viðbótar, sbr. ákvarðanir sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 38/2003 frá 14. mars 2003 og ákvörðun nr. 136/2005 frá 21. október 2005. Þessar ákvarðanir EES-nefndarinnar hafa birst í EES-viðbæti við Stjórnartíðindi EB, en samkvæmt 2. málslið 3. mgr. 2. gr. laga nr. 64/1943, um birtingu laga og stjórnvaldserinda, sbr. breytingu þá sem gerð var með 1. gr. laga nr. 63/2001, um breytingu á þeim lögum, taldist birting ákvarðana sameiginlegu EES-nefndarinnar og þeirra gerða, sem þar er vísað til, í EES-viðbæti við Stjórnartíðindi EB teldist jafngild birting og birting samninga í C-deild Stjórnartíðinda að þessu leyti. Samsvarandi ákvæði og var áður í 2. málslið 3. mgr. 2. gr. laga nr. 64/1943 er nú að finna í 2. málslið 1. mgr. 4. gr. laga nr. 15/2005, um Stjórnartíðindi og Lögbirtingablaðið. Héðan í frá verður vísað í efni bókunarinnar eins og það var þegar vörusendingar A. voru fluttar inn til landsins, þ.e. með áorðnum breytingum sem gerðar voru með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 71/96 frá 22. nóvember 1996 og nr. 45/1999 frá 26. mars 1999.

Ég fæ ekki annað séð af úrskurði ríkistollanefndar en að þar sé gengið út frá því að beita beri ákvæðum bókunarinnar í því horfi sem þau voru þegar vörusendingar þær sem úrskurður nefndarinnar tók til voru fluttar til landsins. Geri ég ekki athugasemdir við þá afstöðu nefndarinnar enda er í ákvörðunum sameiginlegu EES-nefndarinnar í öllum tilvikum gengið út frá því að breytingar á bókuninum taki gildi nokkrum dögum eftir ákvarðanir EES-nefndarinnar. Þá verður að hafa í huga að bráðabirgðaákvæði þau sem fylgt hafa framangreindum breytingum gera einungis ráð fyrir því að heimilt sé að beita þeim afturvirkir um vörur sem þegar hafa verið fluttar úr landi ef þær vörur eru í umflutningi eða geymslu, sjá hér til hliðsjónar 40. gr. þeirra breytinga sem gerðar voru með ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 136/2005.

Ákvæði bókunar 4, með síðari breytingum, og þau skilyrði sem þar eru sett fyrir því að vara njóti þeirrar fríðindameðferðar sem gert var ráð fyrir við setningu EES-samningsins eru ekki sett fram í EES-samningnum sjálfum né ákvæðum laga nr. 2/1993. Í ákvæði 1. mgr. 9. gr. samningsins, sem eins og áður segir hefur lagagildi hér á landi, kemur hins vegar fram að kveðið sé á um upprunareglur í bókun 4 við samninginn. Þar sem ekki er skilgreint með nákvæmum hætti í 9. gr. EES-samningsins hvenær vara telst upprunnin í ríki í skilningi samningsins heldur einungis vísað til bókunar 4, verður að ganga út frá því að ákvæði 9. gr. sé eyðuákvæði samkvæmt almennum lögskýringarreglum og að inntak þess ráðist í reynd af þeim skilgreiningum sem lýst er í bókun 4 við samninginn.

Bókun 4 er birt í C-deild Stjórnartíðinda 20. desember 1993, sbr. auglýsingu nr. 31, um samning um Evrópska efnahagssvæðið og bókun um breytingu á samningnum. Af tilvísun auglýsingarinnar að dæma er ekki annað að sjá en að bókunin sé birt í Stjórnartíðindum í því skyni að fullnægja þeim skuldbindingum Íslands sem leiðir af ákvæðum EES-samningsins og þeim efnislegu ákvæðum samningsins sem lögfest hafa verið með lögum nr. 2/1993. Í samræmi við

þær skuldbindingar hefur bókunin að geyma ákveðnar efnisreglur sem miða að sú nána fjölbjóðlega samvinna sem gert er ráð fyrir í samningnum og lögum nr. 2/1993 ná fram að ganga.

Þótt bókunin sjálf sé ekki tekin upp í það meginmál EES-samningsins sem hefur lagagildi hér á landi verður að leggja til grundvallar að reglur bókunarinnar eigi sér að nokkru leyti efnislega lagastoð í 1. mgr. 9. gr. samningsins sem rakin er hér að framan. Hér verður jafnframt að horfa til þess að ákvæði EES-samningsins um tollfríðindi og skilyrði bókunarinnar um hvenær vara teljist „*upprunavara*“ eru um margt sambærileg ákvæðum þeirra almennu fríverslunarsamninga sem Ísland hefur gert við önnur ríki um tollafríðindi og tíðkast í hinu alþjóðlega umhverfi viðskipta og tollamála. Almennt fela slíkir samningar í sér að ríki semja sín á milli um að veita tilteknum vörum ákveðna fríðindameðferð við álagningu og afgreiðslu tolla sem er þá bundin skilyrðum um að uppruni hennar sé í einhverju samningsríkjanna. Það hvernig uppruni vöru er ákveðinn í þessu sambandi fer síðan eftir ákveðnum reglum sem eru þá nefndar „*upprunareglur*“.

Þegar atvik þessa máls áttu sér stað var slíkum samningum búin lagastoð í ákvæði 1. tölul. 6. gr., sbr. 1. mgr. 6. gr., þágildandi tollalaga nr. 55/1987 en þar sagði svo:

„Tollur skal lækka, falla niður eða endurgreiðast í eftirfarandi tilvikum, að uppfylltum þeim skilyrðum sem tilgreind eru:

1. *Í samræmi við ákvæði í fríverslunar- og milliríkjasamningum sem Ísland er aðili að, frá þeim tíma er viðkomandi samningur hefur öðlast gildi að því er Ísland varðar.“*

Framangreint ákvæði var upphaflega lögfest með 11. gr. laga nr. 3/1986, um ráðstafanir í ríkisfjármálum, og leysti ákvæðið þá af hólmi ákvæði 6. tölul. 3. gr. þágildandi tollskrárlaga nr. 120/1976 en í því ákvæði var kveðið á um að fjármálaráðuneytinu væri heimilt að „*láta koma til framkvæmda tollfrelsis- og tollalækkunarákvæði í milliríkja- og fríverslunarsamningum.*“

Af athugasemdum við ákvæði 11. gr. í frumvarpi sem varð að lögum nr. 3/1986 kemur fram að í þeim tilvikum þar sem reynt hafi á beitingu heimildar 6. tölul. 3. gr. þá hafi ávallt verið um að ræða framkvæmd á beinum tollalækkunarákvæðum en hins vegar ekki öðrum ákvæðum sem teldust óaðskiljanleg ákvæði samninganna og oft mætti telja verulega forsendu þess að á tollalækkun sé yfir höfuð fallist. Þá sagði þar að gildandi ákvæði tollskrárlaga þætti ekki nægilega skýrt orðað til þess að vafalaust væri að stjórnvöldum væri heimilt að grípa til þeirra úrræða sem samningarnir gera ráð fyrir að beitt væri í tengslum við fríverslunarsamninga. sbr. Alpt. 1985-1986, A-deild, bls. 2376-2377). Þegar litið er til þessara athugasemda er þannig ekki annað að sjá en að það hafi meðal annars verið ætlun löggjafans að skapa tryggari lagagrundvöll undir þau ákvæði alþjóðlegra fríverslunarsamninga sem lutu að öðrum þáttum við framkvæmd samninganna en beinum tollalækkunarákvæðum.

