

Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 23. júní 2022

Mál nr. E-3021/2020:

Nitro Sport ehf.

(Fjölur Ólafsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Rakel Jensdóttir lögmaður)

Dómur

I.

Mál þetta, sem var höfðað með stefnu birtri 29. apríl 2020, var dómtekið 10. maí 2022. Stefnandi er Nitro Sport ehf., Urðarhvarfi 4 í Kópavogi. Stefndi er íslenska ríkið, Arnarhváli í Reykjavík.

Stefnandi krefst þess að ógiltur verði með dómi úrskurður yfirskattanefndar frá 19. desember 2018, í máli nr. 187/2018, þar sem staðfestur var úrskurður tollstjóra frá 7. desember 2017 um að hafna kröfum stefnanda um leiðréttingu á álagningu aðflutningsgjalda á alls 20 ökutæki stefnanda. Þá er jafnframt krafist endurgreiðslu á 2.841.616 krónum sem stefnandi greiddi í aðflutningsgjöld vegna tækjanna, með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 15. maí 2017 til 6. mars 2018, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá þeim degi til greiðsludags. Þá krefst stefnandi greiðslu málskostnaðar samkvæmt síðar framlögðum málskostnaðarreikningi eða að mati dómsins.

Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda auk greiðslu málskostnaðar.

II.

Stefnandi er heildsali sem flytur inn ýmsar gerðir ökutækja, þ. á m. fjórhjól. Þann 27. mars 2017 flutti stefnandi inn alls 20 fjórhjól frá framleiðandanum CFMOTO af þremur nánar tilgreindum undirtegundum. Þau voru tollafgreidd 24. apríl 2017 og öll flokkuð í tollskrárnúmer 8703.2111 samkvæmt tollskrá.

Undir vörulið 8703 falla bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga og í nefndan tollflokk 8703.2111 falla fjórhjól með 1000 cm³ sprengirými

eða minna. Vörur í þessum tollflokki bera 30% vörugjald á grundvelli 3. töluliðar 4. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. og var stefnanda gert að greiða það gjald við innflutning tækjanna.

Stefnandi sendi leiðréttingarskýrslur til tollstjóra 28. apríl 2017 og fór fram á að fjórhjólin yrðu flokkuð sem dráttarvélar sem féllu undir vörulið 8701. Nánar tiltekið taldi stefnandi að flokka bæri tækin í tollskrárnúmer 8701.9291 og 8701.9391, en vörur í þessum flokki bera ekkert vörugjald.

Með bréfi tollstjóra, dags. 4. maí 2017, var beiðni stefnanda um leiðréttingu hafnað.

Með kæru 21. júní 2017 til tollstjóra krafðist stefnandi þess að fyrri ákvörðun yrði endurskoðuð. Tollstjóri óskaði eftir nánari upplýsingum frá stefnanda með bréfi, dags. 21. júlí 2017, sem svarað var með bréfi stefnanda, dags. 28. ágúst 2017. Með bréfi sínu lagði stefnandi fram gögn frá framleiðanda um þyngd ökutækjanna og dráttargetu.

Með úrskurði uppkveðnum 7. desember 2017 staðfesti tollstjóri fyrri ákvörðun sína um að ökutækin bæri að fella undir vörulið 8703. Í forsendum úrskurðarins kemur fram að álitaefnið við úrslausn málsins snúist um það hvort tækin séu aðallega ætluð til fólksflutninga eða hvort þau séu aðallega ætluð til dráttar. Eigi hið fyrrnefnda við beri að flokka tækin í vörulið 8703 sem ökutæki aðallega ætlað til mannflutninga. Sé tækið á hinn bóginn hannað á þann veg að aðalhlutverk þeirra sé að draga, þá beri að tollflokka það sem dráttarvél sem falli undir vörulið 8701. Við mat á því hvort tæki væri aðallega gert til að draga lagði tollstjóri til grundvallar að tækið ætti að geta dregið að minnsta kosti tvöfalda eigin þyngd. Taldi tollstjóri svo ekki vera og vísaði í því efni til upplýsinga um skráða hámarksþyngd óhemlaðs eftirvagns í samræmingarvottorði (Certificate of Conformity) því sem liggur til grundvallar skráningu Samgöngustofu í ökutækjaskrá. Féllst tollstjóri ekki á sjónarmið kæranda um að upplýsingar frá framleiðanda sýndu með óyggjandi hætti fram á að dráttargetan væri í raun meiri. Þar sem dráttargeta tækjanna náði ekki því viðmiði sem að mati tollstjóra var nauðsynlegt til að unnt væri að líta á þau sem dráttarvél var niðurstaðan sú að um væri að ræða ökutæki til mannflutninga sem flokka bæri í vörulið 8703.

Stefnandi kærði úrskurð tollstjóra til yfirskattanefndar og vísaði til þess sem fram kæmi í yfirlýsingum framleiðanda um að tækin gætu dregið meira en tvöfalda þurraþyngd sína. Með úrskurði yfirskattanefndar frá 19. desember 2018 í máli nr. 187/2018 var staðfest niðurstaða tollstjóra um að tækin skyldu flokkuð undir vörulið

8703 í tollskrá og að þau bæru 30% vörugjald í samræmi við 3. tölulið 4. gr. laga nr. 29/1993.

