

Reykjavík, 7. desember 2017

Úrskurður nr. 22/2017

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

Ú R S K U R Ð U R

Kærandi: A

Kæruefni: Tollflokkun 20 ökutækja

I. Kæra

Með bréfi, dags. 21. júní 2017, hefur B f.h. A., kt., kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, hafnanir Tollstjóra á leiðréttingu á tollflokkun ökutækjanna X og Z dags. 4. maí 2017, ásamt tollflokkun 18 annarra samskonar ökutækja, dags. 24. apríl 2017.

Kærandi mótmælir því að ökutækin skuli flokkast í tollskrárnúmer 8703.2111, sem fjórhjól með 1000 cm³ sprengirými eða minna, en vöruliður 8703 tekur til bifreiða og annarra vélknúinna ökutækja sem aðallega eru gerð til mannflutninga.

Kærandi óskar eftir að ökutækin verði flokkuð sem dráttarvélar í vörulið 8701 eftir vélarafli, nánar tiltekið sem aðrar nýjar dráttarvélar í tollflokka 8701.9291 og 8701.9391.

II. Málsmeðferð

Þann 27. mars 2017 flutti kærandi inn til landsins 20 ökutæki með sendingu með sendingarnúmerum A, B, C, D, E, F, G, H, I, J, K, L, M, N, O, P, R, S, T, U.

Samkvæmt aðflutningsskýrslum kæranda innihéldu sendingarnar samtals 20 ökutæki sem tollflokkuð voru sem fjórhjól í tollskrárnúmer 8703.2111. Sendingarnar var afgreiddar í samræmi við aðflutningsskýrslur kæranda og tilskilin gjöld lögð á þær.

Þann 28. apríl 2017 móttók Tollstjóri leiðréttingarskýrslur kæranda fyrir tveimur ökutækjum, sbr. 116. gr. tollalaga nr. 88/2005. Leiðrétting fólst í því að ökutæki af gerðinni CF500ATR-2L með fastanúmerið X sem kom á sendingarnúmeri G yrði fært úr tollskrárnúmeri 8703.2111 í tollskrárnúmer 8701.9291 og ökutæki af gerðinni CF800ATR-2 með fastanúmerið Z sem kom á sendingarnúmeri U yrði fært úr tollskrárnúmeri 8703.2111 í tollskrárnúmer 8701.9391. Tollaafgreiðslu leiðréttingarskýrslna kæranda var hafnað þann 4. maí sl. með þeirri athugasemd að fyrri tollaafgreiðsla skyldi standa, þ.e að ökutækin skyldu tollflokast í tollskrárnúmer 8703.2011.

Sú ákvörðun Tollstjóra að hafna leiðréttingu aðflutningsskýrslanna var kærð með bréfi til Tollstjóra dags. 21. júní 2017. Í sama bréfi var ákvörðun Tollstjóra, dags. 24. apríl um tollflokkun á 18 öðrum samskonar ökutækjum kærð til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005.

Í fylgigögnum kærunnar eru tölvusamskipti starfsmanns kæranda og starfsmanns Tollstjóra, dags. 12. maí 2017, yfirlit yfir ökutækin og skuldfærslutilkynning fyrir öll ökutækin. Með kærinni fylgdi einnig afrit úr skýringabók Evrópusambandsins, útprentun úr ökutækjaskrá og þrjár yfirlýsingar frá framleiðanda um dráttargetu ökutækjanna.

Með bréfi, dags. 21. júlí sl. óskaði Tollstjóri eftir frekari upplýsingum vegna kærunnar. Í kærinni var vísað til yfirlýsingar framleiðanda Zheijiang CFMOTO Power cp., ltd er varðar dráttargetu ökutækjanna sbr. fylgiskjöl 5, 6 og 7 með kæru. Í fylgiskjali nr. 7 lýsir framleiðandi þyngd og dráttargetu ökutækja af gerðinni CF800ATR-2L: „with the mass in running order of 447 kg, is able to haul or push 894 kg. on the non-braked and off-road condition, and the pulling power is affected by real situation, including but not limited to weather condition, terrain condition. However, this is not tested by any Official Testing Organization.“. Tollstjóri taldi þær upplýsingar stangast á við upplýsingar sem koma fram í „EC certificate of conformity“ (CoC vottorð) sem kærandi lagði inn til Samgöngustofu fyrir forskráningu ökutækjanna. Í CoC vottorði með ökutæki af gerðinni CF800ATR-2 sem fékk fastanúmerið Z kemur fram að „maximum unladen mass in running order“ sé 540 kg. og „minimum unladen mass in running order“ sé 540 kg og er ökutækið skráð í samræmi við það 540 kg. hjá Samgöngustofu. Í CoC vottorðinu kemur einnig fram að „Technically permissible towable

mass(es) for each chassis/braking configuration of the R- or S- category vehicle. 'Drawbar unbraked 150 kg. Í samræmi við það er skráð hámarksþyngd hemlaðs eftirvagns ökutækisins skráð 150 kg. Með vísan til þess ósamræmis sem finna mátti í yfirlýsingu framleiðanda og CoC vottorðs ökutækja sömu gerða, óskaði Tollstjóri eftir frekari upplýsingum um þurraþyngd ökutækjanna og dráttargetu þeirra.