Samkvæmt framangreindu verður að leggja til grundvallar að þær reglur sem fram koma í bókun 4 við EES-samninginn um uppruna og skilyrði tollfríðinda eigi sér lagalega stoð í ákvæði 1. mgr. 9. gr. EES-samningsins, sbr. 1. mgr. 2. gr. laga nr. 2/1993, og eftir atvikum einnig 1. tölul. 6. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987. Ber íslenskum tolyfirvöldum því að fylgja efnisákvæðum bókunarinnar þegar þau leysa úr því hvort vara uppfylli skilyrði fríðindameðferðar samkvæmt EES-samningnum.

Umfjöllun mín um úrskurð ríkistollanefndar í máli A. mun hér eftirleiðis beinast annars vegar að þeim forsendum úrskurðar nefndarinnar sem lúta að heimild tollstjóra til að endurákvarða gjöld A. og hins vegar því atriði úrskurðarins að félagið hafi ekki framvísað gögnum sem sanni að um upprunavöru sé að ræða.

3. Skilyrði endurákvörðunar samkvæmt ákvæðum tollalaga.

A. gera í kvörtun sinni til mín athugasemdir við þá niðurstöðu úrskurðar ríkistollanefndar að ákvæði 1. mgr. 99. gr., svo og 1. og 3. tölul. 5. mgr. 99. gr. þágildandi ákvæða tollalaga hafi átt við um þær alls tuttugu sendingar sem Tollstjóri endurákvarðaði aðflutningsgjöld á með

úrskurðum sínum 1. og 20. júní 2005 og staðfesti síðan hinn 4. október 2005 í kjölfar endurupptöku úrskurðanna 8. júlí 2005 að öðru leyti en að tilvísun til 3. tölul. 5. mgr. 99. gr. tollalaga var felld niður. Eins og áður er rakið þá var endurákvörðun tollstjóra byggð á þeirri afstöðu að upprunayfirlýsingar á vörureikningum sendinganna væru ekki gildar og tollflokkun vörunnar að hluta til röng.

Þegar tollstjóri kvað upp þá úrskurði sína, sem ríkistollanefnd fjallaði síðan efnislega um í úrskurði sínum frá 15. mars 2006, voru í gildi ákvæði tollalaga nr. 55/1987 en í 1. mgr. 99. gr. þeirra laga var mælt fyrir um það að tollstjóri skyldi í samræmi við ákvæði greinarinnar endurákvæða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós kæmi að þau væru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Þá var í 2. mgr. 99. gr. laganna sett fram sú regla að hefði innflytjandi eða sá sem ráðstafaði vöru til tollmeðferðar látið tollstjóra í té við tollafgreiðslu fullnægjandi upplýsingar og, eftir atvikum, gögn sem byggja mátti rétta álagningu aðflutningsgjalda á þá skyldi tollstjóri hafa lokið endurákvörðun aðflutningsgjalda innan 60 daga, talið frá því að hann heimilaði afhendingu vöru.

Í 5. mgr. 99. gr. var hins vegar mælt fyrir um nokkuð rýmri heimild tollstjóra til að ákvarða aðflutningsgjöld innflytjanda aftur í tímann en í því ákvæði, sbr. 1. tölul. 5. mgr. 99. gr. sagði svo:

„Þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. er tollstjóra heimilt að endurákvæða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi, í eftirfarandi tilvikum, enda sé gætt ákvæða 3. og 4. mgr. þessarar greinar eftir því sem við á:

- 1. Hafi framlögðum gögnum eða þeim upplýsingum, sem látin voru í té við tollafgreiðslu, verið áfátt þannig að ekki var unnt að byggja á þeim rétta álagningu aðflutningsgjalda. Skiptir í því sambandi ekki máli hvort innflytjandi eða sá sem ráðstafaði vöru til tollafgreiðslu vissi eða mátti vita um réttmæti þessara gagna eða upplýsinga.“*

Eins og rakið er hér að framan laut ágreiningur A. við tollstjóra að því hvort þær 20 vörusendingar sem um var deilt í málinu uppfylltu skilyrði til fríðindameðferðar samkvæmt bókun 4 við EES-samninginn. Af úrskurði ríkistollanefndar í málinu verður ráðið að nefndin taldi þær upplýsingar og gögn sem lögð voru fram við upphaflegan innflutning vörusendinganna ekki hafa verið með þeim hætti að tollstjóra hefði þegar við innflutning þeirra verið unnt að taka endanlega afstöðu til álagningar aðflutningsgjalda á þær en um þetta segir svo í úrskurði nefndarinnar:

„Jafnframt taka nefndarmenn undir með tollstjóra að gögn þau sem innflytjandi lagði til grundvallar tollafgreiðslu sendinga þeirra sem hér eru til umfjöllunar voru ófullnægjandi. Í 20. gr. bókunar 4 við EES samninginn kemur fram að útflytjanda sé heimilt að gefa yfirlýsingu á vörureikningi til sönnunar um uppruna vöru. Í IV. viðbæti við bókun 4 við EES samninginn er kveðið á um orðalag þessarar yfirlýsingar. Hún skal vera eftirfarandi: „Útflytjandi framleiðsluvara sem skjal þetta tekur til (leyfi tollyfirvalda nr...(I)), lýsir því yfir að vörunar séu, ef annars er ekki greinilega getið, af... fríðindauppruna.“

Ensk þýðing: „The exporter of the products covered by this document (customs authorization No . . . (1)) declares that, except where otherwise clearly indicated, these products are of ... (2) preferential origin.“

Í yfirlýsingum hins erlenda seljanda vörunnar á vörureikningum sem fjallað er um í þeim 20 sendingum sem endurákvörðunin tekur til segir að varan sé „manufactured origin“ í stað „preferential origin“. Að mati nefndarmanna er hér um grundvallarmun að ræða. Það að vara sé „manufactured origin“ segir einfaldlega að varan sé framleidd á EES svæðinu. En ekki að varan sé upprunavara „preferential origin.“

Ég ræð það af framangreindum forsendum ríkistollanefndar að það sé afstaða nefndarinnar að þær yfirlýsingar sem látnar voru í té af hálfu útflytjanda vörusendinganna 20 á þeim vörureikningum sem þeim fylgdu við innflutning hafi verið með þeim hætti að ekki hafi verið hægt að draga þá ályktun með vissu að varan væri örugglega upprunavara í skilningi ákvæða EES-samningsins og bókunar 4 við hann. Vísar nefndin í því sambandi til þess að í umræddum vörureikningum sé einungis tilgreindur sá uppruni vörunnar að hún hafi verið „framleidd“ á EES-

svæðinu en ekki að hún sé af „fríðindauppruna“, eins og ráðgert sé í bókun 4 við samninginn. Af forsendum úrskurðarins er ljóst að nefndin taldi þennan ágalla á yfirlýsingum vörureikninganna vera þess eðlis að framlögðum gögnum eða þeim upplýsingum, sem látin voru í té við tollafgreiðslu, hafi verið áfátt þannig að ekki var unnt að byggja á þeim rétta álagningu aðflutningsgjalda í skilningi 1. tölul. 5. mgr. 99. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987.

