

**Kærandi: A**

**Kæruefni: Kærður er úrskurður Tollstjóra nr. 18/2012 um tollflokkun á ökutækinu Can-Am Outlander T3.**

Með bréfi, dags. 10. desember 2012, fór B, þess á leit fyrir hönd A, hér eftir nefndur kærandi, þess á leit að úrskurður Tollstjóra nr. 18/2012 um að ökutækið Can-Am Outlander T3 (sendinganúmer: E DET 17 04 2 DK AAR 5011) með fastnúmer X skuli flokkast í tnr. 8703.2111, verði endurskoðaður og að ökutækið verði þess í stað flokkað í tnr. 8701.1001

## I

Í hinum kærða úrskurði Tollstjóra kemur fram að kærandi hafi flutt til landsins hinn 17. apríl 2012 ökutæki af gerðinni Can-Am Outlander T3 frá Danmörku með sendingu með sendingarnúmeri E DET 1704 2 DK AAR S011. Ökutækið hlaut EDI-afgreiðslu þann 4. maí 2012 og var flokkað í tnr. 8703.2111 sem fjórhjól með 1000 cm<sup>3</sup> sprengirými eða minna. Þann 18. júní 2012 óskaði kærandi leiðréttingar við tollafgreiðsluna en hann taldi réttast að ökutækið yrði fært í tnr. 8701.1001, þ.e. dráttarvélar stjórnað af gangandi, nýjar. Hinn 22. júní 2012 ákvað Tollstjóri að hafna umbeðinni leiðréttingu. Með bréfi, dags. 16. ágúst 2012, var ákvörðun Tollstjóra um að hafna leiðréttingu á tollflokkun kærð. Tollstjóri óskaði af því tilefni eftir nánari gögnum frá kæranda áður en hann tæki málið til úrskurðar og bárust þau gögn þann 4. október 2012. Áður hafði umrætt ökutæki bæði verið myndað og skoðað af hálfu embættis Tollstjóra.

Í úrskurðinum er svofelld grein gerð fyrir rökum kæranda í málinu:

„Meginröksemdir kæranda eru að ökutækið hafi verið rangt tollflokkað með tilliti til gerðar þess og notkunarmöguleika. Í kæru, dags. 16. ágúst 2012, bendir kærandi á að með ökutækjum sem framleidd séu fyrir evrópska efnahags- svæðið sé gefið út svokallað CoC — vottorð (e. Certificate of Conformity). Slík vottorð staðfesti samræmi ökutækisins við heildargerðarviðurkenningu ökutækisins. Í vottorðinu, sem fylgt hafi ökutækinu, komi fram að Category of vehicle sé flokkur T3 en samkvæmt framkvæmdastjórn Evrópusambandsins þýði T3 flokkurinn eftirfarandi;

*Category T3: wheeled tractors with a maximum design speed of not more than 40 km/h, and with an unladen mass, inn running order, of not more than 600 kg.*

Í kærinni kemur fram að umrætt ökutæki falli undir flokk T3, þ.e. dráttarvél. Þá segir í kærinni að þegar Umferðarstofa skrái ökutækið sé horft til CoC — vottorðsins, sé það fyrir hendi, og því muni ökutækið verða skráð sem dráttarvél hjá Umferðarstofu. Eðlilegast og réttast sé því að tollyfirvöld horfi á þau skjöl sem fylgi ökutækinu og séu gefin út eftir reglum Evrópusambandsins í stað þess að nota tollskrárnúmer sem eigi ekki við um ökutækið. Ökutækið sem hér um ræði eigi í raun fátt sameiginlegt með fjórhjól en í raun meira sameiginlegt með dráttarvél og því væri réttast að notast við tollflokk 8701.1001. Kærandi bendir á að þrátt fyrir að tollflokkurinn, sem hann telji eðlilegast að nota eigi, beri undirkafla heitið dráttarvélar stjórnað af gangandi verði að

hafa það í huga að fyrirsagnir á köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Kaflaheitið á tollskrárnúmeri 8701 sé dráttarvélar (þó ekki dráttavélar í nr. 8709), þar af leiðandi falli tæki sem eru hefðbundnar dráttarvélar ekki í þann flokk heldur ökutæki sem hafa þó eitthvað sameiginlegt með dráttarvélum líkt og umrætt ökutæki. Í því samhengi bendir kærandi á að grind ökutækisins sé smíðuð á grunni dráttarvélar, dráttarvélsæti sé á ökutækinu og að hraði ökutækisins sé að hámarki 40 km/klst en flest fjórhjól nái 80 — 120 km/klst. Að lokum bendir kærandi á að dráttarbúnaður sé á ökutækinu sem sé afar sjaldgæft á fjórhjólum. Kanna þurfi vel samsetningu ökutækisins til að átta sig á því hvaða tollflokkur sé viðeigandi og því sé afar einkennilegt að tollafgreiða ökutækið sem fjórhjól enda sé það allt annars eðlis en hefðbundið fjórhjól.

Í bréfi, dags. 13. september 2012, óskaði Tollstjóri eftir frekari gögnum frá kæranda vegna málsins og bárust þau gögn þann 4. október 2012. Þar kom fram að hámarkshraða ökutækisins sé stjórnað með svokölluðum ECU-kassa sem stilltur er þannig að hámarkshraði er takmarkaður við 40 km/klst. Hægt sé að skipta út ECU-kassanum en því fylgi mikill kostnaður og við þá breytingu myndi ökutækið ekki falla undir flokkinn T3 í CoC-vottorðinu og því ekki vera í samræmi við gerðarviðurkenningu tækisins og þær Evrópureglur sem það er framleitt eftir. Þá kemur fram að ekki sé mögulegt að breyta dráttarvélsætinu í venjulegt sæti er varðar 2012 árgerð ökutækisins af sömu ástæðu en vilji kaupendur ökutækisins engu að síður breyta því fylgi því umtalsverður kostnaður. Að lokum segir í bréfi kæranda að ökutækið sé sérstaklega ætlað þeim sem þurfi öflugt tæki með mikinn togkraft. Bendir kærandi á að í svari frá framleiðanda ökutækisins til kæranda hafi komið fram að togkraftur þess fyrir kerru sé 590 kg með bremsulausri kerru en 790 kg ef bremsur séu á kerrunni. Gríðarlegur munur sé því á togkrafti umrædds ökutækis og hefðbundins fjórhjóls."

