

Reykjavík, 28. nóvember 2018

## Úrskurður nr. 13/2018

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

### Ú R S K U R Ð U R

#### **Kærandi:**

**Kæruefni: Kærð ákvörðun um tollflokkun Marine Diesel Oil**

#### **I. Kæra**

Með bréfi dags. 28. maí 2018, hefur B., f.h. A, kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 ákvörðun Tollstjóra dags. 17. maí 2018, um tollflokkun á Marine Diesel Oil (hér eftir MDO).

Kærandi fer fram á að umrædd olía skuli tollflokkast í tollskrárnúmer 2710.1930 (gasolíur), en ekki í tollskrárnúmer 2710.1940 (brennsluolíur) líkt og hin kærða ákvörðun kveður á um.

#### **II. Málsatvik og málsmeðferð**

Kærandi hafði, fyrir ofangreinda ákvörðun Tollstjóra, flutt inn til landsins Marine Diesel Oil (hér eftir MDO) og tollflokkað hana í tollskrárnúmer 2710.1930 sem gasolíu. Þann 17. maí 2018 gerði Tollstjóri athugasemd við innflutning kæranda á umræddri olíu á þá leið að öll MDO skuli vera í tollskrárnúmeri 2710.1940 sem brennsluolía. Kæran tekur því til sendinga sem tollafgreiddar voru eftir þann dag, en um er að ræða sendingar með neðangreind sendingarnúmer;

Kærandi sendi Tollstjóra bréf dags. 28. maí 2018, þar sem hann gerði athugasemdir við ákvörðun Tollstjóra. Tollstjóri sendi kæranda tölvupóst dags. 25. júní 2018 þar sem fram kom að litið væri á áðurgreint erindi frá 28. maí sem stjórnslukæru í samræmi við 117. gr. tollalaga og var óskað eftir frekari gögnum og upplýsingum um málið. Með tölvupósti dags. 27. júní sama ár óskaði kærandi eftir fundi með starfsmönnum Tollstjóra um málið og fór sá fundur fram þann 6. júlí 2018. Kærandi kom að sínum sjónarmiðum og rökstuðningi ásamt

Því að spurningum Tollstjóra varðandi málið var svarað. Á fundinum óskaði Tollstjóri eftir upplýsingum um sendingarnar sem kærán lítur að. Upplýsingar um fjölda sendinga ásamt sendinganúmerum voru send með tölvupósti dags. 12. júlí sl. Samdægurs sendi Tollstjóri kæranda tölvupóst þar sem sjónarmiðum embættisins var komið á framfæri og kæranda gefinn kostur á að koma að andmælum og eftir atvikum frekari gögnum. Þann 27. júlí sendi kærandi andmæli auk gagna um ISO staðalinn nr. 8217 og skilgreiningar á honum.

### III. Meginröksemdir kæranda

Kærandi telur að breyting á tollflokkun MDO sé í ósamræmi við eðli olíunnar og að engin rök standi til þess að flokka MDO með brennsluolíu. Óskar kærandi eftir því að Tollstjóri færi MDO aftur í flokkinn 2710.1930 (gasolíur) líkt og gert hefur verið.

Kærandi byggir mál sitt á því að flokka beri MDO í flokkinn 2710.1930 þar sem einnig er flotaolía og gasolía (dísel). Hafi olíur í viðkomandi tollflokki almennt verið flokkaðar sem gasolíur í skilningi laga um jöfnun flutningskostnaðar olíuvara þar sem finna má öllu einfaldari flokkun á olíu en í tollskránni. Telur kærandi slíka flokkun vera eðlilega með hliðsjón af eðli og notkunarviði viðkomandi olíu.

Í rökum kæranda byggir hann á því að svartolía, sem flokkast sem brennsluolía sé mjög eðlisólík MDO og því óeðlilegt að flokka þær saman. Þá bendir kærandi á staðalinn ISO 8212-2017 þar sem finna má ýmis atriði er varða eiginleika ólíkra olíutegunda. Bendir kærandi á eðlisþyngd olíanna í þessu samhengi sem og eimingarprófíl MDO og svartolíu. Sé prófíll MDO áþekkur annarri gasolíu en ekki brennsluolíu.