Við mat á því hvort yfirlýsingum á vörureikningum sem A. lögðu fram með sendingum þeim sem um ræðir í máli þessu og byggðu fríðindameðferð á hafi verið áfátt í skilningi 1. tölul. 5. mgr. 99. gr. verður að mínum dómi að líta til ákvæða bókunar 4 við EES-samninginn en þar eru sett ákveðin skilyrði fyrir því að yfirlýsingar á vörureikningum geti talist fullnægjandi sönnun fyrir uppruna vöru á svæðinu. Er slík sönnun jafnframt forsenda þess að grundvöllur sé fyrir fríðindameðferð vörunnar. Í þessu sambandi segir í b-lið 1. mgr. 15. gr. bókunarinnar að innflytjandi geti lagt fram fullnægjandi sönnun um uppruna í formi yfirlýsingar útflytjanda sem gefin er á vörureikningi, afhendingarseðli eða öðru viðskiptaskjali sem lýsir vöru nægilega vel til að hægt sé að bera kennsl á hana. Um nánari skilyrði fyrir útgáfu slíkrar yfirlýsingar á vörureikningi er síðan fjallað í 20. gr. bókunarinnar en það ákvæði hljóðar í heild sinni svo:

- „1. Heimilt er að gefa út yfirlýsingu á vörureikningi sem um getur í b-lið 1. mgr. 15. gr. af viðurkenndum útflytjanda í skilningi 21. gr.; eða af útflytjanda vörusendingar sem samanstendur af einum eða fleiri þökkum sem innihalda upprunavörur að heildarverðmæti eigi meira en 6000 ECU.
2. Heimilt er að gefa út yfirlýsingu á vörureikningi ef viðkomandi framleiðsluvörur teljast upprunavörur á EES eða í einu landanna sem um getur í 3. gr. og fullnægja öðrum kröfum þessarar bókunar.
3. Útflytjandi sem gefur út yfirlýsingu á vörureikningi skal vera reiðubúinn að leggja fram hvenær sem er, að beiðni tollýfirvalda í útflutningslandinu, öll tilheyrandi skjöl sem sanna upprunaréttindi viðkomandi vara og að öðrum kröfum þessarar bókunar hafi verið fullnægt.
4. Yfirlýsing á vörureikningi skal gefin út með þeim hætti að útflytjandi vélritar, stimplar eða prentar á vörureikninginn, afhendingarseðillinn eða annað viðskiptaskjal yfirlýsingu með þeim texta sem fram kemur í IV. viðauka og skal hann nota útgáfu á einu tungumálanna sem um getur í þeim viðauka í samræmi við ákvæði landslaga útflutningslandsins. Ef yfirlýsingin er handskrifuð skal skrifa með bleki og með prentstöfum.“

Samkvæmt framangreindu er í 4. mgr. 20. gr. bókunar 4 við EES-samninginn lagt til grundvallar að yfirlýsing á vörureikningi, afhendingarseðill eða annað viðskiptaskjal með henni innihaldi yfirlýsingu með þeim texta sem fram kemur í IV. viðauka við bókun 4, en viðaukinn er birtur með bókuninni í C-deild Stjórnartíðinda 20. desember 1993, sbr. auglýsingu nr. 31, um samning um Evrópska efnahagssvæðið. Um innihald enskrar útgáfu yfirlýsingarinnar segir annars svo í viðaukanum:

„The exporter of the products covered by this document (customs authorization No.....) declares that, except when otherwise clearly indicated, these products are of EES preferential.“

EKKI verður um það villst að yfirlýsingar þær sem fylgdu þeim vörusendingum sem úrskurður ríkistollanefndar fjallar um eru ekki um orðalag í samræmi við þær kröfur um efni slíkra yfirlýsinga sem leiðir af 4. mgr. 20. gr. bókunar 4, sbr. einnig IV. viðauka við bókunina. Þegar litið er til þessa, svo og þeirra almennu skilyrða sem sett eru fyrir fríðindameðferð vöru samkvæmt bókun 4 við EES-samninginn þá fæ ég ekki séð að tollstjóri hafi getað tekið endanlega afstöðu til þess á grundvelli þeirrar yfirlýsingar á vörureikningum sendinganna 20, að vörurnar væru „of manufactured origin“ og þar með hvort vörurnar uppfylltu skilyrði bókunarinnar um fríðindameðferð. Hef ég þá í huga að samkvæmt reglum bókunarinnar ræður það ekki úrslitum um það hvort vara teljist upprunavara á EES-svæðinu að hún sé framleidd þar heldur eru í bókuninni sett margvísleg önnur skilyrði sem lúta meðal annars að uppruna aðfanga til framleiðslunnar, þess hræfnis sem notað er í hana og frekari vinnslu vörunnar, sbr. 4. gr. bókunarinnar. Í ljósi þessa

geri ég ekki athugasemdir við þá niðurstöðu ríkistollanefndar að tollstjóra hafi með vísan til 1. tölul. 5. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987 verið formlega heimilt að taka þær vörusendingar sem um er deilt í málinu til endurákvörðunar á þeim grundvelli að framlagningu gagna og upplýsinga sem látnar voru í té við tollafgreiðslu hafi verið áfátt. Það er hins vegar annað mál hvort sá úrskurður nefndarinnar um endurákvörðun hafi verið í samræmi við ákvæði bókunar 4 um fríðindameðferð, en eins og áður segir var sú bókun sett á grundvelli 9. gr. EES-samningsins, sem hefur lagagildi hér á landi, sbr. lög nr. 2/1993, um Evrópska efnahagssvæðið. Hef ég við athugun mína byggt á því að bókunin hafi efnislega stoð í ákvæðum laga nr. 2/1993, sbr. einnig 1. tölul. 6. gr., sbr. l. mgr. 6. gr., þágildandi tollalaga nr. 55/1987.

4. Ákvæði bókunar 4 um sönnun uppruna og skilyrði til fríðindameðferðar.

Ríkistollanefnd fjallar ekki einungis um það í úrskurði sínum hvort skilyrði hafi verið til þess að taka aðflutningsgjöld á þær vörusendingar sem deilt var um í málinu til endurákvörðunar samkvæmt þágildandi tollalögum. Nefndin tekur þar jafnframt sjálfstæða afstöðu til þess, út frá þeim upplýsingum sem tollstjóri aflaði frá ítölskum tollyfirvöldum við undirbúning úrskurða sinna um endurákvörðun, hvort þær 20 vörusendingar sem um er deilt í málinu hafi engu að síður getað talist vera upprunavörur í skilningi EES-samningsins.