Í niðurstöðukafla úrskurðar Tollstjóra segir að ökutækið, sem um er deilt í málinu, beri öll ytri einkenni fjórhjóls. Hins vegar sé togkraftur þess heldur meiri en venjulegs fjórhjóls auk þess sem tækið komist ekki hraðar en 40 km/klst. Hægt sé að breyta átaksbreytinum í hjólinu með því að skipta um tölvu í tækinu, svokölluðum ECU—kassa. Slíkar breytingar séu þó ekki einfaldar og dýrar eftir því. Tækið sé skráð af Umferðarstofu sem dráttarvél í flokki T3. Síðan segir svo orðrétt:

„Dráttarvélar eru flokkaðar í vörulið 8701. Kærandi fer fram á að tækið sé flokkað í tollskrárnúmer 8701.1001 en Tollstjóri telur að það tollskrárnúmer komi ekki til greina þar sem það er fyrir dráttarvélar stjórnað af gangandi. Tækinu er hins vegar stjórnað af sitjandi ökumanni í þar til gerðu sæti. Þó er það mat embættisins að tollskrárnúmer 8701.9091 geti komið til skoðunar en undir það falla aðrar dráttarvélar, nýjar. Einnig kemur til greina að flokka tækið í vörulið 8703 sem er fyrir önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga. Tækið yrði þá flokkað í tollskrárnúmer 8703.2111 sem er fyrir fjórhjól með 1000 cm<sup>3</sup> sprengirými eða minna. Í athugasemd 2 við 87. kafla tollskrárinnar kemur fram hvernig hugtakið dráttarvél er skilgreint í tollskrá.

*Sem dráttarvélar í þessum kafla teljast ökutæki sem aðallega eru gerð til þess að draga eða ýta öðru ökutæki, tækjum eða hlassi, einnig með aukabúnaði til að flytja verkfæri, sáðfræ, áburð eða aðrar vörur auk aðaltilgangs þeirra.*

Til þess að ákvarða hvort tæki geti talist dráttarvél þarf að leggja mat á hvort það sé aðallega gert til að draga eða ekki. Augljóst er að geta til að draga er ein og sér ekki nóg til þess að tæki falli undir þessa skilgreiningu. Venjulegar fólksbifreiðar eru einnig oft með búnaði til þess að draga en það nægir ekki til þess að þær séu skilgreindar sem dráttarvélar. Tækin þurfa sem sagt að vera hönnuð á þann veg að þau séu aðallega til þess gerð að draga. Umræddu tæki hefur verið breytt á þann veg að það hefur meiri togkraft en almenn fjórhjól en þá kemur til skoðunar hvort þessi aukni togkraftur sé nóg til þess að hægt sé að segja að það sé aðallega gert til að draga.

Skýringarbækur WCO gefa ekki nákvæma aðgreiningu á dráttarvél í vörulið 8701 og ökutæki til fólksflutninga í vörulið 8703 né skýringar á því hversu mikill togkrafturinn verði að vera til þess að hægt sé að segja að ökutæki sé aðallega gert til að draga. Samkvæmt bindandi álitum (e. Binding Tariff Information) vegna tollflokunar Evrópubandalagsins á svipuðum tækjum, sem báru öll ytri einkenni fjórhjóls en voru flokkuð sem dráttartæki, vegur dráttargeta tækjanna þungt. Þannig tiltóku að minnsta kosti tvö álit að tækin gætu dregið meira en sem samsvaraði tvöfaldri eigin þyngd, sbr. álit nr. AT2007/000500 frá Austurríki og álit nr. DE12587/12-1 frá Þýskalandi.

Í skýringabókum bandalagsins fannst eftirfarandi skilgreining á dráttarvél sem lítur út eins og fjórhjól:

*8701 90 11 to 8701 90 90*

*Other*

*These subheadings include so-called 'all-terrain vehicles', designed to be used as tractors, with the following characteristics:*

- a single seat accommodating the driver only; the vehicle is not designed to carry other persons,*
  - a handlebar with two grips incorporating the controls for steering the vehicle; the steering is achieved by turning the two front Wheels and is based on a motor-car—type steering system (Ackerman principle),*
  - brakes on all Wheels,*
  - an automatic clutch and a reverse gear,*
  - an engine specially designed for use in difficult terrain and capable in low ratio of delivering sufficient power to tow attached equipment,*
  - power transmission to the Wheels by shafts and not with a chain,*
  - tyres having a deep tread design suitable for rough terrain,*
  - a coupling device of any kind, for example a towing hitch, designed to enable the vehicle to pull or push at least twice its dry weight,*
  - a towing capacity of a non-braked trailer of twice its dry weight or more.*
- (If they do not meet the above characteristics, the so-called 'all-terrain vehicles' are to be classified in heading 8703.*

*These subheadings also exclude so-called 'Quads' (heading 8703 or subheading 9503 00 10 (see the explanatory note to that subheading)).*

Feitletrunin er frá embætti Tollstjóra.