Í forsendum úrskurðar yfirskattanevndar eru ítarlega raktar þær upplýsingar sem liggja fyrir í málinu um einkenni hinna umdeildu fjórhjóla, þ. á m. þyngd þeirra og aðrar tæknilegar upplýsingar. Kemur m.a. fram að drif- og dekkjabúnaður tækjanna sé sérstaklega gerður til að gera þeim kleift að komast um torfærur og draga hlass við slík skilyrði og tækin séu öll með áfastan dráttarbúnað. Ökutækin séu af gerðinni CFMOTO og séu skráð sem dráttarvélar III (T3) í ökutækjaskrá Samgöngustofu. Í þann flokk falli dráttarvélar sem ekki séu hannaðar til hraðari aksturs en 40 km/klst. og með eigin þyngd 600 kg eða minna, sbr. skilgreiningu í 1. gr. reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja, með síðari breytingum. Lagði yfirskattanevnd til grundvallar að samkvæmt skráningu Samgöngustofu væri eigin þyngd tækjanna á bilinu 457–540 kg og skráð þyngd óhemlaðs eftirvagns í öllum tilvikum 150 kg. Til grundvallar skráningu Samgöngustofu væru upplýsingar sem fram kæmu í svonefndum samræmingarvottorðum ökutækjanna (Certificate of Conformity) sem liggja fyrir í málinu.

Í úrskurðinum er sérstök umfjöllun um fyrrgreind samræmingarvottorð, en um þau er fjallað í 3. gr. reglugerðar nr. 822/2004, um gerð og búnað ökutækja. Segir m.a. í úrskurðinum að samræmingarvottorð sé skjal sem tilgreint sé í IX. viðauka tilskipunar 2007/46/EB, gefið út af framleiðanda og votti að ökutæki úr framleiðsluröð af gerð sem hafi verið viðurkennd í samræmi við tilskipun 2007/46/EB uppfylli allar kröfur stjórnvaldsfyrirmæla á þeim tíma þegar það sé framleitt.

Í forsendum úrskurðar yfirskattanevndar kemur fram að í yfirlýsingu framleiðanda ökutækjanna, Zhejiang CFMOTO Power Co., Ltd., komi fram að dráttargeta á óhemluðum eftirvagni utan vegar, „non-braked and off-road condition“, sé 732 kg í tilviki tækja af gerðinni CF500ATR-2L, 750 kg í tilviki tækja af gerðinni CF500ATR-3 og 825 kg í tilviki tækja af gerðinni CF800ATR-2. Þá er lagt til grundvallar að þurraþyngd tækjanna sé 360 kg (CF500ATR-2L), 370 kg (CF500ATR-3) og 410 kg (CF800ATR-2.). Er tekið fram í forsendunum að ekki sé ágreiningur á milli málsaðila um að við mat á dráttargetu ökutækjanna í hlutfalli við þyngd megi miða við þurraþyngd þeirra. Í gögnum málsins komi fram að þurraþyngd ökutækja sé yfirleitt ekki skilgreind sérstaklega í samræmingarvottorði og sé því ekki skráð í ökutækjaskrá nema lögð séu fram viðbótargögn um hana frá framleiðanda. Leggur yfirskattanevnd til grundvallar

niðurstöðu sinni greinda þurraþyngd ökutækjanna sem fram komi í yfirlýsingu framleiðanda, þ.e.a.s að þurraþyngd tækjanna sé 360 kg (CF500ATR-2L), 370 kg (CF500ATR-3) og 410 kg (CF800ATR-2.).

Í úrskurði yfirskattanefndar er tekið undir það sjónarmið tollstjóra að upplýsingar í samræmingarvottorði um þyngd „óhemlaðs“ eftirvagns hljóti jafnan að gefa glögga vísbendingu um dráttargetu ökutækis við eðlilegar aðstæður, sem í tilviki umdeilda tækja séu torfærur. Ekki standi rök til þess að miða við getu ökutækis til að draga hlass eða eftirvagn um stuttan spöl á sléttu eða steypu yfirborði. Eftir sem áður taldi yfirskattanefnd, með vísan til grundvallar og eðlis samræmingarvottorða, að framangreindar upplýsingar í vottorðinu gætu naumast ráðið úrslitum við mat á dráttargetu ökutækja í einstökum tilvikum. Þá er jafnframt vísað til þess að í skýringarreglum við túlkun tollskrár Evrópusambandsins sé gert ráð fyrir því að sanna megi dráttargetu ökutækja með ýmsum öðrum gögnum, þ.m.t. vottorði frá framleiðanda. Að þessu athuguðu ályktar nefndin að unnt sé að leggja til grundvallar tollflokkun upplýsingar frá framleiðanda ökutækis enda séu þær upplýsingar nákvæmrar og áreiðanlegar. Það var á hinn bóginn mat yfirskattanefndar að þær upplýsingar frá framleiðanda sem lágu fyrir í málinu um dráttargetu hinna umdeildu fjórhjóla staðfestu ekki að dráttargeta þeirra væri meiri en tvöföld þurraþyngd tækjanna sjálfra. Vísaði nefndin í þessu sambandi til þess að í yfirlýsingu framleiðanda væri tilgreind dráttargeta tækjanna einfaldlega ákvörðuð til samræmis við skráða þyngd vagnlestar, þ.e. heildarþyngd ökutækisins sjálfs og óhemlaðs eftirvagns í togi en verulegur munur væri á þessari þyngd og skráðri hámarksþyngd óhemlaðs eftirvagns.

III.

1. Helstu málsástæður og lagarök stefnanda

Stefnandi byggir á því að samræmingarvottorðum Samgöngustofu hafi í úrskurði yfirskattanefndar verið gefið ríkara vægi en fram komi í yfirlýsingu framleiðanda við mat á dráttargetu hinna innfluttu tækja. Niðurstaðan sé í ósamræmi við úrskurði yfirskattanefndar í málum annarra aðila, sbr. mál nr. 185/2018 og 186/2018. Það feli í sér brot á jafnræðisreglu stjórnslu- og stjórnskipunarréttar, auk skerðingar á atvinnufrelsi. Þá feli niðurstaðan í sér ólögmetar samkeppnishömlur þar sem vörugjöld séu ekki lögð á sömu tæki með sambærilegum hætti. Er á því byggt að leggja eigi til grundvallar raunverulega dráttargetu tækjanna þegar tekin sé ákvörðun um flokkun í vörulið í tollskrá og telji stefnandi sig hafa lagt fram fullnægjandi upplýsingar um

þurraþyngd og dráttargetu með yfirlýsingu framleiðanda tækjanna og framlagðri matsgerð dómkvadds matsmanns, dags. 10. maí 2021.