Draga má þá ályktun af úrskurði ríkistollanefndar að það sé afstaða nefndarinnar að enda þótt ítölsk tollyfirvöld hafi staðfest uppruna þeirra vara sem greinir í bréfi þeirra frá 17. desember 2003 þá te1ji nefndin engu að síður að A. hafi enn ekki sýnt fram á að vörurnar séu upprunnar á EES-svæðinu í samræmi við þær kröfur sem leiðir af bókun 4. Þá liggur jafnframt fyrir að nefndin telur það ekki breyta neinu um þessa niðurstöðu þótt A. hafi lagt fram yfirlýsingu frá Chiquita Italia S.p.A, seljanda varanna í málinu, dags. 20. júní 2005, þar sem segir að vörurnar séu upprunavörur. Hér reynir því á hvort þau gögn sem aflað hafði verið í málinu bæði af hálfu tollstjóra og innflytjandans og lágu fyrir ríkistollanefnd hafi verið fullnægjandi grundvöllur þeirra ályktana sem nefndin byggði niðurstöðu sína á.

Þegar litið er til þeirra lagaákvæða sem í gildi voru þegar atvik þessa máls áttu sér stað og rakin eru hér að framan, um skyldu innflytjenda til að framvísa nauðsynlegum gögnum til þess að unnt sé að ákvarða þeim rétta álagningu aðflutningsgjalda, sbr. 1. tölul. 5. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987, verður að mínu áliti að leggja til grundvallar að innflytjandi sem óskar þess að njóta fríðindameðferðar á grundvelli bókunar 4 beri almennt jafnframt ábyrgð á því að leggja fram þær upplýsingar sem þörf er á til að taka afstöðu til þess hvort vara uppfylli skilyrði fríðindameðferðar. Er sú málsmeðferð enn fremur í samræmi við þær almennu sönnunareglur sem kveðið er á um í bókun 4. Í þeim reglum er annars vegar gert ráð fyrir því að innflytjandi leggi fram sönnun um uppruna vöru á sérstöku eyðublaði í mynd svokallaðs EUR.1 skírteinis, samkvæmt fyrirmynd í III. viðauka við bókun 4, sbr. 1. mgr. 15. gr. bókunarinnar. Hins vegar er lagt til grundvallar í b-lið 1. mgr. 15. gr. að innflytjandi geti lagt fram fullnægjandi sönnun um uppruna í formi yfirlýsingar útflytjanda sem gefin er á vörureikningi, afhendingarseðli eða öðru viðskiptaskjali sem lýsir vöru nægilega vel til að hægt sé að bera kennsl á hana.

Af gögnum málsins er ljóst að þær yfirlýsingar sem A. hafa lagt fram í þessu máli eru byggðar á framangreindri heimild b-liðar 1. mgr. 15. gr. bókunarinnar. Um nánari skilyrði fyrir útgáfu slíkra yfirlýsinga á vörureikningi er fjallað í 20. gr. bókunarinnar sem vitnað er til hér að framan. Í 3. mgr. þeirrar greinar kemur fram að útflytjandi sem gefi út yfirlýsingu á vörureikningi skuli vera reiðubúinn að leggja fram hvenær sem er, að beiðni tollyfirvalda í útflutningslandinu, öll tilheyrandi skjöl sem sanna upprunaréttindi viðkomandi vara og að öðrum kröfum þessarar bókunar hafi verið fullnægt. Ákvæði 3. mgr. 21. gr. bókunarinnar gerir í þessu sambandi ráð fyrir því að efnislegt sönnunarmat á því hvort vara sé upprunnin í samningsríki sé í höndum tollyfirvalda í því landi þar sem varan er upprunnin, þ.e. útflutningsríki. Með sambærilegum hætti er gert ráð fyrir því í 3. mgr. 16. gr. bókunarinnar að það sé í verkahring tollyfirvalda í útflutningslandi að sannreyna uppruna vöru í tengslum við útgáfu EUR.1 skírteinis.

Þær kröfur sem gera verður til þess hvaða upplýsingar tollyfirvöld leggja til grundvallar í máli eins og því sem hér er til umfjöllunar ráðast hins vegar ekki einungis af þeim ákvæðum tollalaga og

bókunar 4 sem að framan eru rakin. Verður í því sambandi að hafa í huga að málið snýr í eðli sínu að ákvörðun tollstjóra um að falla frá fyrri ákvörðunum um að A. skyldi heimiluð fríðindameðferð þeirra vörusendinga sem um er deilt og úrskurða félaginu hærrí aðflutningsgjöld með endurákvörðunum 1. og 20. júní 2005. Ástæða þess að ég tilgreini þetta atriði er sú að í 32. gr. bókunar 4 er mælt fyrir um ákveðna sérreglu sem beita á í þeim tilvikum þegar tollyfirvöld í innflutningslandi ákveða að sannreyna uppruna vöru sem þegar hefur verið flutt. Er þá mælt fyrir um ákveðna málsmeðferð sem tollyfirvöldum ber að fylgja við þessar aðstæður og felur hún meðal annars í sér að þau skuli hafa ákveðna samvinnu við tollyfirvöld í útflutningsríki um sannprófun þess hvort vara sé í reynd upprunnin í ríki á EES-svæðinu, ef vafi kemur upp um slíkt. Ákvæði 32. gr. hljóðar í heild sinni svo:

- 1. Sannprófun eftir á sönnun á uppruna skal framkvæmd með slembiathugun eða hvenær sem tollyfirvöld í innflutningslandinu hafa rökstudda ástæðu til að draga í efa áreiðanleika slíkra skjala, upprunaréttindi viðkomandi framleiðsluvara eða að öðrum kröfum þessarar bókunar hafi verið fullnægt.*
- 2. Vegna framkvæmdar ákvæða 1. mgr. skulu tollyfirvöld innflutningslandsins endursenda EUR.1-flutningsskírteinið og vörureikninginn, hafi honum verið framvísað eða yfirlýsingu á vörureikningi eða afrit af þessum skjölum til tollyfirvalda útflutningslandsins og tilgreina, þar sem það á við, efnislegar eða formlegar ástæður fyrir því að fyrirspurnin er gerð. Til stuðnings beiðni um sannprófun eftir á skulu þau senda hvers konar skjöl og upplýsingar sem aflað hefur verið og benda til þess að upplýsingar gefnar á sönnun á uppruna séu rangar.*
- 3. Sannprófunin skal framkvæmd af tollyfirvöldum í útflutningslandinu. Þau mega vegna hennar beiða um hvers konar sannanir og framkvæma hverja þá skoðun á bókhaldi útflytjanda eða viðhafa annað eftirlit sem þau telja nauðsynlegt.*
- 4. Ef tollyfirvöld innflutningslandsins ákveða að fresta fríðindameðferð á viðkomandi framleiðsluvöru á meðan beið er niðurstöðu sannprófunarinnar skulu þau heimila innflytjanda að leysa framleiðsluvörurnar út með þeim varúðarráðstöfunum sem þau álíta nauðsynlegar.*
- 5. Til kynna skal þeim tollyfirvöldum sem fara fram á sannprófunina um niðurstöður hennar eins fljótt og unnt er. Koma verður skýrt fram í niðurstöðunum hvort skjölin séu áreiðanleg og hvort telja megi að viðkomandi framleiðsluvörur séu upprunnar á EES eða þeim löndum sem um getur í 3. gr. og hvort öðrum kröfum þessarar bókunar hafi verið fullnægt.*
- 6. Ef rökstudd ástæða er fyrir hendi og svar berst ekki innan tíu mánaða frá því að beið er um sönnunina eða reynist upplýsingar í svári ekki fullnægjandi tí 1 að unnt sé að ákveða áreiðanleika skjalsins sem um ræðir eða raunverulegan uppruna varanna, skulu tollyfirvöldin sem fara fram á upplýsingar ekki veita upprunaréttindi, nema í sérstökum tilvikum.“*

Samkvæmt framangreindu ákvæði 3. mgr. 32. gr. bókunar 4 er gengið út frá því að sannprófun á því hvort vara sé upprunnin í því samningsríki sem hún er flutt út frá sé í höndum tollyfirvalda í útflutningsríki, sem hafa þá rétt í því sambandi til að krefjast hvers konar sannana og að athuga bókhald útflytjandans eða viðhafa annað eftirlit sem þau álíta nauðsynlegt.