Umrætt tæki uppfyllir öll skilyrði Evrópusambandsins nema það seinasta sem tekur á togkrafti. Tækið þarf s.s. að hafa a.m.k togkraft upp á tvöfalda þurravigt sína eða meira. Í ljósi skorts á nákvæmum skilgreiningaatriðum skýringabóka WCO er það mat embættisins að þessi skilgreining eigi vel við til þess að greina á milli tækja sem eru aðallega gerð til þess að draga og annarra ökutækja. Umrætt tæki er samkvæmt Umferðastofu 505 kg að eiginþyngd. Önnur gögn gáfu þó til kynna að þurrþyngd tækisins væri ekki nema 360 kg. Ef stuðst er við neðri töluna er ljóst að tækið þarf að geta togað 720 kg vagn sem ekki er með sjálfstætt bremsukerfi. Togkraftur tækisins er hins vegar gefinn upp af framleiðanda sem 590 kg fyrir vagn sem ekki er með sjálfstætt bremsukerfi.

Með vísan í ofangreint er ljóst að tækið getur ekki flokkast sem dráttarvél ef stuðst er við skilgreiningu skýringabóka Evrópubandalagsins. Niðurstaðan embættis Tollstjóra er því sú að ákvörðun embættisins, dags. 22. júní 2012, skuli standa óbreytt og flokka beri umrætt tæki sem fjórhjól til mannflutninga í vörulið 8703.2111 samkvæmt almennum túlkunarreglum 1 og 6 við tollskrá." Með vísan til þess sem að ofan er rakið og 117. gr. tollalaga staðfesti Tollstjóri með úrskurði 18/2012, dags. 5. nóvember 2012 ákvörðun sína frá 22. júní 2012 um tollflokkun ökutækisins X.

## II.

Í I. kafla kærunnar gerir kærandi grein fyrir meginkröfu sinni, þ.e.a.s. að úrskurður Tollstjóra um að flokka ökutækin í 8703.2111 verði endurskoðaður og að umrædd ökutæki verði flokkuð ítnr. 8701.1001. Þá er í II. kafla kærunnar gerð grein fyrir því að B, lögfræðingur hjá C, Reykjavík hafi umboð til að reka málið fyrir hönd kæranda. Í III. kafla kærunnar er síðan gerð grein fyrir málsatvikum. Þar er greint frá því að svokallað Can-Am Outlander T3 ökutæki hafi verið flutt inn frá Danmörku og tollafgreitt hinn 4. maí 2012 í tnr. 8703.2111, þ.e. fjórhjól með 1000 rúmsentímetra sprengirými eða minna. Kærandi var ósáttur við þá afgreiðslu og krafðist af þeim sökum hinn 18. júní 2012 leiðréttingar af hálfu Tollstjóra því hann taldi rétt tnr. vera 8701.1001, þ.e. dráttarvélar (þó ekki dráttarvélar í tnr. 8709) og í undirflokkinn dráttarvélar stjórnað af gangandi, nýjar. Tollstjóri taldi ekki ástæðu til að breyta fyrri afgreiðslu og hafnaði leiðréttingu þann 22. júní 2012. Af þessum sökum var umrædd ákvörðun kærð skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 til Tollstjóra. Að lokinni öflun viðbótargagna og upplýsinga um ökutækið, m.a. frá kæranda, kvað Tollstjóri hinn 5. nóvember 2012 upp úrskurð nr. 18/2012, og vísast til kafla I hér að framan um efni hans og niðurstöðu.

Í IV. kafla kærunnar gerir kærandi svofellda grein fyrir málsástæðum sínum:

*„Umbjóðandi minn stóð í þeirri trú að tækið félli undir tollaflokk 8701.1001. og hafði fengið staðfestingu á því símleiðis hjá tollayfirvöldum. Þess vegna kom það honum verulega á óvart að ökutækið væri tollafgreitt í tollflokk 8703.2111. Einnig kemur til álíta að tollaflokka hjólið í tollaflokk 8701.9091. sbr. úrskurð Tollstjóra nr. 18/2012.*

*Framleiðandi nýrra raðsmíðaðra ökutækja getur sótt um svokallaða heildarviðurkenningu fyrir tiltekna gerð ökutækis t.d. fólksbifreiðar, dráttarvélar og bifhjól. Slík heildarviðurkenning er staðfesting á að viðkomandi ökutæki uppfylli nauðsynlegar Evrópukröfur um gerð og búnað ökutækja. Umrædd heildarviðurkenning er veitt af viðurkenningaryfirvaldi aðildarríkis EES svæðisins og er byggt á prófunum og skoðunum á ökutæki tiltekinnar gerðar.*

Með ökutækjum sem framleidd eru fyrir Evrópska efnahagssvæðið er gefið út svokallað CoC — vottorð (e. Certificate of Conformity). Slík vottorð staðfesta samræmi ökutækisins við heildargerðarviðurkenningu tækisins. Í vottorðinu, sem fylgdi ökutækinu (sbr. fylgiskjal 7) sem hér um ræðir, kemur fram að Category of vehicle sé T3. Samkvæmt European Commission þýðir T3 flokkurinn eftirfarandi: (sbr. fylgiskjal 10)

„Category T3: wheeled tractors with a maximum design speed of not more than 40 km/h, and with an unladen mass, in running order, of not more than 600 kg.“

Í 1. gr. 01.30 í reglugerð nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja kemur sambærileg skilgreining og hjá European Commission:

„Vélknúid ökutæki sem aðallega er hannað til að draga annað ökutæki og draga, ýta, flytja og knýja Vinnutæki, er á hjólum og/eða beltum, og eigi er hannað til hraðari aksturs en 40 km/klst...Dráttarvél III (T3). Dráttarvél með eigin þyngd 600 kg. eða minna.“

Ökutækið sem hér um ræðir fellur því auðljóslega undir flokkinn T3 þ.e. dráttarvél. Þegar Umferðarstofa skráir ökutækið er horft til CoC — vottorðsins sé það fyrir hendi og liggur fyrir í málinu að Umferðarstofa skráir tækið sem dráttarvél. (sbr. fylgiskjal 14).