Stefnandi byggir í fyrsta lagi á því að tæki stefnanda séu dráttarvélar í skilningi tollalaga nr. 88/2005, tollskrár og laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. og eigi því að bera 0% vörugjald, sbr. h-lið 1. töluliðar 4. gr. laga nr. 29/1993.

Telur stefnandi að leggja beri til grundvallar raunverulega dráttargetu tækjanna við ákvörðun um flokkun þeirra. Byggir stefnandi á því að dráttargetu megi sanna með ýmsum gögnum, þar með talið vottorði framleiðanda. Undir þetta sé tekið í úrskurði yfirskattanefndar þar sem segi að „dráttargetu megi sanna með ýmsum gögnum, þar með talið vottorði framleiðanda“. Í úrskurðinum komi einnig fram á sömu blaðsíðu að „leggi innflytjandi slíkra ökutæka fram áreiðanlegar og nákvæmar upplýsingar frá framleiðanda um raunverulega dráttargetu megi leggja þær upplýsingar til grundvallar við tollflokkun“. Í samræmi við þetta hafi stefnandi lagt fram yfirlýsingar framleiðanda tækjanna þar sem komi fram þurraþyngd þeirra og raunveruleg dráttargeta. Af þeim upplýsingum komi skýrt fram að dráttargeta allra tækjanna sé meiri en tvöföld þurraþyngd þeirra. Tækin séu því búin öllum þeim eiginleikum sem þurfi til að teljast vera dráttarvélar í skilningi tollalaga og tollskrár og beri því að reikna af þeim 0% vörugjald.

Stefnandi bendir á að upplýsingar um raunverulega dráttargetu ökutækjanna komi ekki fram í samræmingarvottorðum Samgöngustofu. Á samræmingarvottorðunum komi aðeins fram hvort ökutæki uppfylli þær kröfur sem gerðar séu til tiltekins flokks ökutækja. Upplýsingar um ýmsa aðra mikilvæga eiginleika tækjanna sé ekki að finna á samræmingarvottorðunum, svo sem upplýsingar um raunverulega dráttargetu. Upplýsingar um þurraþyngd ökutækis, þ.e. þyngd án eldsneytis, allra vökva, aukabúnaðar og ökumanns, sé heldur ekki að finna í vottorðunum. Það sé því ekki tækt að leggja upplýsingar úr samræmingarvottorði til grundvallar við tollflokkun umræddra tækja, enda gefi þau ekki þær upplýsingar sem máli skipti fyrir úrlausn málsins. Þyngd óhemlaðs eftirvagns sé einfaldlega ekki það sama og dráttargeta ökutækis. Bendir stefnandi á að á bls. 19 í úrskurði yfirskattanefndar komi fram að í ljósi grundvallar og eðlis samræmingarvottorða geti þau „naumast ráðið úrslitum við mat á dráttargetu ökutækis í einstökum tilvikum, ekki síst ef fyrir liggja önnur áreiðanleg gögn um dráttargetu“. Þrátt fyrir þetta virðist yfirskattanefnd veita samræmingarvottorðunum mun ríkara vægi en yfirlýsingum framleiðanda sem liggja fyrir í málinu. Á bls. 19 í úrskurði

yfirskattanefndar séu þær upplýsingar sem komi fram í samræmingarvottorðum og yfirlýsingum framleiðanda um þyngd og dráttargetu tækja stefnanda raktar. Í samræmingarvottorðunum segi að samanlögð eigin þyngd tækjanna og skráð þyngd óhemlaðs eftirvagns sé 732 kg, 750 kg og 825 kg fyrir þær þrjár tegundir sem deilt er um í málinu (skráð þyngd vagnlestar). Þá segi yfirskattanefnd að tilgreind dráttargeta ökutækjanna í yfirlýsingum framleiðanda sé einfaldlega ákvörðuð til samræmis við þessa skráðu þyngd í samræmingarvottorðunum og virðist sú niðurstaða byggja á því að um sömu tölur er að ræða. Stefnandi telur að þessi röksemdafærsla nefndarinnar gangi alls ekki upp. Nefndin hafi fyrr í úrskurði sínum talið yfirlýsingarnar áreiðanlegar um þurraþyngd og látið í ljós það álit að samræmingarvottorð gætu naumast ráðið úrslitum um dráttargetu. Fullyrðing nefndarinnar um að hér hafi framleiðandi einfaldlega stuðst við skráða þyngd vagnlestar sé órökstudd og styðjist ekki við gögn málsins. Þá felist í þessari niðurstöðu nefndarinnar að upplýsingar í samræmingarvottorðum séu lagðar til grundvallar frammar yfirlýsingum framleiðenda, en það sé í ósamræmi við aðrar forsendur úrskurðarins, sem og úrskurði nefndarinnar í málum nr. 185/2018 og 186/2018. Byggir stefnandi á því að í yfirlýsingum framleiðanda tækjanna séu áreiðanlegar og nákvæmar upplýsingar um raunverulega dráttargetu þeirra og að leggja beri þær upplýsingar til grundvallar við tollflokkun.

Stefnandi telur að úrskurður yfirskattanefndar sé í ósamræmi við bindandi álit evrópskra tolyfirvalda, þar sem sambærileg tæki séu felld undir vörulið 8701. Þá er á því byggt að það sé í ósamræmi við meðalhófsreglu stjórnsýsluréttar, sbr. 12. gr. stjórnsýslulaga, að byggja fortakslaust á þeim upplýsingum sem komi fram í samræmingarvottorðum, eins og gert hafi verið í úrskurði yfirskattanefndar. Vottorðin tilgreini ekki raunverulega dráttargetu auk þess sem velja beri þann túlkunarkost er sé minna íþyngjandi fyrir gjaldanda þegar fleiri ein eitt gagn komi til skoðunar við úrlausn máls.