Þann 28 ágúst sl. barst Tollstjóra svarbréf frá kæranda varðandi beiðni Tollstjóra um frekari upplýsingar. Í svarbréfi kæranda telur kærandi að ekki sé um eiginlegt ósamræmi á milli upplýsinga um þyngd og dráttargetu í gögnum málsins, heldur miðist umrædd gögn við ólík hugtök og skilgreiningar. Eðli málsins samkvæmt séu því ekki sambærilegar upplýsingar í CoC-vottorðinu annars vegar og yfirlýsingum framleiðanda hins vegar. Í fylgigögnum með svarbréfi kæranda eru þrjár nýjar yfirlýsingar frá framleiðanda um þurraþyngd og dráttargetu, reglugerð nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja, reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) nr. 167/2013, framseld reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (ESB) 2015/208 og úrskurður Ríkistollanefndar dags. 16. mars. 2014 nr. 9/2012. Með svarbréfinu fylgdi einnig afrit úr skýringarbók Evrópusambandsins, tæknilegar upplýsingar um þyngd og dráttargetu tækis af gerðinni CFORCE 450, bindandi álit ESB nr. AT2017/000167, afrit úr eigandahandbók fyrir Kawasaki KLF220, dómur Evrópudómstólsins þann 27 apríl 2006 í máli C-15/05 og úrskurður Landsskatterettens frá 13. júní 2012, journalnr. 09-01491.

Við nánari skoðun á gögnum málsins kom í ljós að ranglega var vísað til sendingarnúmers á einni skuldfærslutilkynningu kæranda og óskaði Tollstjóri með tölvupósti dags. 9. október 2017 eftir réttari skuldfærslutilkynningu hvað það ökutæki varðaði.

Þann 12. október sl. sendi kærandi tölvupóst til Tollstjóra með nýrri skuldfærslutilkynningu þar sem rétt sendingarnúmer umrædds ökutækis var tilgreint.

III. Meginröksemdir kæranda

Um er að ræða 20 ökutæki frá framleiðandanum ZHEJIANG CFMOTO CO., LTD, nánar til tekið fjögur tæki af gerðinni CF500ATR-2L, fjórtán af gerðinni CF500ATR-3 og tvö af gerðinni CF800ATR-2. Meginröksemdir kæranda eru að ökutækin hafi verið rangt tollflokkuð með tilliti til gerðar þess og notkunarmöguleika. Í gögnum málsins kemur fram að kærandi telji umrædd ökutæki eigi að tollflokka sem nýjar dráttarvélar aðallega gerðar til að draga annað ökutæki, að heildarþyngd 5 tonn eða minna í vörulið 8701.90, nánar tiltekið í skiptiliði 8701.9291 og 8701.9391 en ekki eigi að tollflokka ökutækin sem fjórhjól í vörulið 8703.2111.

Kærandi vísar til skýringarbókar við tollskrá Evrópusambandsins, birt 4 mars. 2015 í stjórnartíðindum Evrópusambandsins en þar segir á bls. 361:

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

- a towing capacity of a non-braked trailer of twice its dry weight or more. This can be proved by technical documentation, user manual, certificate from the manufacturer or from a national authority, specifying exactly in kilograms the towing capacity of the all-terrain vehicle and its dry weight (the weight of the vehicle without any liquids, passengers or cargo).

Kærandi bendir á að í skýringum þessum sé sérstaklega tekið fram að hægt sé að sanna dráttargetu ökutækis með „technical documentation, user manual, certificate from the manufacturer or from a national authority”.

Kærandi vísar einnig til dóms Evrópudómstólsins í máli nr. C-15/05 er varðar skýringar á vörulið 8701.90 en þar var óskað eftir forúrskurði um tollflokkun ökutækja sem höfðu ytri einkenni fjórhjóls en voru hönnuð sem dráttarvélar. Kærandi kvað samkvæmt þeim skýringum sem þar má finna að þá skipti það höfuðmáli, þegar greint er milli dráttavéla í vörulið 8701 og annarra ökutækja, að líta til dráttargetu tækis. Sömu sjónarmið megi sjá í úrskurði Tollstjóra nr. 18/2012 og nr. 7/2017. Matið er samkvæmt þessu byggt á hlutlægum grunni og horfa skuli til dóms Evrópudómstólsins í máli nr. C-91/15.