Kæranda finnst afar einkennilegt að tækið sé flokkað sem dráttarvél hjá Umferðarstofu en fjórhjól hjá Tollyfirvöldum. Slík ósamræming er óásættanleg fyrir innflytjendur. Eðlilegast og réttast er að tollyfirvöld horfi á þau skjöl sem fylgja ökutækinu og hafi til hliðsjónar hvernig umrætt tæki er skráð hér á landi.

Ákvæði 20. gr. tollalaga nr. 88/2005 er innflytjenda gert að færa vörur í tollflokk sem er viðeigandi samkvæmt tollskjöllum og almennum reglum um túlkun tollskrár. Þar kemur fram að tollaflokkun skal byggð á orðalagi vöruliða og athugasemda við viðeigandi flokka og kafla. Þar segir þó að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Í þessu samhengi verður fyrst og fremst byggt á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla. Ökutækið sem hér um ræðir á fátt sameiginlegt með fjórhjóli og á í raun meira sameiginlegt með dráttarvél. Því væri réttast að notast við tollflokkinn nr. 8701.1001 eða 8701.9091. Í þessu samhengi vísast fyrst og fremst til eftirfarandi atriða: (sjá einnig bréf til tollstjóra 3. október 2012).

**Í fyrsta lagi:** Er hámarkshraði á ökutækinu 40 km/k/st (sbr. fylgiskjal 9). Um er að ræða upplýsingar sem finna má á heimasíðu Can-Am Scandinavia. Hámarkshraðanum er stjórnað með svokölluðum ECU-kassa sem er stilltur þannig að hámarkshraði er takmarkaður við 40 km/klst. Tollstjóri óskaði eftir gögnum um breytingu á umræddum kassa. A sendi umboðsaðilanum D fyrirspurn um breytingu á ECU-kassanum og fékk þau svör að hægt sé að skipta út ECU- kassanum (sbr. fylgiskjal 11).

Eins og fram kom í kærunni er ökutækið flokkað í flokk T3 i CoC vottorðinu. En tiltekinn flokkur er skilgreindur með það í huga að hámarkshraði ökutækisins sé 40

km/klst. Ef slík breyting á sér stað á ökutækinu er það ekki lengur í samræmi við gerðarviðurkenningu tækisins og þær Evrópureglur sem tækið er framleitt eftir. Auk þess fær hjólið ekki skráningu sem dráttarvél hjá Umferðarstofu eftir slíka breytingu. Í því tilliti væri óeðlilegt að breyta slíku hjóli því þá væri verið að breyta ökutækinu frá þeim stöðlum sem tækið er smíðað eftir. Auk þess er kostnaður við slíka breytingu töluvert háur. Þannig þarf að skipta um heila og fá kveikjuheila úr Outlander 650, en slíkur heili kostar 259.900 kr. og vinnan 24.975 kr. (sbr. fylgiskjal 12) Einnig þarf sérfræðikunnáttu til að koma slíkum heila fyrir. Samkvæmt þessu er mjög óraunhæft að slíkar breytingar verði gerðar.

Jafnframt má geta þess að A hefur aldrei skipt um heila í Can am Outlander T3. Viðskiptavinum er frekar bent á önnur tæki sem eru sérstaklega gerð fyrir slíkt. Tækið er fyrst og fremst hugsað sem vinnuhjól fyrir bændur enda er mikill togkraftur í hjólinu. Vegna þessa þjónar það engum tilgangi að Can am Outlander T3 hjólið nái yfir 40 km/klst. Þannig er ökutækið fyrst og fremst hugsað sem Vinnutæki t.d. fyrir bændur. Auk þess sem hefðbundið fjórhjól kemst töluvert hraðar en 40 km/klst.

**Í öðru lagi:** Á tækinu er dráttarvélsæti, en slíkt er aldrei á fjórhjólum. A sendi D fyrirspurn er varðar dráttarvélsætið. Svar D var á þá leið að það sé ekki mögulegt að breyta dráttarvélsætinu í venjulegt er varðar 2012 árgerðina því þá fellur hjólið ekki í flokkinn T3 í CoC vottorðinu. 2013 árgerðin er með aðra gerð af sætum og er öðruvísi uppbyggt (sbr. fylgiskjal 11). Ef kaupendur ökutækisins vilja breyta sætinu væri það með þeim kvöðum að hjólið væri ekki skráð í flokk T3. Mun kostnaðurinn verða töluvert mikill í því samhengi þarf að kaupa nýtt sæti á 52.200 kr., hitahlíf 3500 kr. aftari hitahlíf 3500 kr., farþegasæti 67.500 kr., sætisbak farþega 143.500, festingar f/sætisbak eftir 36.900, ýmsar fóðringar og boltar 36.500 kr., vinna við samsetningu 49.950 kr., þannig er heildarkostnaður við að breyta sætinu 393.550 kr. (sbr. fylgiskjal 12). Ekki var hægt að fá teikningar af Can am Outlander T3 hjólinu og hefði þurft að rífa hjólið í sundur til þess að greina kostnað við breytinguna. Til að komast hjá þessu vandamáli var höfð til hliðsjónar mynd af sæti á Outlander MAX 800REFI STD (sbr. fylgiskjal 13). Samkvæmt ofangreindu má ætla að afar ólíklegt sé að viðskiptavinir muni fara í breytingar á sætinu enda slíkar breytingar mjög dýrar.

**Í þriðja lagi:** Eins og fram hefur komið er tækið vinnutæki. Tækið er sérstaklega ætlað þeim sem þurfa öflugt tæki með mikinn togkraft. Þannig getur tækið dregið mjög þung og öflug tæki s.s. sláttuvélar. Í fyrirspurn til D kemur fram að togkraftur tækisins fyrir kerru er 590 kg með bremsulausa kerru, en 790 kg ef bremsur eru á kerrunni. Ef það er sett dráttarbeisli á hefðbundið fjórhjól er togkraftur tækisins helmingur af eigin þyngd fjórhjólsins (sbr. fylgiskjal 1).

