

# Héraðsdómur Reykjavíkur

Dómur 8. júlí 2021

Mál nr. E-2209/2021:

## **Danól ehf.**

*(Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður)*

## **gegn**

## **íslenska ríkinu**

*(Ólafur Helgi Árnason lögmaður)*

## **Dómur**

1. Mál þetta, sem höfðað var með réttarstefnu birtri 19. apríl 2021, var dómtekið að lokinni aðalmeðferð 11. júní sl. Stefnandi er Danól ehf., Fosshálsi 17-25, 110 Reykjavík. Stefndi er íslenska ríkið. Mál þetta sætir flýtimeðferð samkvæmt ákvæðum XIX. kafla laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála.
2. Stefnandi krefst þess að felldur verði úr gildi úrskurður embættis tollgæslustjóra nr. 3/2021, sem kveðinn var upp 29. mars 2021 og greiðslu málskostnaðar úr hendi stefnda. Stefndi krefst sýknu af öllum kröfum stefnanda og greiðslu málskostnaðar úr hendi hans.

## **I.**

3. Ágreiningur aðila snýr að því hvernig tollflokka eigi vöruna Festino IQF Mozzarella Pizza Mix, sem samkvæmt gögnum málsins er rifinn ostur, sem inniheldur u.þ.b. 11-12% af viðbættri pálmaolíu. Stefnandi mun hafa flutt vöruna inn til landsins frá árinu 2018 og flokkaði hana í 21. kafla tollskrárinnar, í tollskrárnúmerið 2106.9068, sem ber heitið „Matvæli, ótalin annars staðar: Jurtaostur“. Í umdeildum úrskurði tollgæslustjóra er varan hins vegar flokkuð í 4. kafla tollskrárinnar en í þeim kafla eru m.a. vörur unnar úr mjólk, þ.m.t. ostar. Niðurstaða tollgæslustjóra er sú að vöruna skuli flokka í tollskrárnúmer 0406.2000: „Hvers konar rifinn eða mulinn ostur“. Hvað varðar áhrif niðurstöðu tollflokkanar á innflutningsgjöld er rétt að geta þess hér að vörur í tollskrárlið 2106 bera enga tolla en vörur í 4. kafla tollskrárinnar eru landbúnaðarvörur, m.a. ostar, sem lagðir eru á bæði magn- og verðtollar.

4. Til grundvallar ákvörðun stefnanda að tollflokka vöruna í 21. kafla tollskrár lá m.a. svar embættis tollstjóra við fyrirspurn hans frá 5. október 2018 þar sem stefnandi spurðist fyrir um það hvernig skilja bæri athugasemd við 4. kafla tollskrárinnar þar sem segir í lið 4.b að til þess kafla teljist ekki vörur fengnar úr mjólk með því að skipta út einum eða fleiri náttúrulegum þáttum hennar, t.d. mjólkurfitu, fyrir aðra þætti, t.d. jurtafitu. Vörur sem þessi athugasemd gildir um eru þá flokkaðar annað hvort í tollskrárlið 1901 eða 2106. Fyrirspurn stefnanda laut að því hvort með orðalaginu „að skipta út“ væri átt við það að skipta t.d. mjólkurfitu algerlega út fyrir jurtafitu eða hvort undir þetta orðalag geti einnig fallið að skipta mjólkurfitu út að hluta fyrir t.d. jurtafitu. Í svari tollstjóra frá 9. október 2018 segir: „Það er nóg, í flestum tilvikum, að búið sé að skipta út mjólkurfitu að hluta. Hins vegar verður að skoða hverja vöru fyrir sig og hægt er að senda inn beiðni um bindandi álit til að eyða óvissu.“ Ekki verður séð að stefnandi hafi óskað bindandi álits um tollflokkun vörunnar. Hins vegar gaf tollstjóri út bindandi álit að beiðni annars innflytjanda vegna rifins osts sem ætlaður er á pitsur. Á grundvelli upplýsinga frá innflytjanda vörunnar um innihaldsefni, framleiðsluaðferð o.fl. gaf tollstjóri út það bindandi álit þann 16. október 2018 að þá vöru skyldi flokka sem jurtaost í tollflokk 2106.9068. Fram kemur í álitinu að sú vara innihaldi 49% „analoge cheese“, 49% mozarellaost og 2% af umbreyttri sterkju o.fl. Þá liggur fyrir í málinu bindandi álit frá belgískum tollyfirvöldum frá 16. febrúar 2021 þar sem sú vara sem hér er deilt um er flokkuð í tollskrárlið 2106.
5. Þann 10. nóvember 2020 flutti stefnandi inn rúmlega 18 tonn af umræddri vöru til landsins og flokkaði eins og áður í fyrrgreint tollskrárnúmer undir vörulið 2106. Þann 17. nóvember tilkynnti embætti tollstjóra, sem frá 1. janúar 2020 fellur undir embætti Skattsins, stefnanda um fyrirhugaða endurákvörðun aðflutningsgjalda af umræddri vörusendingu, með vísan til þess að það væri mat tollyfirvalda að tollflokka skyldi vöruna í tollskrárnúmer 0406.3000 (Ostur og ystingur: Fullunnin ostur, órifinn eða ómulinn). Byggði sú afstaða tollyfirvalda á því að varan gæti ekki færst yfir í 21. kafla á grundvelli b-liðar 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar þar sem sú athugasemd ætti einungis við þegar mjólkurfitu hefði verið skipt út fyrir jurtafitu. Ekki væri nægjanlegt í þessu tilliti að bæta við vöruna jurtafitu ef hún innihéldi áfram náttúrulega mjólkurfitu. Stefnandi mótmælti fyrirhugaðri endurákvörðun og byggði á því að varan, sem ekki væri ostur, væri réttilega tollflokkuð í tollskrárnúmer 2106.9068. Með ákvörðun Skattsins frá 8. janúar 2021 staðfesti tollaendurskoðunardeild embættisins þá niðurstöðu að umdeilda vöru bæri að flokka í tollskrárnúmer 0406.3000 og var sú ákvörðun ítarlega rökstudd. Stefnandi óskaði í kjölfar þess eftir endurupptöku málsins á grundvelli nýrra gagna en sendi síðar kærur á grundvelli 117. gr. tollalaga nr.