Kæranda finnst athyglisvert að Tollstjóri virðist leggja áherslu á upplýsingar sem fram koma í samræmingarvottorði (CoC vottorði), sbr. fyrirliggjandi bréf frá 21. júlí sl. Það skjóti skökku við sé litið til skýrrar stjórnsýsluframkvæmdar embættisins. Í framkvæmd hafi Tollstjóri litið til skýringarbóka Evrópubandalagsins við skýringu tollskrár og bendir kærandi því á að sérstaklega sé tiltekið í skýringarbókum Evrópubandalagsins að sanna megi dráttargetu ökutækis með yfirlýsingu framleiðanda. Þá hafi Tollstjóri þó nokkrum sinnum talið að ekki eigi að byggja tollflokkun á skráningu ökutækis hjá Samgöngustofu heldur séu tollayfirvöld „við tollflokkun bundin af tollalögum og tollskrá og skýringum að baki þessum lagafyrirmælum, þ. á. m. skýringarbókum WCO og Evrópubandalagins“, sbr. úrskurður Ríkistollanefndar nr. 9/2012.

Kærandi vísar til skilgreiningar á hugtökunum heildargerðarviðurkenning og samræmingarvottorð (CoC-vottorð) sem finna má í 3. gr. reglugerðar nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja. Heildargerðarviðurkenning er staðfesting á því að viðkomandi gerð ökutækis uppfylli nauðsynlegar kröfur um gerð og búnað ökutækja sbr. reglugerð 822/2004 og í framhaldi af heildargerðarviðurkenningu gefur framleiðandi ökutækis út samræmingarvottorð með hverju framleiddu ökutæki sem staðfestir að það ökutæki samræmist heildargerðarviðurkenningunni. Við skráningu ökutækja er notast við þær upplýsingar sem fram koma í samræmingarvottorði ökutækja, m.a um eigin þyngd. Í samræmingarvottorði er ekki að finna upplýsingar um þurrþyngd ökutækjanna og þar af leiðandi eru upplýsingar um

Þurrþyngd ökutækja ekki að finna í skráningarskírteini gefnu út af Samgöngustofu. Í tilfalli ökutækis af gerðinni CF800ATR-2, sem Tollstjóri vísar til í upplýsingarbeiðni sinni, er eigin þyngd þess 540 kg samkvæmt samræmingarvottorði. Hins vegar er þurraþyngd tækisins 410 kg eins og fram kemur í yfirlýsingu framleiðanda. Sömu sögu sé að segja um dráttargetuna en engar upplýsingar er að finna um hámarksdráttargetu ökutækis en hún er mun meiri en sú sem gefin er upp í skráningarvottorði. Þá er sérstaklega tekið fram í yfirlýsingu framleiðanda að þó staðfest sé að umrædd ökutæki geti dregið að minnsta kosti tvöfalda eigin þyngd, þá eigi við skráningu ökutækis að miða við þær upplýsingar sem fram koma í samræmingarvottorði. Með yfirlýsingum framleiðanda er tekin af allur vafi um þurraþyngd tækjanna og að þau geti dregið a.m.k tvöfalda þurraþyngd sína og skal leggja þessi gögn til grundvallar í málinu.

Kærandi vísar til bindandi álits (e. Binding Tariff Information) nr. AT2017/000167 frá Austurríki þar sem slíkt tæki er tollflokkað. Í álitinu komi glögglega fram að upplýsingar um þyngd og dráttargetu sem stafa frá samræmingarvottorði ökutækis eru ekki endilega lagðar til grundvallar við tollflokkun.

Í úrskurði Landsskatteretten í Danmörku frá 12. júní 2012 komi fram að þó að upplýsingar í leiðbeiningum framleiðanda og skráningu tækjanna bentu til þess að skilyrði um dráttargetu væri ekki uppfyllt, væri sannað á grundvelli yfirlýsinga framleiðanda, sem og þegar upplýsingar um tæknilega eiginleika tækjanna væru skoðaðar í samhengi með upplýsingum um þau tæki sem um ræddi í dóm Evrópudómstólsins í máli nr. C-15/05, að tækin gætu dregið a.m.k tvöfalda eigin þyngd. Því bæri að flokka ökutækin sem dráttarvélar í undirflokk 8701 eftir vélarafli.