Með því regluverki sem lýst hefur verið hér að framan hefur verið komið á ákveðnu lögmæltu ferli sem tollyfirvöldum ber að fylgja til að ganga úr skugga um hvort vara sé sannanlega upprunnin á EES-svæðinu í skilningi bókunar 4 ef framlögð gögn við innflutning vöru teljast ekki fullnægjandi. Ég tel að íslenskum tollyfirvöldum beri almennt við sannprófun á því hvort vara uppfylli þessar upprunakröfur og endurákvörðun aðflutningsgjalda í kjölfar slíkrar prófunar að taka mið af þeim niðurstöðum sem þau fá frá tollyfirvöldum í útflutningsríki á grundvelli slíkrar sannprófunar. Hef ég þá haft í huga að bókun 4 felur í sér skuldbindingu af hálfu íslenska ríkisins til að fylgja eftir ákvæðum EES-samningsins um frjáls vöruviðskipti og þeim markmiðum hans að stuðla að stöðugri og jafnri eflingu viðskipta- og efnahagstengsla samningsaðila við sömu

samkeppnisskilyrði og eftir sömu reglum með það fyrir augum að mynda einsleitt Evrópskt efnahagssvæði (í álitinu nefnt EES).

Eins og áður segir er meginmál samningsins lögfest með ákvæðum laga nr. 2/1993, sbr. 1. mgr. 2. gr. laganna, auk þess sem sett er sú regla í 3. gr. þeirra laga að skýra skuli lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja. Með tilliti til þessara markmiða samningsins tel ég rétt að vekja athygli á því að dómstóll Evrópubandalaganna hefur margítrekað lýst þeirri afstöðu sinni að þegar kveðið er á um slíka verkaskiptingu tollyfirvalda við athugun á uppruna vöru og um ræðir í bókun 4, þá geti reglur um slíka verkaskiptingu einungis náð tilætluðu markmiði sínu ef tollyfirvöld í innflutningsríki virði þær niðurstöður um uppruna sem tollyfirvöld í útflutningsríki hafa komist að, sjá hér til hliðsjónar dóma dómstólsins í málum nr. 218/83 Les Rapides Savoyards og fleiri [1984] ECR 3105, 26.-27. mgr., sameinuðum málum C-153/94 and C-204/94 Faroe Seafood and Others [1996] ECR 1-2465, 20. mgr., og mál C-97/95 Pascoal & Filhos [1997] ECR 1-4209, 33. mgr.

Sú tilhögun sannprófunar sem kveðið er á um í 32. gr. bókunar 4 er í samræmi við framangreind sjónarmið. Þá helgast sú skipting verkefna milli tollyfirvalda í inn- og útflutningslandi sem mælt er fyrir um í 32. gr. við sannprófun á uppruna vöru af því sjónarmiði að stjórnvöld í útflutningsríki séu almennt í betri aðstöðu til að sannreyna með beinum og milliliðalausum hætti hvort atvik máls séu þannig vaxin að skilyrði þess að vara teljist upprunavara séu fyrir hendi. Vek ég í því sambandi athygli á að þegar atvik þessa máls áttu sér stað, var gengið út frá því í þágildandi tollalögum nr. 55/1987 að íslensk tollyfirvöld skyldu framkvæma rannsókn á sannleiksgildi skjala eða vottorða um uppruna, tollendurgreiðslur o.fl. um vörur sem fluttar væru út héðan, ef aðildarríki að milliríkjasamningi um tollfríðindi óskaði eftir að sannleiksgildið yrði sannreynt, sbr. 7. mgr. 122. gr. tollalaga nr. 55/1987. Samsvarandi ákvæði er nú að finna í 6. mgr. 145. gr. núgildandi tollalaga nr. 88/2005.

Eins og fram kemur í kafla II hér að framan ritaði tollstjóri bréf til ítalskra tollyfirvalda, dags. 20. september 2002, með vísan til 32. gr. bókunar 4, þar sem hann óskaði eftir því að þau sannprófuðu hvort þær vörur sem tilgreindar væru í meðfylgjandi afritum vöruheitinga fullnægðu í reynd þeim kröfum til að hljóta friðindameðferð. Þessu bréfi tollstjóra var svarað með bréfi ítalskra tollyfirvalda, dags. 17. desember 2003, en þar segir orðrétt svo:

„On the ground of our checking about invoices issued by Chiquita P.G.D Srl, you sent us on Sep. 20, 2002, we inform you that the exporter declarations apposed on the documents in question weren't valid in order to obtain preferential treatment.

Anyway, for the following products, manufactured during 1999 and 2000, we've checked that:

- 1. Floridana Orange Juice, Pink Grapefruit Juice, Orange Juice and Pineapple Juice, HS Code No. 2009, couldn't be qualified for preferential treatment under EEC-Island Agreement;*
- 2. Apple Juice, HS Code 2009, met the origin criteria for preferential treatment;*
- 3. all other products listed on the invoices in question, had to be classified on HS Code No. 2202, and met the origin criteria preferential treatment.“*

Af framangreindu bréfi ítalskra tollyfirvalda til tollstjóra verður ráðið að ítölsk tollyfirvöld hafi framkvæmt sjálfstæða athugun eða sannprófun á þeim vörum sem fyrirspurn tollstjóra laut að. Samkvæmt bréfinu var niðurstaða þeirrar athugunar sú að þær vörur sem greinir í liðum 2 og 3 í bréfinu hafi uppfyllt skilyrði til að teljast upprunavörur í skilningi EES-samningsins en ekki þær vörur sem um ræðir í lið 1.

Þrátt fyrir að svarbréf ítalskra tollyfirvalda hafi verið dagsett 17. desember 2003 er ekki að sjá að upplýsingar þær sem fram komu í bréfinu hafi orðið embætti tollstjóra tilefni til neinna aðgerða fyrr en tæplega hálfu öðru ári síðar þegar það ritaði A. bréf, dags. 11. maí 2005, þar sem félaginu var tilkynnt um fyrirhugaða endurákvörðun. Í því bréfi er strax lýst þeirri afstöðu að

tollstjóri telji ekki unnt að líta svo á að þær vörur sem tilgreindar eru í lið 1 í bréfi ítalskra tollyfirvalda uppfylli skilyrði til að teljast upprunavörur í skilningi EES-samningsins og njóta þar með fríðindameðferðar. Er ekki annað að sjá en að sú afstaða tollstjóra byggji að þessu leyti á þeim upplýsingum sem ítölsk tollyfirvöld lögðu fram í kjölfar sannprófunar sinnar um að vörur sem tilgreindar eru í lið 1 í bréfi þeirra og að tollstjóri fallist þar með á þá niðurstöðu ítalskra tollyfirvalda.