Telur kærandi að sé ekki fallist á það að flokka beri MDO sem gasolíu en ekki brennsluolíu skuli fara eftir túlkunarreglu 4 við tollskrána sem kveður á um vörur sem ekki verða flokkaðar samkvæmt undanfarandi reglum skuli taldar til sama vöruliðar og þær vörur sem þeim eru líkastar. Telur kærandi að MDO líkist, hvað varðar notkunarvið og eiginleika, gasolíum sem tilheyra flokki 2710.1930 miklu frekar en flokki brennsluolíu. Sé olía á borð við svartolíu gerólík MDO. Þá verði ekki litið framhjá því að MDO hafi verið fært í flokk gasolía um árábil og hafi eðli hennar ekkert breyst.

Andmæli kæranda við bréfi Tollstjóra dags. 12. júlí 2018 lutu að skilgreiningu gasolíu í 3. gr. reglugerðar nr. 960/2016 um gæði eldsneytis. Vísar kærandi til þess að umrædd reglugerð sé innleiðing á Evróputilskipun. Þar sé að finna skilgreiningu á hugtakinu marine gas oil og á marine fuel. Bein tilvísun sé þar til skilgreininga ISO staðals nr. 8217 í evrópsku reglunum hvað varðar skipaeldsneyti. Telur kærandi óljóst af hverju hin breytta skilgreining á skipaeldsneyti sé ekki tekin upp í gildandi reglugerð um gæði eldsneytis en ljóst sé að skilgreiningar reglugerðar nr. 560/2007 og 960/2016 séu teknar úr samsvarandi réttargerð Evrópusambandsins, sbr. 2. tl. 2. gr. reglugerðar 960/2016. Þá vísar kærandi til

fréttatilkynningar af heimasíðu umhverfis- og auðlindarráðuneytisins sem birtist samhliða gildistöku reglugerðar nr. 960/2016 þar sem fram kemur að með reglugerðinni séu innleidd ákvæði tilskipunar Evrópusambandsins um gæði bensíns og díseleldsneytis. Telur kærandi að þarna sé skýrt að ætlað sé að halda í skilgreiningar Evrópusambandsins.

Að mati kæranda sé eðlilegt að túlka umrædda reglugerð um gæði eldsneytis í samræmi við réttargerðirnar sem henni er ætlað að innleiða. Að því leiðir að líta skuli til ISO staðals 8217 við flokkun skipaeldsneytis. Er þá ljóst að skipagasolía og svartolía séu eðlisólíkar olíur sem falla hvor í sinn flokkinn. Þá skipti ekki máli þó skilgreiningaákvæði gildandi reglugerðar um gæði eldsneytis hafi verið einfölduð frá fyrri reglugerð. Óskar kærandi eftir því að Tollstjóri breyti afstöðu sinni og haldi áfram að flokka MDO sem gasolíu í skilningi tollskrár þannig að hún verði felld undir flokk 2710.1930. Orðalag tollskrárinnar, almennar málvenjur hér á landi og erlendis, ISO staðlar sem og hin langa venja sem er fyrir flokkuninni leiði öll til sömu niðurstöðu að þessu leyti.

#### **IV. Niðurstöður**

Ágreiningur í máli þessu snýr að tollflokkun á Marine Diesel olíu. Hin kærða ákvörðun lítur að því að olían skuli flokkast í tollskrárnúmer 2710.1940 sem brennsluolía, en kærandi telur að olían eigi heima í tollskrárnúmeri 2710.1930 sem gasolía.

Við tollflokkun vöru ber að fara eftir almennum reglum um túlkun tollskrár, sbr. 1. mgr. 20. gr. tollalaga og 74. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og tollmeðferð vöru. Í tollskránni, sem lögfest var sem viðauki I við tollalög nr. 88/2005, er að finna almennar reglur um túlkun skrárinnar. Í 1. tl. almennra reglna um túlkun tollskrárinnar kemur fram að við flokkun samkvæmt tollskrá skuli fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum einungis vera til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skuli tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða og athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla.