Undir skiptiliði 8701.9291 og 8701.9391 falla *aðrar dráttarvélar – nýjar*, annars vegar að hreyfiafli 18 kW til, en ekki yfir, 37 kW og hins vegar 37kW til, en ekki yfir, 75 kW. Hreyfiafl ökutækja kæranda að gerðinni CF500ATR-2L er 25,5 kW og CF500ATR-3 er 23,8 kW og telur kærandi að þau tæki skuli falla undir skiptilið 8701.9291. Hreyfiafl CF800ATR-2 er 43kW og telur kærandi að þau tæki eigi að falla undir lið 8701.9391.

Kærandi kveður þau 20 ökutæki sem til umfjöllunar eru í málinu uppfylli öll þau skilyrði sem nefnd eru í skýringum við vörulið 8701.90. Ber þar sérstaklega að nefna að ökutækin geti dregið tvöfalda þurrviggt sína. Samkvæmt fyrrgreindum skýringum við undirlið 8701.90 má sýna fram á dráttargetu ökutækis m.a. með yfirlýsingum framleiðanda. Í yfirlýsingu framleiðanda komi fram að umrædd ökutæki geti dregið a.m.k. tvöfalda þurrviggt sína. Kærandi vill að jafnræðis sé gætt við tollflokkun ökutækjanna, sbr. til hliðsjónar 11. gr. stjórnarsýslulaga og meginreglur stjórnarsýsluréttar. Kærandi telur að flokka beri tækin í viðeigandi undirflokk 8701.90.

Kærandi krefst þess að Tollstjóri endurskoði ákvörðun sína um að hafna tollflokkun ökutækjanna undir tollskrárnúmer 8701.9291 og 8701.9391.

IV. Niðurstöður

Ágreiningur í máli þessu snýst um tollflokkun 20 ökutækja frá framleiðandanum Zheijiang CFMOTO Power cp., ltd, nánar til tekið fjögur tæki af gerðinni CF500ATR-2L, fjórtán af gerðinni CF500ATR-3 og tvö af gerðinni CF800ATR-2.

Kærandi fer fram á að ökutækin verði tollflokkuð sem dráttarvélar í vörulið 8701, nánar tiltekið í tollskrárnúmer 8701.9291 og 8701.9391.

Kærð ákvörðun Tollstjóra lítur hins vegar að því að um sé að ræða fjórhjól í tollskrárnúmeri 8703.2111.

Í tollskrá er gerður greinarmunur á ökutækum m.a eftir dráttargetu sbr. viðauki 1 við tollalög nr. 88/2005. Vöruliður 8701 í tollskránni ber heitið dráttarvélar, en samkvæmt athugasemd nr. 2 við 87. kafla tollskrárinnar falla undir vöruliðinn „ökutæki sem aðallega eru gerð til þess að draga“. Til dráttarvéla í þessum kafla teljast ökutæki sem fyrst og fremst eru gerð til þess að draga eða ýta öðru ökutæki, tækjum eða hlassi, einnig ökutæki með aukabúnaði til að flytja verkfæri, sáðfræ, áburð eða aðrar vörur í tengslum við aðaltilgang þess.

Vöruliður 8703 í tollskránni ber heitið bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga. Engar frekari vísbendingar er að finna um muninn á milli vöruliða 8701 og 8703 í tollskrá sem í skýringarbókum WCO

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 eitt og sér ekki nóg til þess að tæki falli undir þessa skilgreiningu. Til að mynda eru venjulegar fólksbifreiðar einnig oft með búnaði til þess að draga en það nægir ekki til þess að þær séu tollflokkaðar sem dráttarvélar. Tækin þurfa semsagt að vera hönnuð á þann veg að aðalhlutverk þeirra sé að draga.

Til að greina á milli dráttarvéla í vörulið 8701 og annarra ökutækja er litið til þess hve mikil dráttargeta tækisins er. Sé dráttargeta tækisins meiri en tvöföld eigin þyngd þess telst tækið aðallega til dráttar en sé dráttargetan minni, flokkast ökutækið í annað tollskrárnúmer. Styðst þessi mælikvarði við framkvæmd Evrópusambandsins og er það mat embættisins að sú regla sé málefnaleg og sanngjörn. Að auki er notkun þessarar reglu staðfest með úrskurði Ríkistollanefndar nr. 9/2012. Embætti Tollstjóra er sammála kæranda um að dráttargeta skiptir höfuðmáli þegar greina skal á milli dráttarvéla í vörulið 8701 og annarra ökutækja.

Mikilvægt er þó að hafa í huga að embætti Tollstjóra er ekki bundið af umræddri reglu né túlkun ESB á henni þó að við regluna sé stuðst hér á landi eins og við á og samræmist íslensku lagaumhverfi.