Öðru máli gegnir hins vegar um þá afstöðu sem lýst er í bréfi ítalskra tollyfirvalda um að þær vörur sem um ræðir í liðum 2 og 3 í bréfi þeirra uppfylli skilyrði til að teljast upprunavörur. Í bréfi tollstjóra til A. er lýst þeirri afstöðu að „unnt [væri] að heimila fríðindameðferð á þeim vörum sem tilgreindar eru í liðum 2 og 3 í bréfi ítalskra tollyfirvalda ef framvísað [yrði] til embættisins fullnægjandi upprunasönnunum, sbr. IV. viðauka bókunar 4 við EES-samninginn.“ Ljóst er að A. tókst ekki að leggja fram viðbótargögn innan þess frests sem settur var í bréfi tollstjóra 11. maí 2005 og í úrskurðum tollstjóra frá 1. og 20. júní 2005, eru aðflutningsgjöld þeirra vörusendinga sem um ræddi í liðum 2 og 3 í bréfi ítalskra tollyfirvalda endurákvörðuð á þeim forsendum að engin þeirra uppfyllti skilyrði til fríðindameðferðar samkvæmt bókun 4, sbr. úrskurði tollstjóra og að A. hefðu ekki lagt fram fullnægjandi sönnun fyrir því að vörurnar væru upprunavörur samkvæmt ákvæðum bókunarinnar.

Eins og rakið er hér að framan er úrskurður ríkistollanefndar um að staðfesta úrskurði tollstjóra meðal annars byggður á því atriði að A. hafi ekki sýnt fram á að þær vörur sem um ræðir í málinu séu upprunavörur. Ræð ég það af úrskurði nefndarinnar að nefndin hafi um þetta atriði einnig tekið þá afstöðu að ekki skyldi byggt á niðurstöðum sannprófunar ítalskra tollyfirvalda um að vörur sem tilgreindar eru í liðum 2 og 3 í bréfi þeirra 17. desember 2003 séu upprunavörur. Í forsendum sínum tekur nefndin orðrétt upp liði 1-3 úr bréfi ítalskra tollyfirvalda en síðan segir orðrétt í úrskurði hennar:

„Ljóst er að innflytjandi ber ábyrgð á að þær upplýsingar sem fram koma í tollskjöllum séu réttar. Við skoðun ítalskra tollyfirvalda hefur komið í ljós að hluti af þeim vörum sem tollstjóri hefur nú endurákværð gjöld af uppfylla ekki reglur um uppruna, sbr. 8. gr. EES-samningsins og bókunar 4 við hann. Seljendur vörunnar gáfu út yfirlýsingu, dags. 20. júní 2005, þar sem þeir staðfesta að tiltekna vörur á reikningum þeim sem endurákvörðunin tekur til séu upprunavörur“ preferential origin. Í 20. gr. bókunar 4 við EES, lið 3 segir: „Útflytjandi sem gefur út yfirlýsingu á vörureikningi skal vera reiðubúinn að leggja fram, hvenær sem er, að beiðni tollyfirvalda í útflutningslandinu, öll tilheyrandi skjöl sem sanna upprunaréttindi viðkomandi framleiðsluvara og að öðrum kröfum þessarar bókunar hafi verið fullnægt.“ Seljendur vöru þeirrar sem hér er verið að fjalla um hafa ekki sannað uppruna vörunnar skv. bókun 4. við EES samninginn.“

Í lok úrskurðar nefndarinnar segir enn fremur að „rétt [sé] að taka fram að miðað við upplýsingar ítalskra tollyfirvalda hefði varan aldrei í heild sinni getað talist upprunavara.“ Ég tel mér ekki unnt að leggja annan skilning í tilvitnað orðalag úr úrskurði nefndarinnar en að nefndin hafi byggt afstöðu sína um að A. hafi ekki sannað uppruna þeirra vara sem um ræðir í 2. og 3. lið bréfs ítalskra tollyfirvalda í meginatriðum á því að miðað við upplýsingar þeirra hafi ekki allar vörusendingarnar getað talist uppfylla skilyrði til að teljast upprunavörur.

Af úrskurðinum verður þannig ráðið að ríkistollanefnd hafi ekki byggt mat sitt á uppruna þeirra vara sem um ræðir í liðum 2 og 3 í títtnefndu bréfi ítalskra tollyfirvalda á þeirri sannprófun sem ítölsk tollyfirvöld gerðu á umræddum vörum í kjölfar beiðni tollstjóra samkvæmt 32. gr. bókunar 4. Nefndin lagði þess í stað eigið sönnunarmat til grundvallar sem byggði á því, eins og segir í úrskurðinum, að samkvæmt mati ítalskra tollyfirvalda hefðu vörurnar aldrei allar fallið undir upprunavörur. Fæ ég ekki annað séð í því sambandi en að nefndin hafi dregið þá ályktun af niðurstöðum ítalskra tollyfirvalda um þær vörur sem um ræðir í lið 1 í bréfi þeirra frá 17. desember 2003 hafi haft þau áhrif að sönnun um uppruna þeirra vara sem greindar eru í liðum 2 og 3 hafi ekki tekist. Jafnframt vísar nefndin til þess að yfirlýsingar þær sem A. hafi lagt fram á síðari stigum málsins frá seljendum varanna um að þær séu upprunavörur séu ekki fullnægjandi sönnun fyrir uppruna þeirra.

Samkvæmt því sem að framan er rakið hefur ríkistollanefnd ákveðið að hafna því að leggja til grundvallar niðurstöður sannprófunar ítalskra tollyfirvalda um vörur í lið 2 og 3 þrátt fyrir að hún hafi athugasemdalaust byggt á niðurstöðum sömu yfirvalda um þær vörur sem fjallað er um í lið 1 í bréfi þeirra frá 17. desember 2003. Ég tek hins vegar fram að hvorki tollstjóri né ríkistollanefnd hafa við úrlausn sína í þessu máli byggt á þeirri sérstöku heimild sem veitt er í 6. mgr. 32. gr. bókunar 4 um að tollyfirvöld í innflutningslandi geti synjað um friðindameðferð ef ekkert svar hefur borist frá tollyfirvöldum í útflutningsríki innan tíu mánaða frá því að beiðni um sannprófun er sett fram eða ekki eru veittar nægilegar upplýsingar í svari þeirra til að unnt sé að ákvarða áreiðanleika skjalsins sem um ræðir og raunverulegur uppruni framleiðsluvaranna er dreginn í efa. Hér liggur því fyrir að íslensk tollyfirvöld hafa ákveðið að leggja eigið mat á sönnun fyrir uppruna þeirra vara sem deilt er um í málinu í stað þess að taka gilda sannprófun ítalskra tollyfirvalda sem reglur bókunar 4 gera ráð fyrir að annist slíkt mat og ætla verður að séu að jafnaði í betri aðstöðu til að sannreyna hvort varan uppfylli skilyrði um uppruna. Að auki er síðan afstaða íslenskra tollyfirvalda byggð á því að innflytjanda vörunnar hafi ekki tekist að leggja fram fullnægjandi gögn.