Í tollskrá er ekki að finna athugasemdir eða leiðbeiningar um skiptingu milli tollflokka 2710.1930 og 2710.1940. Um er að ræða sér íslenska skiptingu og því ekki hægt að afla upplýsinga úr erlendum skýringabókum sem oft geta gefið vísbendingar um hver hugsun sé að baki uppskiptinga í köflum tollskrárinnar. Um er að ræða tollflokkun á svokallaðri MD olíu og samkvæmt hinni íslensku tollskrá koma tvö tollskrárnúmer til skoðunar þar sem annað ber yfirskriftina gasolíur (2710.1930) og hitt brennsluolíur (2710.1940). Ljóst er að til eru mun fleiri tegundir og undirheiti á olíum, má nefnda svartolía, skipagasolía, skipadísellolía og skipaolía, en tollskrá hefur bara þessa tvo flokka að geyma þar sem þessar olíur flokkast. Af þessu leiðir að tollskrá gerir ekki greinamun á olíum eftir því hvar og hvernig þær verða notaðar. Einnig leiðir af þessu að eðlisólíkar olíur geta flokkst undir sama tollskrárnúmer.

Við mat á tollflokkun olíunnar í annað hvorra þessara tollskrárnúmera þarf að finna skilgreiningu á hugtökunum gasolía og brennsluolía.

Við tollflokkun vöru getur verið nauðsynlegt að líta til annarra réttarheimilda en tollskrár. Í núverandi lagaumhverfi er að finna skilgreiningu á hugtakinu gasolía í 3. gr. reglugerðar nr. 960/2016 um gæði eldsneytis. Er skilgreiningin svohljóðandi: „*Gasolía; Eldsneyti sem tilheyrir eimingarsviði þar sem minna en 65% af rúmmáli eimast við 250°C og þar sem a.m.k. 85% af rúmmáli eimast við 350°C samkvæmt ISO 4305 aðferðinni, sem er jafngild ASTM D86 aðferðinni*“. Tollstjóri hefur undir höndum niðurstöður efnarannsóknna frá Fjölveri dags. 30. apríl 2018, sem kærandi lagði fram, og er þar hægt að sjá eimingartölur MDO. Með vísan til gagnanna var eiming á þeirri olíu með ASTM D86 aðferð, 15% af rúmmáli við 240,9 °C. Sýnið náði 85% eimunarhlutfalli við 393,7°C. Þannig er ljóst að olían myndi ekki falla undir áðurgreinda skilgreiningu 3. gr. reglugerðar nr. 960/2016 um gæði eldsneytis, þar sem olían er ekki innan þess eimingarsviðs sem þar er getið.

Í bréfi kæranda dags. 27. júlí 2018 bendir kærandi á að skilgreining á marine fuel hafi verið breytt með réttargerð Evrópusambandsins en sú breytta skilgreining hafi hinsvegar ekki verið tekin upp í gildandi reglugerð um gæði eldsneytis nr. 960/2016. Við nánari skoðun embættisins á skilgreiningu þeirri sem kærandi vísar til er ljóst að skilgreiningin á rætur sínar að rekja til tilskipunar Evrópusambandsins nr. 2009/30/EC en með þeirri tilskipun var skilgreiningu marine diesel í 3. tölulíð 2. gr. tilskipunarinnar nr. 1999/32/EC breytt á þann hátt sem kærandi vísar til í bréfi sínu. Tollstjóri bendir hinsvegar hér á að skilgreining á marine diesel sem kærandi vísar til í bréfi til Tollstjóra hefur verið felld úr gildi þar sem tilskipun Evrópusambandsins nr. 1999/32/EC var afnumin með nýrri tilskipun sambandsins nr. 2016/802/EC. Skilgreining á marine fuel er þó nánast samhljóma milli tilskipunar nr. 2016/802/EC og skilgreiningarinnar sem finna má í tilskipun nr. 1999/32/EC sem kærandi vísar til í bréfi sínu. Hin nýja tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins (ESB) 2016/802 frá 11. maí 2016 um að draga úr magni brennisteins í tilteknum tegundum fljótandi eldsneytis var innleidd í íslenska löggjöf með breytingarreglugerð nr. 528/2018 á reglugerð nr. 124/2015 um brennisteinsinnihald í tilteknu fljótandi eldsneyti.

Tollstjóri hafnar að ekki hafi verið staðið rétt að innleiðingu ofangreindra tilskipana í íslenska löggjöf.