Í úrskurði Tollstjóra kemur fram að tækið uppfyllir öll skilyrði Evrópusambandsins nema hvað varðar togkraft. Kæranda finnst ótækt að tollyfirvöld taki einungis mið af skýringarbók WCO, en eins og nafnið gefur til kynna er ritið aðeins til skýringar. Að mati kæranda verður að horfa á heildarmyndina og hafa til hliðsjónar hvernig hjólið mun verða skráð. Í því samhengi verður að horfa til þess að samkvæmt reglugerð nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja verður hjólið skráð sem dráttarvél. Því er ótækt að láta skýringarbók WCO ganga frammar íslenskri reglugerð um skráningu ökutækja.

Gríðarlegur munur er á Can-Am Outlander T3 ökutæki og hefðbundnu fjórhjóli. Ef tekið er dæmi um 800 cubic Kawasaki KWF 34, þá koma slík tæki ekki með

*dráttarbeisli og þarf því að kaupa það sérstaklega. Slíkt hjól er í kringum 385 kg. og er togkrafturinn 135 kg. með bremsulausa kerru. Þannig er gríðarlegur munur á togkrafti á hefðbundnum fjórhjólum og ökutækinu sem hér er til umfjöllunar. Eins og fyrr segir er það tæki hugsað sem vinnutæki og því nauðsynlegt að vera með mikinn togkraft.*

*Jafnframt liggur fyrir að sambærilegt tæki Arctic Cat 700 Diesel, er skráð í ökutækjaflokkinn Dráttarvél III ( T3) og tollafgreitt. En togkraftur tækisins fyrir kerru er 383 kg. með bremsulausa kerru. (sbr. fylgiskjal 14-15).*

*Samkvæmt öllu ofangreindu þykir kæranda réttast að tollafgreiða tækið í tollflokk er varðar dráttarvélar enda er tækið sem hér um ræðir allt annars eðlis en hefðbundið fjórhjól."*

Að lokum áskildi kærandi sér rétt til þess að leggja fram frekari gögn, bera fram nýjar málsástæður og lagarök á síðari stigum málsins eftir því sem tilefni kynni að gefast til.

### III

Með bréfi dags. 13. desember 2012 sendi ríkistollanefnd Tollstjóra ofangreinda kæru til umsagnar, sbr. 118. gr. tolllaga. Með bréfi dags. 18. janúar 2013, sem barst nefndinni 22. janúar 2013, barst nefndinni umsögn Tollstjóra. Í I. kafla hennar er gerð grein fyrir málinu með svofelldum hætti:

*„Ágreiningur í máli þessu snýst um ákvörðun Tollstjóra þess efnis að ökutækið Can-Am Outlander T3 með fastnúmer X skyldi flokkast í tollskrárnúmer 8703-2111. Niðurstaða í hinum kærða úrskurði byggði fyrst og fremst á þeirri staðreynd að dráttargeta Can-Am Outlander T3 þótti ekki nægjanleg til að geta flokkast sem dráttarvél en um er að ræða ökutæki sem ber öll ytri einkenni fjórhjóls að undanskildum togkrafti þess og ökumannssæti auk þess sem hámarkshraði ökutækisins er 40 km/klst. Skýringarbækur WCO gefa ekki nákvæma aðgreiningu á dráttarvél Í vörulið 8701 og ökutæki til fólksflutninga í vörulið 8703 né skýringar á því hversu mikill togkrafturinn verði að vera til að hægt sé að segja að ökutæki sé aðallega gert til að draga. Því þótti rétt að líta til bindandi álita (e. Binding Tariff Information) vegna tollflokunar Evrópubandalagsins og skýringarbóka bandalagsins. Með vísan til þeirra var það mat Tollstjóra að ökutækið skyldi flokka sem fjórhjól til mannflutninga í vörulið 8703-2111".*

Í II. kafla umsagnarinnar víkur Tollstjóri nánar að kröfum kæranda, þ.e.a.s. að umrætt ökutæki skuli flokkast í tollskrárnúmer 8701-1001 en að einnig komi til álita að flokka það í tollskrárnúmer 8701-9091. Tollstjóri ítrekar í þessu sambandi það sem kemur fram í hinum kærða úrskurði um að tollskrárnúmer 8701-1001 komi ekki til álita í þessu sambandi enda flokkast þar aðeins dráttarvélar sem stjórnað er af gangandi en líkt og gögn málsins bera með sér er umræddu tæki stjórnað af sitjandi ökumanni á þar til gerðu sæti. Hins vegar tekur hann fram að rétt kunni að taka til skoðunar að flokka ökutækið í tollflokksnúmer 8701-9091. Það hafi reyndar verið gert í hinum kærða úrskurði, þó á endanum hafi það verið niðurstaða hans að réttara væri að flokka ökutækið í tollflokksnúmer 8703-2111 og vísar hann í því efni til hins kærða úrskurðar að því er þetta atriði varðar.