Vegna þess síðast nefnda er rétt að minna á að samkvæmt rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 ber stjórnvaldi að sjá til þess að mál sé nægjanlega upplýst áður en ákvörðun er tekin í því. Í athugasemdum við þetta ákvæði í frumvarpi til stjórnsýslulaganna sagði m.a. að mál teldist nægjanlega upplýst þegar þeirra upplýsinga hefði verið aflað sem nauðsynlegar væru til þess að hægt yrði að taka efnislega rétta ákvörðun. Jafnframt var tekið fram að ef stjórnvöld færu þá leið að skora á aðila að leggja fram gögn yrðu þau gögn að vera nauðsynleg og gögn sem „með sanngirni má ætla að hann geti lagt fram án þess að það íþyngi honum um of.“ (Alpt. 1992, A-deild, bls. 3293.) Með bréfi hinna ítölsku tollyfirvalda í desember 2003 höfðu íslensk stjórnvöld fengið í hendur sannprófun á grundvelli EES-reglna um uppruna þeirra vara sem um var deilt í málinu og fluttar höfðu verið til Íslands á árunum 1999 til 2000. Verður ekki annað séð en að stjórnvöld hafi þar með fengið í hendur nægjanlegar upplýsingar til að hægt væri að taka efnislega rétta ákvörðun í málinu miðað við rannsóknarskyldu 10. gr. stjórnsýslulaga. Slík staða hefði í samræmi við það sem rakið var hér að framan úr athugasemdum við 10. gr. í frumvarpi til stjórnsýslulaga að réttu átt að hafa áhrif þegar íslensk tollyfirvöld ákváðu síðan á arinu 2005 að skora á innflytjanda vörunnar að „framvísa fullnægjandi upprunasönnunum“ og enn frekar þegar upplýst var af hálfu innflytjandans hvaða vandkvæði væru á að afla þeirra gagna eftir þann tíma sem liðinn væri frá innflutningi varanna.

Þegar litið er til þeirra gagna sem fyrir liggja í málinu og þeirrar afmörkunar á rannsóknarskyldu tollyfirvalda sem leiðir af ákvæðum bókunar 4 og ákvæðum laga nr. 2/1993 fæ ég ekki séð að tollstjóri eða ríkistollanefnd hafi haft málefnalega ástæðu til að hafna því mati sem fyrir lá á uppruna varanna frá ítölskum tollyfirvöldum. Ég bendi í því sambandi á að ítölsk tollyfirvöld höfðu gert umrædda sannprófun að beiðni tollstjóra í samræmi við þær reglur sem settar eru um samvinnu tollyfirvalda í bókun 4 við SES-samninginn, en íslensk stjórnvöld hafa með gerð EES-samningsins og bókunarinnar undirgengist reglur bókunarinnar og er þar af leiðandi skylt að virða þær skuldbindingar sem í henni felast miðað við þann lagagrundvöll sem bókuninni var búinn í ákvæðum laga nr. 2/1993, sbr. einnig 1. tölul. 6. gr., sbr. 1. mgr. 6. gr., þágildandi tollalaga nr. 55/1987, nú 1. tölul. 1. mgr. 7. gr. nógildandi tollalaga nr. 88/2005. Ég minni á að umræddir milliríkjasamningar og bókanir sem þeim fylgja eru liður í því að auðvelda þeim sem flytja vörur milli aðildarríkjanna að stunda þá atvinnustarfsemi sem í hlut á.

Þá verður hér enn fremur að hafa í huga þá sérstöku skyldu sem lögð er á íslensk stjórnvöld með ákvæði 2. mgr. 9. gr. EES-samningsins, sbr. lög nr. 2/1993 að auka samvinnu á sviði tollamála með það fyrir augum að byggja á grundvelli þess árangurs sem náðst hefur með samningnum. Íslensk stjórnvöld hafa einnig undirgengist þá almennu skuldbindingu samkvæmt 3. gr. samningsins að gera allar viðeigandi almennar eða sérstakar ráðstafanir til að tryggja að staðið verði við þær skuldbindingar sem af EES-samningnum leiðir og samsvarandi skyldu til að varast ráðstafanir sem teft geta því í tvísýnu að markmiðum samningsins verði náð. Ég tek í þessu sambandi fram að ekki er að sjá að þágildandi tollalög nr. 55/1987 hafi haft að geyma

ákvæði sem áskildi að tollyfirvöld könnuðu sjálfstætt uppruna vöru þegar fyrir lá staðfesting erlendra tollyfirvalda á uppruna.

Í ljósi þess sem að framan greinir er það álit mitt að sú afstaða ríkistollanefndar að í máli A. hafi skort á að fyrir lægi fullnægjandi sönnun fyrir uppruna umræddra vara hafi ekki byggst á viðhlítandi lagagrundvelli. Ég tel jafnframt að niðurstaða úrskurða tollstjórans í Reykjavík hafi verið haldin sambærilegum annmarka að þessu leyti sem telja verður verulegan. Er það því niðurstaða mín að skort hafi á að nefndin tæki úrskurði tollstjóra til endurskoðunar að því marki sem ítölsk tollyfirvöld höfðu staðfest að um væri að ræða upprunavörur samkvæmt 3. mgr. 32. gr. bókunar 4 við EES-samninginn. Að öðru leyti geri ég ekki efnislegar athugasemdir við úrskurð nefndarinnar." (Athygli er vakin á því að þar sem vísað er til 3. mgr. 32. ger. bókunar 4 við EES samninginn um „sannprófun sönnunar um uppruna“ gildir nú 3. tl. 33. gr. samningsins innskot ríkistollanefndar.)

Um málsmeðferð tollstjóra segir í álit umboðsmanns:

"Í máli þessu hafa bæði meðan málið var til afgreiðslu hjá tollstjóra og í kærnum til ríkistollanefndar og fjármálaráðuneytisins verið gerðar athugasemdir við að embætti tollstjóra hafi ekki fylgt reglum stjórnsýslulaga við meðferð málsins. Í kvörtun félagsins er enn minnt á þessi atriði. Ríkistollanefnd sagði í úrskurði sínum að það væri mat nefndarinnar að tollstjóri hefði ekki gætt nægjanlega ákvæða stjórnsýslulaga. Lýstu nefndarmenn því álitinu að tollstjóri hefði þegar í september 2002 átt að upplýsa innflytjanda um að innflutningurinn væri í skoðun og fyrirspurn hvað varðar uppruna vörunnar hefði verið send ítölskum tollyfirvöldum. Það var hins vegar ekki gert fyrr en 11. maí 2005. Þá átelja nefndarmenn þennan langa aðdraganda málsins en telja hins vegar að A. hafi ekki sýnt fram á að þessi dráttur hafi valdið réttarspjöllum fyrir hann.