Í svarbréfi kæranda dags. 28. ágúst sl. telur kærandi að ekki sé um eiginlegt ósamræmi á milli upplýsinga um þyngd og dráttargetu í gögnum málsins, heldur miðist umrædd gögn við ólík hugtök og skilgreiningar. Í CoC (Certificate of Conformity) vottorði ökutækis af gerðinni CF800ATR-2 með fastanúmerið Z, sem skilað var inn til Samgöngustofu kemur fram að „*maximum unladen mass in running order*“ sé 540 kg. og „*minimum unladen mass in running order*“ sé 540 kg og er ökutækið skráð í samræmi við það 540 kg. Í sama vottorði kemur fram að „*Technically permissible towable mass(es) for each chassis/braking configuration of the R- or S- category vehicle. ‘Drawbar unbraked 150 kg. Í samræmi við það er skráð hámarksþyngd hemlaðs eftirvagns ökutækisins skráð 150 kg. Kærandi skilaði inn með kæru sinni yfirlýsingu fyrir tæki af gerðinni CF800ATR-2L sem fylgiskjali nr. 7 þar sem framleiðandi lýsir þyngd og dráttargetu ökutækja af þessari gerð en þar segir „with the mass in running order of 447 kg, is able to haul or push 894 kg. on the non-braked and off-road condition, and the pulling power is affected by real situation, including but not limited to weather condition, terrain condition. However, this is not tested by any Official Testing Organization“*. Með svarbréfi kæranda dags. 28. ágúst sl. skilaði kærandi inn nýrri yfirlýsingu sem fylgiskjal nr. 1, þar sem finna má lýsingu framleiðanda á þyngd og dráttargetu ökutækja af gerðinni CF800ATR-2L. Í nýju yfirlýsingunni kemur m.a fram „with the dry weight in running order of 410 kg, is able to haul or push 825 kg. on the non-braked and off-road condition, and the pulling power is affected by real situation, including but not limited to weather condition, terrain condition. However, this is not tested by any Official Testing Organization“. Kærandi skilaði inn með kæru sinni og svarbréfi samskonar yfirlýsingum fyrir ökutæki af gerðinni CF500ATR-3 og CF500ATR-2L.

Eins og að framan greinir telur kærandi að ekki sé um eiginlegt ósamræmi á milli upplýsinga um þyngd og dráttargetu í gögnum málsins þar sem umrædd gögn miðist við ólík hugtök og skilgreiningar. Embætti Tollstjóra er ósammála kæranda hvað þetta varðar. Kærandi lagði inn til Samgöngustofu CoC vottorð fyrir forskráningu ökutækjanna sem til umfjöllunar er í þessu máli og telur Embætti Tollstjóra það vera ljóst að yfirlýsing framleiðanda um þyngd og dráttargetu ökutækjanna er ekki í samræmi við CoC vottorð þessara tækja.

Hinsvegar er rétt hjá kæranda að ekki er notast við hugtakið þurraþyngd (e. dry weight) í CoC vottorði og þar af leiðandi er upplýsingar um þurraþyngd ökutækjanna ekki að finna í skráningarskírteini gefnu út af Samgöngustofu. Ljóst er að þurraþyngd er ávallt lægri en eigin þyngd ökutækis.

Sú staðreynd að ekki sé notast við hugtakið þurraþyngd í CoC vottorði ökutækjanna útskýrir þó á engan hátt þann mikla mun á milli CoC vottorða umræddra tækja og yfirlýsinga framleiðanda er við kemur dráttargetu þeirra.

Embætti Tollstjóra er hinsvegar sammála kæranda að munur er á þurraþyngd og eigin þyngd og að hugsanlega er hámarksdráttargeta ökutækjanna undir ákvæðum aðstæðum meiri en skráð

dráttargeta. Hinsvegar hafnar embætti Tollstjóra að leggja eigi til grundvallar hámarksdráttargetu byggða á ákveðnum aðstæðum þegar reglan um tvöfalda dráttargetu tækis við þurrvig tækis er notuð. Embættið telur besta mælikvarðann þegar meta á dráttargetu ökutækis vera þá að miða við skráða dráttargetu hjá Samgöngustofu. Þær upplýsingar um dráttargetu ökutækis eru yfirvöldum jafnt sem innflytjanda auðveldlega aðgengilegar. Þessi leið stuðlar að gagnsærri stjórnsýslu og jafnræði borgaranna. Athuga ber einnig að í reglu ESB er hvergi talað um hámarksdráttargetu heldur er einfaldlega talað um dráttargetu. Embætti Tollstjóra telur að miða eigi við dráttargetu sem tækið getur dregið að jafnaði við eðlilega notkun tækisins. Augljóst er að hægt er að nota hvaða ökutæki sem er til að draga hlass þyngra en það er í raun hannað til að draga í stuttan tíma og við ákveðnar aðstæður en embætti Tollstjóra telur að sá mælikvarði sé ekki tækur þegar meta á almenna dráttargetu tækis. Einnig bendir embætti Tollstjóra á að sú hámarksdráttargeta sem kveður er á um í yfirlýsingu framleiðanda hefur ekki verið staðfest af opinberum aðilum eins og fram kemur í yfirlýsingunni sjálfri.