88/2005. Með úrskurði tollgæslustjóra frá 29. mars 2021, í máli nr. 3/2021, var ákvörðun embættisins staðfest að því undanskildu að varan ætti með réttu að vera tollflokkuð í tollflokk nr. 0406.2000 (Hvers konar rifinn eða mulinn ostur) en ekki 0406.3000.

6. Í gögnum málsins og skýrslum vitna fyrir dómi kemur fram að ekki hafi allir starfsmenn tollasviðs Skattsins verið á einu máli um þá niðurstöðu um tollflokkun sem fram kemur í ákvörðun og síðar í umdeildum úrskurði tollgæslustjóra. Þannig er í minnisblaði frá skrifstofu tollgæslustjóra, dagsettu 28. maí 2020, til fjármála- og efnahagsráðuneytisins, vísað til þess að fyrir liggja tvö bindandi álit tollyfirvalda, nr. 17/2020 og 18/2020, þar sem niðurstaðan hafi verið sú að slíkan ost, sem innihélt viðbætta jurtaolíu, bæri að flokka í tollflokk 0406.2000. Er greint frá því í minnisblaðinu að álit tollflokunarsérfræðinga embættisins sé það að viðbót jurtaolíu í vöruna eigi að leiða til þess, með hliðsjón af b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar, að varan færist úr 4. kafla yfir í 21. kafla. Segir í minnisblaðinu að unnið hafi verið að því að afturkalla þessi álit en af því hafi því miður ekki orðið. Þá er jafnframt vísað til þriðja bindandi álitsins sem varði líka vöru, nr. 61/2018, þar sem niðurstaðan hafi verið sú að flokka bæri vöruna í 21. kafla. Þá kemur fram í sama minnisblaði að Bændasamtök Íslands og aðrir hagsmunaaðilar hafi verið óánægðir með að vörur af þessu tagi væru flokkaðar í 21. kafla. Loks er greint frá því að gerðar hafi verið breytingar á tollskránni í apríl 2020 til þess að unnt væri að aðgreina þessar vörur með sérstöku tollskrárnúmeri í 21. kafla. Með því móti væri unnt, staði vilji löggjafans til þess, að ákvarða sérstaklega tolla og önnur gjöld á vörunar. Sama afstaða kemur fram í öðru minnisblaði frá skrifstofu tollgæslustjóra til atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins frá 2. júní s.á. Framangreindar breytingar á tollskránni voru gerðar með auglýsingu um breytingu á tollskrá nr. 35/2020, sem birtist í A-deild Stjórnartíðinda 15. maí 2020 en sú breyting var afturkölluð þann 9. júní s.á. Enn fremur liggja fyrir gögn um afskipti fjármála- og efnahagsráðuneytisins af málinu. Í tölvupósti starfsmanns fjármálaráðuneytisins til framkvæmdastjóra Félags atvinnurekanda, frá 3. nóvember 2020, er m.a. vísað á ný til óánægju Bændasamtakanna með að svonefndir pitsuostar væru flokkaðir í 21. kafla tollskrár þar sem sjónarmið þeirra samtaka væri að vörunar bæri að flokka í 4. kafla eins og aðra osta. Jafnframt er vísað efnislega til framangreindra minnisblaða embættis tollgæslustjóra og rakið að ástæða þess að nr. auglýsing 35/2020 hafi verið afturkölluð sé sú að við nánari skoðun hafi það verið afstaða ráðuneytisins að flokka bæri vöruna í 4. kafla tollskrárinnar og segir í tölvuskeytinu að þeim skilaboðum hafi verið komið áleiðis til tollgæslustjóra. Má af skrifum þessum ráða að sú nánari skoðun á málinu, sem þessi afstaða ráðuneytisins hafi byggt á, hafi