Í III. kafla umsagnarinnar viku Tollstjóri nánar að rökstuðningi kæranda með eftirgreindum hætti:

*„Kærandi tekur fram í kæru sinni að með ökutækjum sem framleidd eru fyrir Evrópska efnahagssvæðið séu gefin út CoC - vottorð sem staðfesta samræmi ökutækja við heildargerðarviðurkenningu ökutækja innan Evrópska efnahags- svæðisins. Í vottorðinu sem hafi fylgt ökutækinu sem um ræði í þessu máli komi fram að Category of vehicle sé T3 og skv. European Commission þýði T3 flokkurinn eftirfarandi:*

*Category T3: wheeled tractors with a maximum design speed of not more than 40 km/h, and with an unladen mass, in running order, of not more than 600 kg.*

*Þetta sé sambærileg skilgreining og finna megja í 1. gr. 01.30 reglugerðar nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja. Því falli ökutækið sem hér um ræðir undir flokkinn T3, þ.e. dráttarvél. Þegar Umferðastofa skrái ökutækið sé horft til CoC — vottorðsins og því sé það skráð hjá Umferðarstofu sem dráttarvél. Bendir kærandi á að það ósamræmi sem sé á milli skráningar Umferðarstofu og tollyfirvalda sé óásættanlegt fyrir innflytjendur og að eðlilegast sé að tollyfirvöld horfi á þau skjöl sem fylgi ökutækinu og hafi til hliðsjónar hvernig tækið sé skráð hér á landi. Þá gagnrýnir kærandi harðlega að tollyfirvöld taki einungis mið af skýringarbókum WCO enda sé ritið aðeins til skýringa. Horfa verði á heildarmyndina og hvernig ökutækið muni verða skráð en samkvæmt reglugerð nr. 822/2004 verði ökutækið skráð sem dráttarvél. Ótækt sé að láta skýringarbók WCO ganga framfar íslenskri reglugerð um skráningu ökutækja.*

*Tollstjóri er sammála kæranda um það misræmi sem er til staðar hvað varðar skráningu Umferðarstofu á ökutækjum og tollflokkun þeirra hjá Tollstjóra. Hins vegar er hér um sinn hvorn hlutinn að ræða. Ljóst er að Tollstjóri er bundinn af tollskrá er varðar tollflokkun, sbr. 1. mgr. 5. gr. og 1. mgr. 20. gr. tollalaga nr. 88/2005, og henni til stuðnings eru skýringarbækur WCO. Þá horfir Tollstjóri einnig til tollflokkunar nágrannalanda, t.d. með því að styðjast við skýringarbækur Evrópusambandsins í þeim tilvikum sem tollskrá og skýringarbækur WCO þykja ekki duga. Það hvernig Umferðastofa skráir umrætt ökutæki eða sambærileg í ákveðinn ökutækjaflokk hjá sér hefur þannig ekki úrslitabýðingu varðandi það hvaða tollskránumer ökutæki hljóta við tollflokkun. Þykir rétt að benda á að skýringarbækur WCO ganga ekki framfar íslenskri reglugerð um skráningu ökutækja líkt og kærandi ýjar að í kæru sinni enda hafa skýringarbækur WCO ekkert með skráningu ökutækja að gera heldur eru þær til stuðnings tollskrá er varðar tollflokkun."*

Í IV. kafla umsagnarinnar viku Tollstjóri að rökum kæranda er lúta að hámarkshraða og gerð ökumannssætis og áréttar í því sambandi að hvorugt þessara atriða séu talin hafa úrslitaáhrif á tollflokkun ökutækja, hvorki í tollskrá né í skýringarbókum WCO eða Evrópusambandsins. Að öðru leyti vísar hann til hins kærða úrskurðar og krefst þess að úrskurður embættis hans nr. 18/2012 verði staðfestur.

#### IV

Með bréfi, dags. 22. janúar 2013, gaf ríkistollanefnd kæranda tækifæri til andsvars við ofangreindri umsögn Tollstjóra, sbr. 4. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005. Í bréfi frá kæranda, dags. 12. febrúar 2013, er gerð svofelld grein fyrir afstöðu hans til umsagnar Tollstjóra:



## I

„Í greinargerð Tollstjóra þann 18. janúar 2013 kemur fram að Tollstjóri sé sammála kæranda um það misræmi sem er til staðar hvað varðar skráningu Umferðarstofu og tollflokkan. Hins vegar er bent á að Tollstjóri sé bundinn við tollskrá, sbr. 1. mgr. 5. gr. og 1. mgr. 20. gr. tollalaga nr. 88/2005 og henni til stuðnings eru skýringabækur WCO. Þá kemur fram að Tollstjóri styðjist einnig við skýringabækur Evrópusambandsins þegar tollskrá og skýringabók WCO þykja ekki duga. Í greinargerð Tollstjóra kemur einnig fram að það hafi ekki úrslitabýðingu hvernig Umferðarstofa skráir umrætt ökutæki í ákveðinn ökutækjaflokk hjá sér.

## II

Eins og fram kemur í hinum kærða úrskurði er hugtakið dráttarvél skilgreint í athugasemd 2 við 87. kafla tollskrárinnar, með eftirfarandi skilgreiningu:

„Sem dráttarvélur í þessum kafla teljast ökutæki sem aðallega eru gerð til þess að draga eða ýta öðru ökutæki, tækjum eða hlassi, einnig með aukabúnaði til að flytja verkfæri, sáðfræ, áburð eða aðrar vörur auk aðaltilgangs þeirra. ”

Í úrskurði Tollstjóra er þess getið að það sé ekki nægjanlegt að tæki geti dregið svo það verði skilgreint sem dráttarvél og tekur dæmi um venjulegar fólksbifreiðar. Síðan segir að „tækin þurfa sem sagt að vera hönnuð á þann veg að þau séu aðallega til þess gerð að draga“. Að lokum er þess getið að umræddu tæki hafi verið breytt á þann veg að það hafi meiri togkraft en almenn fjórhjól. Kærandi vill koma því á framfæri að tækinu hefur ekki verið breytt heldur kemur það frá framleiðanda með þeim einkennum sem getið er í kærinni. Að mati kæranda á athugasemd 2 við 87. kafla tollskrárinnar vel við í þessu tilviki. Í því samhengi vísar kærandi til þess að tækið er fyrst og fremst vinnutæki og gjarnan kallað „bændahjól“ og er þ.a.l. hannað til að draga. Eins og fram kom í kærinni þann 4. desember 2012 er tækið sérstaklega ætlað þeim sem þurfa öflugt tæki með mikinn togkraft enda möguleiki að draga þung tæki s.s. sláttuvél. Þannig er aðaltilgangur tækisins að draga og flytja vörur, auk þess að vera með mikinn drifkraft og er því möguleiki að draga og flytja vörur á illfærum vegum eða túnum. Það að Tollstjóri taki dæmi um venjulegar fólksbifreiðar sem eru oft með búnaði til að draga er hreinn og klár útúrskurðingur, enda er engin venjuleg fólksbifreið ætluð til að keyra um á erfiðum túnum og draga bændasláttuvél. Því er ekki hægt að útiloka skilgreininguna með þessum hætti.