Þá telur stefnandi að úrskurður yfirskattanefndar frá 19. desember 2018 brjóti í bága við jafnræðisreglu stjórnskipunar- og stjórnsýsluréttar, sbr. m.a. 65. gr. stjórnarskrárinnar og til hliðsjónar 6. gr. laga nr. 150/2019 um innheimtu opinberra skatta og gjalda. Það liggi fyrir að í málum sem varði fjórhjól af sambærilegri gerð og tæki stefnanda að þau hafi verið flokkuð í vörulið 8701 í úrskurðaframkvæmd yfirskattanefndar, sbr. úrskurði nefndarinnar í málum nr. 185/2018 og 186/2018. Óumdeilanlegt sé að í þeim málum, sem vörðuðu fjórhjól frá framleiðendum Arctic Cat og Can-Am,

hafi skráð þyngd óhemlaðs eftirvagns í samræmingarvottorðum verið minni en tvöföld þurrþyngd tækjanna. Engu að síður hafi verið fallist á að flokka ætti tækin í vörulið 8701, sem dráttarvélar, þar sem yfirlýsingar framleiðanda þóttu staðfesta að raunveruleg dráttargeta tækjanna væri slík að þau gætu dregið tvöfalda þurrþyngd sína. Með því að leggja önnur viðmið til grundvallar í tilfelli stefnanda, og flokka tæki hans í vörulið 8703, sé því brotið gegn jafnræðisreglu með verulega íþyngjandi afleiðingum fyrir stefnanda. Þá sé á því byggt að yfirskattanefnd hafi við úrlausn málsins brotið gegn rannsóknarreglunni.

Stefnandi krefjist endurgreiðslu þeirra aðflutningsgjalda sem hann greiddi í samræmi við úrskurð tollstjóra og yfirskattanefndar, alls 2.841.616 króna vegna þeirra 20 ökutækja sem um er deilt í málinu. Byggir stefnandi endurgreiðslukröfu sína á þágildandi 1. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda sem voru í gildi þegar hann greiddi vörugjöldin hinn 15. maí 2017. Stefnandi krefst greiðslu vaxta frá þeim degi til 6. mars 2018, sem er sá dagur sem hann sendi kæru sína til yfirskattanefndar og gerði þar með sannanlega kröfu um endurgreiðslu. Þá krefst stefnandi greiðslu dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá 6. mars 2018 til greiðsludags. Kröfu sína um dráttarvexti styður stefnandi við 1. mgr. og 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995.

Verði ekki fallist á greindar viðmiðunardagsetningar vaxtakröfu gerir stefnandi kröfu um vexti samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 frá þeim degi sem hann greiddi umrædd aðflutningsgjöld, 15. maí 2017, og til málshöfðunardags, en dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá þeim degi til greiðsludags, sbr. 2. og 4. mgr. 125. gr. tollalaga nr. 88/2005.

2. Helstu málsástæður og lagarök stefnda

Stefndi mótmælir málsástæðum stefnanda og tekur fram að staðreyndir og aðstæður í þeim málum yfirskattanefndar sem stefnandi ber saman séu ekki sambærilegar við mál stefnanda og því feli ólíkar niðurstöður yfirskattanefndar í málunum ekki í sér brot á jafnræði.

Í málum nr. 185/2018 og 186/2018 hafi upplýsingar í yfirlýsingum framleiðanda tækjanna verið lagðar til grundvallar við mat á dráttargetu enda hafi ekki verið verulegur munur á upplýsingum um yfirlýsta dráttargetu og upplýsingum samkvæmt skráningu Samgöngustofu í samræmingarvottorði. Umtalsvert meiri munur sé á skráðri og yfirlýstri dráttargetu þeirra tækja sem stefnandi flutti inn auk þess sem tilgreind dráttargeta

ökutækjanna í yfirlýsingu framleiðanda hafi einfaldlega verið ákvörðuð til samræmis við skráða þyngd vagnlestar, þ.e. heildarþyngd ökutækisins sjálfs og óhemlaðs eftirvagns í togi. Af þessum ástæðum sé ekki hægt að líta svo á að mál stefnanda sé sambærilegt við framangreind mál yfirskattanevndar.

Stefndi byggir á því að fullyrðing stefnanda um að byggt hafi verið fortakslaust á upplýsingum í samræmingarvottorðum sé röng. Í úrskurði yfirskattanevndar í máli nr. 187/2018, þ.e. máli stefnanda, komi fram að upplýsingar í samræmingarvottorði um þyngd óhemlaðs eftirvagns hljóti jafnan að gefa glögga vísbendingu um dráttargetu ökutækis við eðlilegar aðstæður (torfærur í þessu tilviki). Engu að síður hafi nefndin fallist á það með stefnanda að upplýsingar um þyngd óhemlaðs eftirvagns í slíku vottorði geti naumast ráðið úrslitum við mat á dráttargetu ökutækis í einstökum tilvikum, ekki síst ef fyrir liggja önnur áreiðanleg gögn um dráttargetu. Stefnanda hafi ekki tekist að leggja fram áreiðanleg gögn um slíkt en dæmi séu um að aðrar upplýsingar, s.s. yfirlýsing framleiðanda, séu taldar fullnægjandi.

Stefndi mótmælir því að það hafi áhrif í þessu máli hvort úrskurður yfirskattanevndar hafi verið í samræmi við erlend fordæmi þar sem sams konar tæki og um er þrætt í máli þessu voru tollflokkuð undir vörulið 8701. Eins og fram kom í úrskurði yfirskattanevndar í máli stefnanda þá séu bindandi álit frá tollyfirvöldum í einstökum ríkjum Evrópusambandsins réttarheimildir á vettvangi tollabandalags Evrópusambandsins (ESB). EES-samningurinn taki ekki til tollasamstarfs ESB, sbr. lög nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið, og því hafi ákvarðanir tollyfirvalda ekki sjálfkrafa fordæmisgildi fyrir íslenska tollframkvæmd.