Kærandi bendir á að Tollstjóri hafi litið til skýringarbóka Evrópubandalagsins við skýringu tollskrár og vísar kærandi í því samhengi til þess að sérstaklega sé tiltekið í skýringarbókum Evrópubandalagsins að sanna megi dráttargetu ökutækis með yfirlýsingu framleiðanda. Þá hafi Tollstjóri þó nokkrum sinnum talið að ekki eigi að byggja tollflokkun á skráningu ökutækis hjá Samgöngustofu heldur séu tollayfirvöld „við tollflokkun bundin af tollalögum og tollskrá og skýringum að baki þessum lagafyrirmælum, þ. á. m. skýringarbókum WCO og Evrópubandalagsins“, sbr. úrskurður Ríkistollanefndar nr. 9/2012. Embætti Tollstjóra bendir hér á að í skýringarbókum ESB er einungis tekið fram að hægt sé að leggja yfirlýsingu til grundvallar en jafnframt komi þar fram að einnig sé hægt að leita til þar til bærs stjórnvalds. Stjórnvaldi er þannig í sjálfvald sett hvort það leggi yfirlýsingu framleiðanda til grundvallar eða leiti til þar til bærs stjórnvalds. Við tollflokkun er Tollstjóri bundinn af tollskrá, sbr. 1. mgr. 5. gr. og 1. mgr. 20 gr. tollalaga nr. 88/2005, og henni til stuðnings eru skýringarbækur WCO.

Eins og að framan greinir þá eru það þær upplýsingar sem lagðar eru til grundvallar við tollflokkun er varðar dráttargetu ökutækis sem skipta höfuðmáli þegar meta á hvort um dráttarvél sé að ræða eða ekki. Komi fram í upplýsingunum að dráttargeta tækisins sé meiri en tvöföld eigin þyngd þess telst tækið aðallega til dráttar en sé dráttargeta minni, flokkast ökutækið í annað tollskrárnúmer. Ágreiningur í máli þessu snýst að miklu leyti um til hvaða upplýsinga eigi að líta til þegar metin er dráttargeta ökutækja. Kærandi telur rétt að líta til yfirlýsingar framleiðanda. Embætti Tollstjóra bendir hinsvegar á að skv. skýringarbókum ESB sé hægt að líta til annars vegar yfirlýsingu framleiðanda og hins vegar til þar til bærs stjórnvalds s.s stjórnvaldi er í sjálfvald sett hvort það leggi yfirlýsingu framleiðanda til grundvallar eða leiti til þar til bærs stjórnvalds. Þegar yfirlýsing framleiðanda og upplýsingar til þar til bærs stjórnvalds ber ekki saman hefur Tollstjóri talið réttara að leggja upplýsingar frá þar til bæru stjórnvaldi til grundvallar við ákvörðun um tollflokkun. Í skráningu Samgöngustofu er að finna

óhlutdrægar upplýsingar um eiginleika ökutækja sem nauðsynlegt getur verið að þekkja þegar að tollflokkun kemur. Þar má finna upplýsingar um dráttargetu ökutækis sem er algjört grundvallar atriðið þegar meta skal hvort um dráttarvél sé að ræða.

Þess skal einnig getið að ökutækjaflokkun í reglugerð um gerð og búnað og ökutækja eða skráning Samgöngustofu hefur ekki úrslitabýðingu við tollflokkun enda byggist slík skráning ekki á tollskrá. Það að Samgöngustofa skrái umrædd ökutæki sem dráttarvélar í ökutækjaflokk hjá sér hefur þannig ekki áhrif varðandi hvaða tollskránumer ökutækin hljóti við tollflokkun.

Embætti Tollstjóra þykir einnig rétt að að benda á að skýringarbækur Alþjóðatollastofnuninni (WCO) ganga ekki framari 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. Það skal sömuleiðis tekið fram að íslensk stjórnvöld eru ekki heldur bundin af skýringarbókum Evrópusambandsins (ESB) en hafa heimild til að lita til þeirra gagna við tollflokkun héraðs. Slíkt er ávallt mat stjórnvalda en upplýsingar úr skýringabókum geta til að mynda komið að gangi þegar svipuð mál hafa verið til meðferðar hjá yfirvöldum ESB og eru til meðferðar hér á landi.

Reglan um tvöfalda dráttargetu tækis miðast við eigin þyngd þess og er upprunnin frá ESB.