Við úrlausn málsins hefur verið litið til reglugerðar nr. 960/2016 um gæði eldsneytis, en skilgreining á gasolíu kemur fram í 3. gr. reglugerðarinnar. Umrædd reglugerð er innleiðing á Evróputilskipunum um gæði bensíns og díseleldsneyti. Þar segir að gasolía sé olía með ákveðið eimingarsvið. Umrædd reglugerð er innleiðing á Evróputilskipunum um gæði bensíns og díseleldsneyti. Í 3. gr. reglugerðar nr. 124/2015 um brennisteinsinnihald í tilteknu fljótandi eldsneyti er einnig að finna skilgreiningu á gasolíu en þar kemur fram að gasolía sé olía með ákveðið eimingarsvið en í þeirri skilgreiningu er skipaeldsneyti undanskilið. Embætti Tollstjóra telur að skipaeldsneyti sé tekið út úr skilgreiningunni á gasolíu í reglugerð

nr. 124/2015 af þeirri ástæðu að brennisteinsinnihald á gasolíu sem á að nota úti á hafi má vera mun meira en tekur til gasolíu sem á að nota á landi. Embættið telur að skilgreining eimingarsviðs á gasolíum gildi um allar gasolíur þegar kemur að tollskrá vegna þess að í tollskrá er enginn greinamunur gerður á þungum olíum eftir því hvar þær eru notaðar.

Með vísun til ofangreinds telur Tollstjóri rétt að líta til núverandi og gildandi reglugerðar nr. 960/2016 um gæði eldsneytis og horfa til skilgreiningar á gasolíu líkt og hún er sett fram í 3. gr. reglugerðarinnar við mat á því hvað teljist falla undir tollflokk 2710.1930 sem gasolía.

Kærandi telur að flokka skuli MDO í flokkinn 2710.1930 þar sem einnig er flotaolía og gasolía (dísel), enda hafi olíur í viðkomandi tollflokki almennt verið flokkaðar sem gasolíur í skilningi laga um jöfnun flutningskostnaðar olíuvara. Telur kærandi slíka flokkun vera eðlilega með hliðsjón af eðli og notkunarviði viðkomandi olíu. Tilgangur laganna er að flutningskostnaður á olíuvörum innan lands skuli jafnaður, líkt og nánar greinir í lögnum, sbr. 1. mgr. 1. gr. laganna. Ekki er að finna í lögnum sjálfum né lögskýringagögum með þeim hver skilgreining gasolíu sé og því ekki hægt að byggja á þeim við við tollflokkun vörunnar.

Kærandi tekur fram í rökum sínum um túlkun tollskrár að sé ekki fallist á að flokka MDO sem gasolíu með vísan til þeirra raka sem fram hafa komið, skuli fara eftir túlkunarreglu 4 við tollskrá sem kveður á um að vörur sem ekki verða flokkaðar samkvæmt undanfarandi reglum skuli taldar til sama vöruliðar og þær sem þeim eru líkastar. Tollstjóri hafnar því að túlkunarregla 4 komi til álita við tollflokkun vörunnar þar sem hægt sé að flokka vöruna á grundvelli túlkunarreglu 1 og 6 við tollskrá. Túlkunarreglur 2 eða 4 er aðeins beitt ef ekki er unnt að tollflokka á grundvelli túlkunarreglu 1. Túlkunarregla 1 segir m.a. að í lagalegu tilliti skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða og brjóti það eigi í bága við orðalag vöruliða skal fylgt reglum 2 til 4. Túlkunarreglum 5 og 6 er beitt eftir atvikum. Túlkunarregla 5 hefur með umbúðir að gera og túlkunarregla 6 segir einfaldlega að flokkun í undirliði fylgi sömu reglum og flokkun í vöruliði.

Með vísan til alls ofangreinds þá staðfestir Tollstjóri ákvörðun dags. 17. maí 2018 um tollflokkun Marine Diesel olíu og skal hún flokkast í tollskrárnúmer 2710.1940.

## ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun Tollstjóra um tollflokkun Marine Diesel olíu skuli staðfest.

**Kæururáttur**

Úrskurðinum er heimilt að skjóta til Yfirskattanevndar, Borgartúni 21, 105 Reykjavík, innan 3 mánaða frá póstlagningardegi bréfs þessa, sbr. 1. mgr. 5. gr. laga um yfirskattanevnd nr. 30/1992.

Virðingarfyllt,  
f.h. Tollstjóra