Þá bendir stefndi á það að mál stefnanda snúi ekki að álagningu tolla og tollframkvæmd enda beri fjórhjól og dráttarvélar ekki tolla við innflutning til Íslands. Mál þetta lúti að álagningu vörugjalda samkvæmt lögum nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl., en samkvæmt 2. mgr. 2. gr. laganna skuli fylgja flokkunarreglum tollalaga við ákvörðun um vörugjöld. Samræming hafi ekki átt sér stað á sviði vörugjalda af ökutækjum, hvorki á vettvangi Evrópusambandsins né innan Evrópska efnahagssvæðisins.

Stefndi mótmælir því að yfirskattanevnd hafi brotið gegn rannsóknarreglu 10. gr. stjórnsýslulaga við úrlausn málsins með því að hafa ekki gefið stefnanda færi á að leggja fram nauðsynleg gögn. Stefndi bendir á að stefnandi hafi fengið fullt tækifæri til þess að leggja fram nauðsynlegar upplýsingar þegar mál hans var til meðferðar hjá

yfirskattanefnd. Eftir að tollstjóri hafði skilað umsögn um kæru stefnanda til yfirskattanefndar hafi stefnandi skilað inn athugasemdum við umsögn tollstjóra til yfirskattanefndar með bréfi dags. 6. júní 2018. Þá hafi stefnandi lagt fram ný gögn fyrir yfirskattanefnd þann 15. febrúar 2019 og óskað eftir endurupptöku á máli nr. 187/2018. Með beiðninni hafi stefnandi lagt fram staðfestingu frá Aðalskoðun um dráttargetu ökutækjanna, dags. 23. janúar 2019. Þá hafi stefnandi komið á framfæri frekari athugasemdum til yfirskattanefndar með bréfi dags. 22. maí 2019. Það sé því ljóst að stefnandi hafi á öllum stigum máls fengið fullt tækifæri til þess að leggja fram nauðsynleg gögn fyrir yfirskattanefnd.

Stefndi mótmælir endurgreiðslukröfu stefnanda. Stefnandi vísi til laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda og krefjist greiðslu dráttarvaxta frá 6. mars 2018. Tekur stefndi fram að lög nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda séu fallin úr gildi, sbr. 21. gr. laga nr. 150/2019 um innheimtu opinberra skatta og gjalda, og því sé ekki hægt að byggja vaxtakröfu á þeim lögum. Samkvæmt 3. mgr. 8. gr. núgildandi laga nr. 150/2019 um innheimtu opinberra skatta og gjalda sé einungis heimilt að krefjast dráttarvaxta frá þeim tíma þegar dómsmál telst höfðað um endurgreiðslu skatta, gjalda eða sekta. Því geti stefnandi ekki krafist dráttarvaxta frá 6. mars 2018.

IV.

Í máli þessu er deilt um tollflokkun vegna álagningar vörugjalda á samtals 20 fjórhjól af gerðinni CFMOTO, af þremur tilgreindum undirtegundum, sem stefnandi flutti inn á árinu 2017. Þau voru tollafgreidd 24. apríl 2017 og öll flokkuð sem fjórhjól samkvæmt tollskrá í tollskrárnúmer 8703.2111 (*Önnur ökutæki, eingöngu með stimpilbrunahreyfli með neistakveikju: Með 1000 cm³ sprengirými eða minna: Fjórhjól*). Vörur í þessum tollflokki bera 30% vörugjald á grundvelli 3. töluliðar 4. gr. laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækjum, eldsneyti o.fl. með síðari breytingum og var stefnanda gert að greiða það gjald við innflutning tækjanna. Stefnandi krafðist úrskurðar tollstjóra um ákvörðun gjaldanna og með úrskurði uppkveðnum 7. desember 2017 komst tollstjóri að þeirri niðurstöðu að við innflutning ökutækjanna hefði réttilega verið lagt til grundvallar tollafgreiðslu að þau féllu undir vörulið 8703 í tollskrá, sem ökutæki aðallega gerð til mannflutninga, nánar tiltekið undir fyrrgreindan vörulið 8703.2111 sem fjórhjól. Stefnandi kærði úrskurð tollstjóra til yfirskattanefndar og með úrskurði nefndarinnar í

máli nr. 187/2018, sem stefnandi krefst ógildingar á, var kröfum stefnanda um að úrskurður tollstjóra yrði felldur úr gildi hafnað.

Samkvæmt málalíbúnaði málsaðila er ágreiningslaust að ef fjórhjól getur dregið tvöfalda þurraþyngd sína teljist það dráttarvél í skilningi tollskrár og tollalaga og skuli þá flokkað undir vörulið 8701 og bera í samræmi við það 0% vörugjald, sbr. h-lið 1. töluliðar 4. gr. laga nr. 29/1993. Uppfylli fjórhjólið ekki þessi viðmið falli það undir tollflokk 8703, sem ökutæki aðallega gert til mannflutninga, og beri þá 30% vörugjald, sbr. b-lið 3. töluliðar 4. gr. fyrrgreindra laga. Ágreiningur er einkum um það í málinu hvaða gögn beri að leggja til grundvallar við mat á því hvort fjórhjólin geti dregið tvöfalda þurraþyngd sína.

Í úrskurði yfirskattaneftndar nr. 187/2018, sem stefnandi krefst ógildingar á, voru einkum lagðar til grundvallar upplýsingar sem fram koma í samræmingarvottorði framleiðanda og skráðar eru í gagnagrunn Samgöngustofu. Stefnandi telur hins vegar að hvers kyns gögn sem sýni fram á raunverulega dráttargetu ökutækisins eigi að hafa úrslitapýðingu við mat á dráttargetu ökutækisins, þ. á m. yfirlýsingar framleiðanda sem sýni glögggt hver raunveruleg dráttargeta umræddra tækja sé.