Kærandi vill ítreka að samkvæmt CoC vottorðinu sem er samræmt heildarviðurkenning á gerð ökutækis er ökutækjaflokkurinn T3 skilgreint sem dráttarvél. Því er afar einkennilegt að Tollstjóri ákveði að meta gerð ökutækisins í allt öðru ljósi en CoC vottorðið gefur til kynna. Í greinargerð Tollstjóra kemur fram að það hafi ekki úrslitabýðingu hvernig Umferðarstofa skráir umrætt ökutæki í ákveðinn ökutækjaflokk hjá sér. Að mati kæranda er nauðsynlegt fyrir tollyfirvöld að gæta samræmis þegar tók er á slíku. Í þessu samhengi vísar kærandi á að skilyrði fyrir tollafgreiðslu skráningarskylds ökutækis hjá Tollstjóra er að ökutækið hafi verið forskráð (fengið fastnúmer) hjá Umferðarstofu. Þannig ber innflytjanda að forskrá tækið hjá Umferðarstofu áður en farið sé fram á tollafgreiðslu skráningarskylds ökutækis hjá Tollstjóra. Kæranda finnst afar einkennilegt að innflytjenda sé skylt að forskrá og fá þ.a.l. staðfestingu að um dráttarvél sé að ræða, en síðan ákveður Tollstjóri að virða slíka skráningu að vettugi.

Í úrskurði Tollstjóra kemur fram að skýringabækur WCO gefi ekki nákvæma aðgreiningu á dráttarvél í vörulið 8701 og ökutæki til fólksflutninga í vörulið 8703 né skýringar á því hversu mikill togkrafturinn verði að vera til þess að hægt sé að segja að ökutæki sé aðallega gert til að draga. Vegna takmarkaðrar aðgreiningar í skýringabók WCO, horfir Tollstjóri til skýringabóka Evrópusambandsins. Eitt af skilyrðum á skilgreiningunni á dráttarvél er „a towing capacity of a non-braked trailer of twice its dry weight or more“. Að mati kæranda er umrædd skilgreining mjög villandi og ekki til þess valdandi að greina á milli tækja sem eru til að draga og annarra ökutækja. Í því samhengi má benda á mjög létt tæki sem er með togkraft upp á tvöfalda þurrvigt sína. Hins vegar er togkrafturinn mjög takmarkaður því tækið mjög létt. Það væri fráleitt að geta skilgreint slíkt tæki sem dráttarvél.

*Að mati kæranda verður að horfa heildstætt á tilgang og stærð tækisins svo hægt sé að skilgreina það sem dráttarvél. Þannig má ætla að það sé ástæða fyrir því að í skýringabókum WCO og athugasemdum 2 við 87. kafla tollskrárinnar sé ekki að finna nákvæma aðgreiningu á dráttarvél og öðrum tækjum. Eins og fyrr segir eru til tæki sem eru mjög létt og með togkraft upp á tvöfalda þurrvigt. Hins vegar er togkraftur enginn miðað við tækið sem er hér er til umfjöllunar, sem hefur mjög mikinn togkraft, og sést það best á muninum á tækinu og hefðbundnu fjórhjóli sbr. dæmið í kærinni þann 4. desember, Arctic Cat 7000 Dísel. Því verður að skoða tilgang og stærð tækisins sem hér er til umfjöllunar og átta sig á hversu óhefðbundið tækið er.*

### III

*Eftir eftirgrennslan kæranda telur hann að líkur bendi til þess að sambærileg tæki sem eru innflutt af keppinautum séu tollflokkuð sem dráttarvél og telur kærandi nauðsynlegt að jafnræði sé til staðar á milli samkeppnisaðila.*

### IV

*Með vísan til ofangreinds krefst kærandi að tækið verði tollafgreitt í tollflokk er varðar dráttarvélar, enda fellur tækið ekki undir vörulið 8703.2011 fjórhjól til mannflutninga."*

### V

Í máli því, sem hér er til úrlausnar, er deilt um tollflokkun á ökutækinu Can-Am Outlander T3 með fastnúmer X. Kærandi krefst þess að ökutækið verði flokkað í tnr. 8701.1001 sem ný dráttarvél stjórnað af gangandi. Umræddur vöruliður ber yfirskriftina „Dráttarvélar (þó ekki dráttarvélar í nr. 8709)". Í hinum kærða úrskurði komst Tollstjóri á hinn bóginn að þeirri niðurstöðu að ökutækið bæri að flokka í tnr. í tollskrárnúmer 8703-2111, þ.e. fjórhjól með 1000 rúmsentímetra sprengirými eða minna. Samkvæmt yfirskrift vöruliðarins 8703 falla undir hann „bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga (þó ekki ökutæki í nr. 8702), þar með taldir skutbílar og kappakstursbílar".