Ég tel ástæðu til þess eftir að hafa kynnt mér gögn þessa máls að beina þeim tilmælum til tollstjóra að betur verði gætt að því við meðferð hliðstæðra mála og fjallað hefur verið um í þessu álitu að fylgja reglum stjórnsýslulaga og almennum reglum stjórnsýsluréttarins, hafi það ekki þegar verið gert í kjölfar úrskurðar ríkistollanefndar. Rétt eins og ríkistollanefnd bendir á er lögð sú skylda á stjórnvöld að tilkynna aðila máls, eigi hann rétt á að tjá sig um efni þess, svo fljótt sem því verður við komið að mál hans sé til meðferðar, nema ljóst sé að hann hafi fengið vitneskju um það fyrir fram, sbr. 14. gr. stjórnsýslulaga. Það getur skipt aðila máls verulegu máli að fá þegar vitneskju um að stjórnvöld hafi tekið mál hans til meðferðar þannig að hann geti gert nauðsynlegar ráðstafanir af því tilefni. Á sviði aðflutningsgjalda kann það meðal annars að verða þeim sem í hlut á tilefni til að afla frekari gagna um viðkomandi vöru og koma þeim á framfæri við tollyfirvöld eða gera ráðstafanir til að firra sig fjártjóni með greiðslu í stað þess að þurfa síðar hugsanlega að greiða dráttarvexti þegar niðurstaða málsins liggur fyrir.

Það má ljóst vera af atvikum í þessu máli að mjög skortir á að meðferð málsins af hálfu embættis tollstjóra hafi verið hagað í samræmi við þá málshraðareglu 9. gr. stjórnsýslulaga að ákvarðanir í málum skuli teknar svo fljótt sem unnt er. Þá legg ég áherslu á að þeir frestir sem stjórnvöld veita aðila máls til þess að koma að gögnum eða andmælum, sbr. 1. mgr. 18. gr. stjórnsýslulaga, verða hverju sinni um tímalengd að taka mið af efni viðkomandi máls og hugsanlegum tímatakörkunum sem stjórnvöldum eru í lögum settir til að afgreiða málið. Það er hins vegar ekki samrýmanlegt þeim sjónarmiðum sem þessar reglur byggja á að stjórnvöld dragi það þar til komið er að lokum þess tíma sem þau hafa til að afgreiða mál að gefa aðilum þess kost á að tjá sig og leggja fram gögn og þá innan mjög stutts tíma.

Vegna orða ríkistollanefndar um að A. hafi ekki sýnt fram á að dráttur á tilkynningum tollstjóra til félagsins um upphaf málsins hafi valdið því réttarspjöllum tek ég fram að í álitu þessu er ekki tekin afstaða til þessa atriðis enda verður ekki annað séð en úr því sem komið er geti eingöngu reynt á slíkt við úrlausn hugsanlegrar skaðabótakröfu A. á hendur ríkinu. Þar kann að reyna á í hvaða mæli skilyrði skaðabótaskyldu er fyrir hendi og hvert A. telja að sé fjártjón þeirra. Það verður að vera hlutverk dómstóla að skera úr um slíkar kröfur ef A. telja tilefni til að setja þær fram og samkomulag verður ekki um lausn málsins."

Samkvæmt framangreindu er það álit umboðsmanns að sú afstaða ríkistollanefndar að í máli A. hafi skort á að fyrir lægi fullnægjandi sönnun fyrir uppruna þeirra vara sem um var fjallað hafi ekki byggt á viðhlítandi lagagrundvelli. Hann telur jafnframt að niðurstaða úrskurða tollstjóra hafi verið haldin sambærilegum annmarka að þessu leyti sem telja verður verulegan. Það er því niðurstaða umboðsmanns Alþingis að skort hafi á að ríkistollanefnd tæki úrskurði tollstjóra til endurskoðunar að því marki sem ítölsk tollyfirvöld höfðu staðfest að um væri að ræða upprunavörur samkvæmt 3. mgr. 33. gr. bókunar 4 við EES-samninginn, en þar segir orðrétt: *"Tollyfirvöld í útflutningslandinu skulu annast sannprófunina. Þau hafa í þessu tilliti rétt til að krefjast hvers konar sannana og að athuga bókhald útflytjandans eða viðhafa annað eftirlit sem þau álíta nauðsynlegt."*

Umboðsmaður Alþingis beinir því til nefndarinnar að hún endurupptaki þennan þátt úrskurðar síns, komi fram ósk þar um frá A., og leysi þá úr málinu í samræmi við þau sjónarmið sem rakin eru í þessu álit.

Eins og fram kemur hér að ofan óskaði lögmaður A. eftir því að ríkistollanefnd tæki málið upp á ný í samræmi við álit umboðsmanns Alþingis. Nefndarmenn hafa haldið fundi um málið og yfirfarið álit umboðsmanns. Umboðsmaður Alþingis kemst að þeirri niðurstöðu í álitinu að með bréfi ítalskra tollyfirvalda þann 17. desember 2003 hafi ítölsk tollyfirvöld staðfest, með vísan til 3. mgr. 33. gr. bókunar 4 við EES-samninginn, að hluti af þeirri vöru sem deilt var um uppruna á hafi í reynd uppfyllt skilyrði til að teljast upprunavara og hljóta tollmeðferð sem slík vara.

Eftir að hafa skoðað álit umboðsmanns Alþingis gaumgæfilega er það niðurstaða nefndarmanna að endurupptaka fyrri úrskurð sinn nr. 12/2005. Umboðsmaður Alþingis er sammála niðurstöðu tollstjóra og ríkistollanefndar að það hafi verið tilefni til að endurskoða gjaldtöku á hinar umþrættu vörusendingar m.v. þau gögn sem lágu fyrir í upphafi, þ.e. upprunavottorð fyrir vörurnar m.v. orðalag þess. Þá gerir Umboðsmaður Alþingis heldur ekki athugasemd við það að 5. mgr. 1. og 3. tl. 99. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987 hafi verið beitt, þannig að endurákvörðun gjalda megi framkvæma allt að sex ár talið frá tollafgreiðslu. Umboðsmaður gerir hins vegar athugasemdir við þann tíma sem tollstjóri tók sér til að endurákvæða í málinu án þess að upplýsa kæranda um gang mála. Það sem Umboðsmaður Alþingis gerir fyrst og fremst athugasemdir við efnislega við afgangið tollstjóra og síðan afgangið ríkistollanefndar, er það að báðir þessir aðilar komast að þeirri niðurstöðu að bréf ítalskra tollyfirvalda, dags. 17. desember 2003, sanni ekki að hluti umdeilda vörusendinga teljist hafa verið upprunavara í skilningi EES samningsins. Við nánari skoðun ríkistollanefndar á þessum þætti málsins fellst nefndin á þessi sjónarmið Umboðsmanns Alþingis. Ríkistollanefnd hefur því ákveðið að leggja til grundvallar í nýjum úrskurði bréf ítalskra tollyfirvalda, dags. 17. desember 2003. Þannig ber að tollafgreiða þær vörur sem tilgreindar eru í 2. og 3. tölulið í bréfi ítalskra tollyfirvalda sem upprunavörur. Hins vegar ber að endurákvæða gjöld á þær vörur sem tilgreindar eru í 1. tl. bréfsins. Þessi niðurstaða nefndarinnar byggir á 3. tl. 33. gr. bókunar 4. við EES-samninginn.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan úrskurð með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 3. tl. 33. gr. bókunar 4 við EES-samninginn, er úrskurður ríkistollanefndar nr. 12/2005 felldur úr gildi. Þá eru úrskurðir tollstjóra sem kveðnir voru upp 1. og 20. júní 2005, og sem voru enduruppteknir með bréfi þann 8. júlí 2005 og felldir úr gildi. Tollstjóra er gert að endurupptaka málið og afgangið það í samræmi við bréf ítalskra tollyfirvalda, dags. 17. desember 2003.