Í forsendum úrskurðar yfirskattaneftndar er lagt til grundvallar að það sem greini á milli ökutækja í vörulið 8701 og 8703 sé að fyrnefndi vöruliðurinn taki til ökutækja sem aðallega eru gerð til þess að draga eða ýta öðru ökutæki, tækjum eða hlassi á meðan síðarnefndi vöruliðurinn taki til bifreiða og annarra vélknúinna ökutækja sem aðallega eru gerð til fólksflutninga. Við mat á því hvort tæki sé aðallega gert til að draga þyrfti ökutækið að geta dregið að minnsta kosti tvöfalda eigin þyngd. Taldi yfirskattaneftnd að svo væri ekki miðað við þær upplýsingar sem lögju fyrir um „skráða hámarksþyngd óhemplaðs eftirvagns“ í samræmingarvottorði framleiðanda tækjanna, „Certificate of Conformity“, sem lagt væri til grundvallar skráningu Samgöngustofu í ökutækjaskrá. Taldi yfirskattaneftnd á hinn bóginn að upplýsingar sem kæmu fram í yfirlýsingu frá framleiðanda tækjanna, „Declaration/Certificate“, hefðu ekki með óyggjandi hætti sýnt fram á að dráttargetan væri í raun meiri en tvöföld þurraþyngd tækjanna sjálfra. Var það því niðurstaðan að flokka bæri tækin í vörulið 8703, sem tekur sem fyrr segir til bifreiða og annarra vélknúinna ökutækja sem aðallega eru gerð til fólksflutninga, og að tækin ættu í samræmi við þá ákvörðun að bera 30% vörugjald.

Stefnandi byggir kröfu sína um ógildingu úrskurðar yfirskattaneftndar á því að umrædd ökutæki séu dráttarvélar í skilningi tollalaga nr. 88/2005, tollskrár og laga nr.

29/1993 um vörugjald af ökutækum, eldsneyti o. fl. og eigi því að bera 0% vörugjald, sbr. h. lið 1. töluliðar 4. gr. laga nr. 29/1993. Telur stefnandi að leggja beri til grundvallar raunverulega dráttargetu tækjanna við ákvörðun á flokkun þeirra. Þær upplýsingar komi fram í yfirlýsingu frá framleiðanda, en ekki í samræmingarvottorðum tækjanna. Því sé ekki unnt að leggja upplýsingar í samræmingarvottorðum til grundvallar tollflokkan eins og bæði tollstjóri og yfirskattanefnd hafi gert. Þá telur stefnandi að þyngd „óhemlaðs eftirvagns“ sem tiltekin sé í samræmingarvottorði framleiðanda sé ekki það sama og dráttargeta ökutækis, eins og yfirskattanefnd og tollstjóri hafi ranglega lagt til grundvallar niðurstöðum sínum. Tollflokkun stefnda sé því röng og flokka beri fjórhjólin sem dráttarvélar í vörulið 8701 enda séu ökutækin aðallega ætluð til dráttar.

Í samræmi við viðurkenndar reglur um túlkun tollskrár þá skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða og athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla. Í vörulið 8701 falla dráttarvélar, samkvæmt heiti þess vöruliðar. Samkvæmt athugasemd 2 við 87. kafla tollskrárinnar teljast til dráttarvéla ökutæki sem aðallega eru gerð til þess að draga eða ýta öðru ökutæki, tækjum eða hlassi. Í vörulið 8703 falla hins vegar bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga. Vafalaust er því að ágreiningur máls þessa hverfist um það hvort umdeild ökutæki geti talist vera hönnuð aðallega til mannflutninga eða til að draga eða ýta öðru ökutæki eða hlassi. Við úrlausn þessa álitaefnis verður að líta heildstætt til þeirra tæknilegu eiginleika sem ökutækið býr yfir.

Í tollskránni sjálfri eða skýringarreglum við hana nýtur ekki við frekari reglna eða leiðbeininga sem unnt er að styðja niðurstöðu málsins við. Þá er heldur ekki að finna leiðbeiningar eða viðmið í skýringarriti Alþjóðatollastofnunarinnar en slík gögn, liggi þau fyrir, kunna að vera mikilvæg lögskýringargögn enda er tollskráin byggð á samningi um aðild að samræmdri vörulýsingar- og vörunúmeraskrá Alþjóðatollastofnunarinnar (WCO), sbr. auglýsingu í C-deild Stjórnartíðinda nr. 25/1987. Þar sem aðildarríki WCO hafa skuldbundið sig til að fylgja samræmdri sex stafa tollflokkun getur niðurstaða annarra aðildarríkja um tollflokkun sömu eða sambærilegra ökutækja einnig haft þýðingu við úrlausn þessa máls sem og skýringarreglur sem Evrópusambandið hefur gefið út vegna sinnar tollskrár, en bæði sambandið sjálft og einstök aðildarríki þess eru aðilar að Alþjóðatollastofnuninni.

Svo sem rakið hefur verið er í skýringarriti við tollskrá Evrópusambandsins, í skýringum við tollflokka 8701.9110 til 8701.9590 að finna viðmið sem lögð eru til grundvallar ákvörðun um hvort flokka skuli fjórhjól í vörulið 8701 eða 8703, sbr.

auglýsingu í stjórnartíðindum Evrópusambandsins C 119, 62. bindi frá 29. mars 2019. Þessi viðmið eru í sjö liðum og lúta m.a. að stýris- og hemlabúnaði og eiginleikum vélarinnar og dráttarbúnaði. Auk þess er þar að finna viðmið um dráttargetu en þar segir að til þess að fjórhjólið geti talist dráttarvél þurfi það að hafa dráttargetu óhemlaðs eftirvagns sem nemi tvöfaldri þurraþyngd sinni eða meira. Fallist er á það með aðilum málsins að unnt er, með hliðsjón af atvikum öllum, að beita framangreindum viðmiðum við úrlausn þessa máls, enda ekki öðrum tækum lögskýringargögnum til að dreifa.