Af vörum, sem fluttar eru inn á tollsvæði ríkisins, skal greiða toll eins og mælt er fyrir í tollskrá, sbr. ákvæði 1. mgr. 5. gr. tollalaga nr. 88/2005. Þá skal samkvæmt 20. gr. sömu laga færa vöru til tollflokks í viðeigandi tollskjölum samkvæmt almennum reglum um túlkun tollskrár. Í almennri túlkunarreglu 1 í tollskrá segir að yfirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti hins vegar skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla. Svo sem áður er rakið er

yfirskrift vöruliðarins 8701 „Dráttarvélar (þó ekki dráttarvélar í nr. 8709)". Í athugasemd 2 við 87. kafla tollskrárinnar segir m.a. að „sem dráttarvélar í þessum kafla teljast ökutæki sem aðallega eru gerð til þess að draga eða ýta öðru ökutæki, tækjum eða hlassi, einnig með aukabúnaði til að flytja verkfæri, sáðfræ, áburð eða aðrar vörur auk aðaltilgangs þeirra“. Svo sem athugasemdin ber með sér er við flokkun ökutækja undir þennan vörulið lögð höfuðáhersla á þann eiginleiki þeirra að draga eða ýta, þ.e.a.s. togkraft þeirra.

Óumdeilt er í málinu að ökutæki það, sem ágreiningurinn snýst um, ber öll ytri einkenni fjórhjóls, er býr yfir nokkru meiri dráttargetu en venjuleg fjórhjól auk þess að komast ekki hraðar en 40 km á klst. Jafnframt er óumdeilt að ökutækinu er stjórnað af ökumanni, sem á því situr. Eins og greint er frá að ofan falla einungis dráttarvélar, sem stjórnað er af gangandi í tnr. 8701.1001. Þegar af þeirri ástæðu kemur það tollskrárnúmer ekki til greina að mati ríkistollanefndar. Ekki verður fallist á það sjónarmið að hægt sé að horfa framhjá skýru og afdráttarlausu orðalagi undirliðarins með vísan til þess að það sé aðeins leiðbeinandi. Þá er á sama hátt með vísan til skýlausra ákvæða 1. mgr. 5. gr. tolllaga ekki hægt að fallast á það sjónarmið kæranda að skráning Umferðarstofu á ökutækinu sem dráttarvél skv. reglugerð nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja skuli ráða tollflokkun þess fremur en tollskrá. Tollyfirvöld eru við tollflokkun vöru bundin af tollalögum og tollskrá og skýringum að baki þessum lagafyrirmælum, þ. á m. skýringarbókum WCO og Evrópubandalagsins.

Auk tollskrárnúmersins 8703.2111 taldi Tollstjóri ástæðu til þess að kanna sérstaklega hvort tilgreina kæmi að flokka umrætt ökutæki í tnr. 8701.9091 en undir það falla aðrar dráttarvélar, nýjar. Svo sem gerð er grein fyrir í hinum kærða úrskurði er í skýringarbókum WCO hvorki að finna nákvæma lýsingu á því hvað skilur dráttarvél í vörulið 8701 frá ökutæki til fólksflutninga í vörulið 8703 né skýringar á því hve mikill togkrafturinn þurfi að vera til að hægt sé að segja að ökutæki sé aðallega gert til að draga. Á hinn bóginn liggja fyrir tvö álit (e. Binding Tariff Information) vegna tollflokunar Evrópubandalagsins og skýringarbóka bandalagsins á svipuðum tækjum, og hér er deilt um í þessu máli, þ.e. fjórhjólum með mikla dráttargetu (Sjá álit AT2007/000500 frá Austurríki og álit nr. DE12587/12-1 frá Þýskalandi.) Þá hefur ríkistollanefnd kynnt sér nýlegt álit Austurrískra tollyfirvalda frá árinu 2013 (sjá álit AT2013/000620) í svipuðu álitamáli. Öll eru álitin á sömu lund, þ.e.a.s. að til þess að ökutæki geti flokkast sem dráttarvél þarf dráttargeta þess að samsvara a.m.k. tvöfaldri eigin þyngd. Þá er í skýringarbókum Evrópubandalagsins víð tnr. 8701 9011 til 8701 9090 m.a. að finna sama skilyrði og umrædd álit mæla fyrir um dráttargetu, þ.e.a.s. fjórhjól getur því aðeins flokkast sem dráttarvél að dráttargeta þess samsvari a.m.k. tvöfaldri eigin þyngd ökutækisins. Eðli máls samkvæmt og með hliðsjón af áðurgreindri athugasemd 2 við 87. kafla tollskrárinnar er að mati ríkistollanefndar bæði rökrétt og eðlilegt þegar taka þarf afstöðu til þess hvort ökutæki telst dráttarvél eða ekki að leggja höfuðáhersluna á togkraft tækisins eins og gert er í ofangreindum álitum og skýringarbókum. Með vísan til þessa fellst ríkistollanefnd á þá niðurstöðu Tollstjóra að ökutækið, sem um er deilt í þessu máli, skuli flokka sem fjórhjól til mannflutninga í vörulið 8703—2111, þar sem dráttargeta þess er mun minni en tvöföld eigin þyngd þess og af þeim sökum ekki næg til þess að geta flokkast sem dráttarvél.

Með hliðsjón af því sem nú hefur verið er rakið og úrskurðar Tollstjóra að öðru leyti ber að mati ríkistollanefndar að staðfesta hann.

Í tilefni af orðum kæranda í III. kafla andmæla sinna við umsögn Tollstjóra um að eftirgrennslan af hans hálfu bendi til þess að líkur séu á því að sambærileg tæki og hér um ræðir, hafi verið flokkuð sem dráttarvélar við innflutning skal tekið fram að engin gögn hafa verið lögð fram í málinu, sem rennt geta stoðum undir þessa fullyrðingu kæranda.

Beðist er velvirðingar á þeim drætti, sem orðið hefur á uppkvaðningu úrskurðarins.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan

### ÚRSKURÐ

Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 með síðari breytingum er hinn kærði úrskurður Tollstjóra nr. 18/2012 staðfestur.