Embætti Tollstjóra tekur undir með kæranda að skráning ökutækja hjá Samgöngustofu hefur ekki úrslitabýðingu varðandi tollflokkun en hins vegar er ekkert sem bannar embættinu að leita þangað eftir upplýsingum við tollflokkun. Í skráningu Samgöngustofu er að finna óhlutdrægar upplýsingar um ökutæki sem nauðsynlegt getur verið að þekkja þegar að tollflokkun kemur. Þar má t.d. finna upplýsingar um farþegafjölda ökutækis sem er eitt af þeim atriðum sem nauðsynlegt er að vita þegar skera á úr um hvort um hópferðabifreið sé að ræða eða önnur ökutæki til mannflutninga. Þar má einnig finna upplýsingar um dráttargetu ökutækis sem er algjört grundvallar atriðið þegar meta skal hvort um dráttarvél sé að ræða.

Kærandi telur að skylt sé að leggja yfirlýsingu framleiðanda til grundvallar þegar dráttargeta tækis er metin. Embætti Tollstjóra er ósammála staðhæfingu kæranda að við tollflokkun eigi að leggja yfirlýsingu framleiðanda til grundvallar og bendir Tollstjóri á að hvergi sé kveðið á um slíka skyldu í íslenskum lögum. Kærandi bendir á að regluna megi sjá í skýringarbókum ESB en því er embætti Tollstjóra einnig ósammála. Eins og áður greinir er í skýringarbókum ESB einungis tekið fram að hægt sé að leggja yfirlýsingu til grundvallar en jafnframt komi þar fram að einnig sé hægt að leita til þar til bærs stjórnvalds. Samkvæmt þessu er ljóst að stjórnvaldi er í sjálfvald sett hvort það leggi yfirlýsingu framleiðanda til grundvallar eða leiti til þar til bærs stjórnvalds. Af þessu er ljóst að samkvæmt skýringarbókum ESB er ekki skylt að leggja yfirlýsingu framleiðanda til grundvallar þegar tollflokkun vöru á sér stað.

Kærandi vísar til úrskurðar Landsskatteretten í Danmörku frá 12. júní 2012 þar sem fram kemur að þó upplýsingar í leiðbeiningum framleiðanda og skráningu tækjanna bentu til þess að skilyrði um dráttargetu væri ekki uppfyllt, væri sannað á grundvelli yfirlýsinga framleiðanda, sem og þegar upplýsingar um tæknilega eiginleika tækjanna væru skoðaðar í samhengi við upplýsingar um þau tæki sem um ræddi í dóm Evrópudómstólsins í máli nr. C-15/05, að tækin gætu dregið a.m.k tvöfalda eigin þyngd. Embætti Tollstjóra er ósammála niðurstöðu úrskurðar Landskatteretten að því leiti að yfirlýsing framleiðanda skuli veða þyngra en upplýsingar sem lagðar eru inn til þar til bærra stjórnvalda. Að auki er embætti Tollstjóra ekki bundið af dönskum stjórnsýsluúrskurðum. Varðandi dóm Evrópudómstólsins í máli nr. C-15/05 þá kveður sá dómur aðeins á um að miða eigi við tvöfalda dráttargetu miðað við eigin þyngd ökutækis.

Kærandi vísar til bindandi álits (e. Binding Tariff Information) nr. AT2017/000167 frá Austurríki. Kærandi bendir á að í álitinu komi glögglega fram að upplýsingar um þyngd og dráttargetu sem stafa frá samræmingarvottorði ökutækis eru ekki endilega lagðar til grundvallar við tollflokkun. Embætti Tollstjóra vill hvað þetta varðar benda á að takmarkaðar upplýsingar er að finna á internetinu fyrir viðkomandi álit en í þeim gögnum sem hafa verið birt er t.d. ekki að finna upplýsingar um hver dráttargeta tækisins er heldur aðeins að hún sé tvöföld eigin þyngd. Eins og áður hefur komið fram þá hefur embætti Tollstjóra við tollflokkun tækja lagt til grundvallar regluna um tvöfalda dráttargetu þó með þeim fyrirvara að miða eigi við dráttargetu sem tækið getur dregið að jafnaði við eðlilega notkun tækis eins og nánar er útskýrt hér að ofan. Í áliti því sem kærandi vísar til er einnig ekki birtar upplýsingar um hvernig dráttargetan var metin, þ.e hvort horft var til CoC vottorðs eða notast við yfirlýsingu framleiðanda. Embætti Tollstjóra telur að eðlilegast og réttlátast sé að nota þær upplýsingar sem koma fram í CoC vottorði og myndi hafna því að notast við yfirlýsingu framleiðanda ef upplýsingar sem þar kæmu fram væri í verulegu ósamræmi við CoC vottorðið.