Ekki er deilt um það í málinu að hin umdeildu ökutæki eru öll skráð sem dráttarvélar III (T3) í ökutækjaskrá Samgöngustofu, en sá flokkur tekur til dráttarvéla sem eigi eru hannaðar til hraðari aksturs en 40 km/klst. og með eigin þyngd 600 kg eða minna, sbr. skilgreiningu 1. gr. reglugerðar nr. 822/2004 um gerð og búnað ökutækja með síðari breytingum. Þá er einnig óumdeilt að ökutækin uppfylla öll skilmerki þess að teljast vera dráttarvélar samkvæmt framangreindum viðmiðum ef frá er talinn síðasti liðurinn, sem varðar dráttargetu. Þá er óumdeilt að leggja megi til grundvallar þurraþyngd ökutækjanna við mat á dráttargetu. Álitæfnið sem leysa þarf úr lýtur samkvæmt framansögðu að því hvort dráttargeta umræddra fjórhjóla nemi a.m.k. tvöfaldri þurraþyngd tækjanna og hvaða gögn beri að leggja til grundvallar við það mat.

Í umræddum samræmingarvottorðum framleiðanda, „EC Certificate of Conformity“, er heildarþyngd ökutækjanna tilgreind 582 kg, 600 kg og 675 kg. Með heildarþyngd er átt við þyngd ökutækis með ökumanni, farþegum, farmi og viðfestum vinnutækjum, sbr. 2. gr., umferðarlaga nr. 50/1987. Eigin þyngd þeirra er 457 kg, 465 kg og 540 kg og skráð leyfileg þyngd á „óhemluðum“ eftirvagni 150 kg. Með óhemluðum eftirvagni er átt við ökutæki sem er án hemlunarþúnaðar og er hannað til að vera dregið af öðru ökutæki og er aðallega ætlað til fólks- eða vöruflutninga, sbr. til hliðsjónar 2. gr. reglugerðar nr. 155/2007 um stærð og þyngd ökutækja með síðari breytingum. Í samræmingarvottorðinu kemur einnig fram að þyngd vagnlestar með óhemluðum eftirvagni, en með því er átt við ökutækið sjálft, þ.e. heildarþyngdin, 582 kg, 600 kg og 675 kg, ásamt þyngd á eftirvagni án hemlunarþúnaðar, 150 kg, sé samtals 732 kg, 750 kg og 825 kg.

Dómurinn sem skipaður er sérfróðum meðdómara, prófessor í vélaverkfræði, telur að í ljósi þess að uppgefnar þyngdir umræddra ökutækja og eftirvagna í samræmingarvottorðinu eru miðaðar við eftirvagn án hemlunarþúnaðar, þá verði að leggja til grundvallar að upplýsingar um þyngd ökutækjanna í samræmingarvottorðinu

séu einungis settar fram til afmörkunar á því hvað eftirvagn án hemlunarbúnaðar megi vera þungur fyrir viðkomandi ökutæki, en hafi ekki þýðingu fyrir afmörkun á dráttargetu ökutækjanna.

Ástæðan fyrir því að mæla sérstaklega fyrir um þyngd „óhemlaðs eftirvagns“ í samræmingarvottorðinu er sú að mikilvægt er að það liggi ljóst fyrir hver sé þyngd eftirvagnsins til þess að ökutækið geti stöðvað eftirvagninn þegar eftirvagninn er ekki með hemla. Uppgefin þyngd eftirvagnsins í samræmingarvottorðinu miðast því almennt við hemlunargetu vagnlestar. Ef eftirvagninn er þyngri þá er hætt á því að hann geti ýtt ökutækinu sem hemlar þá stjórnlaust áfram. Samkvæmt þessu er uppgefin þyngd eftirvagnsins í samræmingarvottorðinu ekki réttur mælikvarði á dráttargetu ökutækisins, þ.e. hversu þungan eftirvagn ökutækið getur dregið.

Er það því niðurstaða dómsins að samræmingarvottorðið eins og það liggur fyrir mæli ekki fyrir um raunverulega dráttargetu umræddra ökutækja heldur sé þar að finna upplýsingar um takmörkun á þyngd eftirvagns sem ekki er með hemlunarbúnað sem sett er til að tryggja hemlunargetu ökutækisins þegar ökutækið dregur eftirvagn án hemlunarbúnaðar. Ef eftirvagninn er með hemlunarbúnaði þá er ökutækinu heimilt að draga þyngri eftirvagn.

Í yfirlýsingum framleiðanda ökutækjanna „Declaration/Certificate“ kemur fram að þurrþyngd umræddra ökutækja sé 360 kg og dráttargetan 732 kg hjá gerðinni CF500ATR-2L, 370 kg og dráttargetan 750 kg hjá gerðinni CF500ATR-3 og 410 kg og dráttargetan 825 kg hjá gerðinni CF800ATR-2. Dráttargeta umræddra ökutækja er samkvæmt þessu tvöföld þurrþyngd þeirra. Þetta þýðir að umrædd ökutæki geta dregið vagn sem er tvisvar sinnum þurrþyngdin eða meira. Að þessu virtu og með skírskotun til þess er að framan greinir um samræmingarvottorðin er það niðurstaða dómsins að yfirlýsing framleiðanda sé skýr um það hver sé dráttargeta umræddra ökutækja og að þau séu fær um að draga tvöfalda uppgefna þurrþyngd ökutækjanna. Er ekkert fram komið sem gefur til kynna að þær upplýsingar sem þar koma fram stafi ekki frá framleiðanda eða séu ekki réttar og verða þær því lagðar til grundvallar niðurstöðu málsins. Þær upplýsingar sem koma fram í yfirlýsingu framleiðanda sýna að umrædd ökutæki uppfylli skilyrði til þess að teljast vera dráttarvélar í skilningi tollalaga, tollskrár og laga nr. 29/1993 um vörugjald af ökutækum, eldsneyti o. fl. og beri samkvæmt því að flokka undir vörulið 8701 í tollskrá.

Samkvæmt framansögðu er það niðurstaða dómsins að fallast beri á dómkröfu stefnanda um að ógiltur verði með dómi úrskurður yfirskattanefndar frá 19. desember 2018 í máli nr. 187/2018. Þá er fallist á endurgreiðslukröfu stefnanda að fjárhæð 2.841.616 krónur.

Stefnandi reisir endurgreiðslukröfu sína á þágildandi 1. gr. laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda sem voru í gildi þegar hann greiddi vörugjöldin hinn 15. maí 2017. Stefnandi krefst greiðslu vaxta frá þeim degi til 6. mars 2018, sem er sá dagur sem hann sendi kæru sína til yfirskattanefndar og gerði þar með sannanlega kröfu um endurgreiðslu. Þá krefst stefnandi greiðslu dráttarvaxta samkvæmt 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá 6. mars 2018 til greiðsludags. Kröfu sína um dráttarvexti styður stefnandi við 1. mgr. og 2. mgr. 2. gr. laga nr. 29/1995. Stefndi mótmælir vaxtakröfum stefnanda á grundvelli nefndra laga og vísar til þess að þau hafi verið felld niður með lögum nr. 150/2019. Samkvæmt 3. mgr. 8. gr. þeirra laga geti stefnandi ekki átt kröfur til dráttarvaxta fyrr en frá og með málshöfðunardegi.

Lög nr. 150/2019 öðluðust gildi 31. desember 2019, sbr. 1. mgr. 21. gr. laganna. Ákvæði 2. mgr. sömu lagagreinar mælir fyrir um að sé mál tekið upp að nýju eða ákvörðun kærð til æðra stjórnvalds eftir gildistöku laganna skuli beita þeim um þau mál upp frá því. Um endurgreiðslukröfur sem berast fyrir gildistöku laganna fari samkvæmt ákvæðum eldri laga nr. 29/1995 um endurgreiðslu oftekinn skatta og gjalda.

Með kæru til yfirskattanefndar, dags. 6. mars 2018, kærði stefnandi úrskurð tollstjóra, dags. 7. desember 2017. Ákvörðun tollstjóra var því kærð til yfirskattanefndar áður en lög nr. 150/2019 öðluðust gildi. Ber því að fallast á það með stefnanda að lög nr. 29/1995 gildi um endurgreiðslukröfu hans og að með kæru sinni til yfirskattanefndar hinn 6. mars 2018 hafi hann sannanlega krafist endurgreiðslu hinna ofteknu vörugjalda.

Samkvæmt 1. gr. laga nr. 29/1995 skulu stjórnvöld sem innheimta skatta eða gjöld endurgreiða það fé sem ofgreitt reynist lögum samkvæmt ásamt vöxtum samkvæmt 2. gr. laganna. Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. skal við endurgreiðslu oftekinna skatta og gjalda skv. 1. gr. greiða gjaldanda vexti, sem skulu vera þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákveður og birtir skv. 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001, um verðtryggingu, af því fé sem oftekið var frá þeim tíma sem greiðslan átti sér stað og þar til endurgreiðsla fer fram. Þá segir í 2. mgr. lagagreinarinnar að þrátt fyrir ákvæði 1. mgr. skuli þó greiða dráttarvexti skv. 1. mgr. 6. gr. laga nr. 38/2001 frá þeim tíma er gjaldandi sannanlega lagði fram kröfu um endurgreiðslu ofgreiddra skatta eða gjalda.

Með skírskotun til þess er að framan greinir er fallist á kröfu stefnanda um greiðslu vaxta og dráttarvaxta eins og hún er sett fram og nánar greinir í dómsorði.

Stefnandi krefst greiðslu málskostnaðar samkvæmt síðar framlögðum málskostnaðarreikningi eða að mati dómsins. Eftir úrslitum málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála ber stefnda að greiða stefnanda málskostnað. Við ákvörðun málskostnaðar er tekið tillit til þess að samhliða máli þessu var flutt annað samkynja mál nr. E-3022/2020. Þá telur dómurinn að stefnandi eigi sjálfur að bera kostnað vegna öflunar matsgerðar sem hann óskaði eftir á eigin ábyrgð og áhættu undir rekstri málsins gegn andmælum stefnda sem þýðingarlausri fyrir úrlausn málsins. Þá verður stefnda ekki gert að greiða málskostnað stefnanda vegna meðferðar málsins á stjórnarsýslustigi, í samræmi við þá meginreglu stjórnarsýsluréttar og dómafrankvæmd að aðilar verði almennt að bera slíkan kostnað sjálfir. Að þessu virtu og í ljósi þess að umrædd matsgerð, hefur ekki haft sérstaka þýðingu fyrir úrlausn málsins ber stefnda með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála að greiða stefnanda 1.600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan. Meðdómendur voru Ingibjörg Þorsteinsdóttir héraðsdómari og Magnús Þór Jónsson, prófessor í vélaverkfræði við Háskóla Íslands.

Dómsorð:

Úrskurður yfirskattanefndar frá 19. desember 2018, í máli nr. 187/2018, er felldur úr gildi. Stefndi, íslenska ríkið, greiði stefnanda, Nitro Sport ehf., 2.841.616 krónur með vöxtum samkvæmt 1. mgr. 8. gr. laga nr. 38/2001 um vexti og verðtryggingu frá 15. maí 2017 til 6. mars 2018, en með dráttarvöxtum samkvæmt 1. mgr. 6. gr. sömu laga frá þeim degi til greiðsludags.

Stefndi, greiði stefnanda 1.600.000 krónur í málskostnað.

Ragnheiður Snorradóttir
Ingibjörg Þorsteinsdóttir
Magnús Þór Jónsson