Í skýringarþóttum bandalagsins er eftirfarandi skilgreining á dráttarvél sem lítur út eins og fjór – eða sexhjóla (all-terrain vehicles):

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))

Samkvæmt 20. gr. tollalaga nr. 88/2005 skulu innflytjendur tollflokka vörur á viðeigandi tollskjöllum samkvæmt almennum reglum um túlkun tollskrárinnar sem birtar eru í viðauka I við tollalögin. Reglurnar eru birtar fremst í tollskránni en einnig er að finna athugasemdir í byrjun ýmissa flokka og flestra kafla skrárinnar eftir atvikum. Tollflokkun skal byggð á orðalagi *vöruliða* og athugasemda við viðeigandi *flokka* og *kafla* kafla skv. túlkunarreglu 1. Þá segir í 1. másl. reglunnar að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Flokkun vara í *undirliði* einstakra *vöruliða* skal jafnframt byggð á orðalagi undirliðanna og sérhverri tilheyrandi athugasemd við þá í viðeigandi köflum tollskrárinnar skv. túlkunarreglu 6.

Tollstjóri telur ljóst að tækin sem hér um ræðir falli að lýsingu *vöruliðar* 8703 sem ökutæki aðallega til mannflutninga, nánar tiltekið í tollskrárnúmer 8703.2111, sem fjórhjól með 1000 cm³ sprengirými eða minna enda er ljóst að dráttargeta þeirra er töluvert minni en tvöföld eigin þyngd og getur því *vöruliður* 8701 ekki átt við.

Eins og fram hefur komið telur embætti Tollstjóra dráttargetu tækis skipta höfuðmáli þegar meta skal hvort tollflokka eigi tæki sem dráttarvél í *vörulið* 8701 eða til annarra ökutækja. Sé dráttargeta tækisins meiri en tvöföld þurrþyngd þess telst tækið aðallega til dráttar en sé dráttargetan minni, flokkast ökutækið í annað tollskrárnúmer. Þessi mælikvarði styðst við framkvæmd Evrópusambandsins (sjá álit nr. AT2007/000500 frá Austurríki og álit nr. DE12587/12-1 frá Þýskalandi) en nefnd álit voru fordæmisgefandi og hefur þeim verið beitt í fjöldamörgum málum síðar (sjá t.d. tvö nýleg álit frá Bretlandi nr. GB503434386 og GB5034387456). Álitin eiga öll það sameiginlegt að þar kemur fram að til þess að ökutæki geti flokkast sem dráttarvél þarf dráttargeta þess að samsvara a.m.k. tvöfaldri eigin þyngd. Þetta viðmið er að auki staðfest með úrskurði Ríkistollanefndar nr. 9/2012.

Í CoC (Certificate of Conformity) vottorði sem skilað var inn til Samgöngustofu við skráningu allra þeirra ökutækja sem til umfjöllunar eru skv. kæru, er ljóst að dráttargeta þeirra er töluvert minni en tvöföld eigin þyngd og því ljóst að ökutækin uppfylla þar af leiðandi ekki eitt af

grunnskilyrðum til að tæki geti flokkast sem dráttarvél þ.e.a.s að tæki getið hafi dráttargetu uppá a.m.k tvöfalda eigin þyngd og geta umrætt ökutæki því ekki flokkast í vörulið 8701.

Tækin ber því að flokka í vörulið 8703 sem ökutæki aðallega til mannflutninga, nánar tiltekið í tollskrárnúmer 8703.2111, sem fjórhjól með 1000 cm³ sprengirými eða minna.

Með vísan til alls ofangreinds er niðurstaða embættis Tollstjóra því sú að ákvörðun embættisins, dags. 24. apríl 2017, skuli standa óbreytt og flokka beri ökutækin sem ökutæki aðallega gerð til mannflutninga í vörulið 8703, nánar til tekið í tollskrárnúmer 8703.2111 samkvæmt almennum túlkunarreglum 1 og 6 við tollskrá.

ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun Tollstjóra um tollflokkun 20 ökutækja, nánar til tekið fjögur tæki af gerðinni CF500ATR-2L, fjórtán af gerðinni CF500ATR-3 og tvö af gerðinni CF800ATR-2, í tollskrárnúmer 8703.2111, er staðfest.

Kæruréttur

Úrskurðinum er heimilt að skjóta til yfirskattanefndar, Borgartúni 21, 105 Reykjavík, innan þriggja mánaða frá póslagningardegi bréfs þessa, sbr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. mgr. 5. gr. laga nr. 30/1992, um yfirskattanefnd.

Virðingarfyllst,
f.h. Tollstjóra