verið upplýsingar frá framkvæmdastjórn Evrópusambandsins þar sem fram kemur að réttara sé að flokka umrædda vöru í 4. kafla fremur en 21. kafla tollskrárinnar. Þar mun vera átt við svar frá starfsmanni sambandsins við fyrirspurn starfsmanns íslenskra tollyfirvalda varðandi tollflokkun vöru sambærilegri þeirri, eða þeirri sömu, og deilt er um í þessu máli.

7. Eftirfarandi vitni gáfu skýrslu fyrir dómi við aðalmeðferð málsins: Trausti Freyr Reynisson tollfulltrúi, Hjalti Brynjar Árnason, löglærður fulltrúi í tollafgreiðsludeild Skattsins, Hörður Davíð Harðarson, deildarstjóri tollafgreiðsludeildar, Guðbjörn Guðbjörnsson, deildarstjóri tollendurskoðunardeildar tollgæslustjóra.

## II.

8. Stefnandi byggir kröfur sínar í fyrsta lagi á því að úrskurður tollgæslustjóra um tollflokkun umdeildrar vöru sé efnislega rangur. Túlka eigi tollskrána samkvæmt orðanna hljóðan. Samkvæmt 1. tölul. túlkunarreglna tollskrárinnar skuli tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða og athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla. Í tollskránni sé vöruliðurinn 2106 skilgreindur sem „Matvæli, ótalin annars staðar“ og undirliðurinn 9068 sem „Jurtaostur“. Sá tollflokkur sem kveðið sé á um í hinum kærða úrskurði er 0406.2000. Vöruliðurinn 0406 sé skilgreindur sem „Ostur og ystingur“ og undirliðurinn 2000 sé skilgreindur sem „Hvers konar rifinn eða mulinn ostur“. Stefnandi telur þetta ranga flokkun og vísar til þess að samkvæmt b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar heyri ekki undir þann kafla vörur sem séu fengnar úr mjólk með því að skipta út einum eða fleiri náttúrulegum þáttum hennar, t.d. mjólkurfitu fyrir aðra þætti, t.d. jurtafitu. Ágreiningur málsins snúist að meginstefnu til um túlkun á orðalaginu „að skipta út“ í skilningi framangreinds texta. Í úrskurði tollgæslustjóra komi fram það mat tollyfirvalda að það sé nauðsynlegt að mjólkurfitu sé að öllu leyti skipt út fyrir annað innihaldsefni eins og t.d. jurtaolíu og sé í því sambandi vísað til enskrar þýðingar á tollskránni, nánar tiltekið að enska orðið „replace“ skuli þýtt á þann veg að innihaldsefninu sé að öllu leyti skipt út, þannig að ekkert megi vera eftir af mjólkurfitu. Stefnandi byggir á því að viðbót jurtaolíu nægi, ein og sér, til þess að b-liðurinn eigi við um vöruna og með þeirri viðbót færist varan úr 4. kafla tollskrárinnar yfir í 21. kafla.
9. Til stuðnings þessari túlkun vísar stefnandi til niðurstöðu álits Alþjóðatollastofnunarinnar (WCO HS Classification Opinion) nr. 1901.90/3 og byggir á því að niðurstaða álitsins styðji framangreinda túlkun. Sé í álitinu sérstaklega tilgreint að viðbót jurtafitu, ein og sér, nægi til þess að falla undir

orðalagið „skipta út“ í skilningi b-liðar 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrár. Af álitinu megi skýrlega ráða að viðbót jurtaolíu/jurtafitu við mjólkurvöru leiði í öllum tilvikum til þess að mjólkurfitu sé skipt út fyrir jurtafitu og þar með beri ekki að flokka vöruna í 4. kafla tollskrárinnar. Þá samrýmist þessi túlkun einnig orðalagi tollskrárinnar enda sé þar ekki gert að skilyrði að skipta þurfi mjólkurfitu út að öllu leyti fyrir jurtafitu. Með slíkri túlkun sé í raun verið að bæta skilyrðum við texta tollskrárinnar og þrengja gildissvið b-liðar 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar, sem fáir ekki staðist. Stefnandi mótmælir því jafnframt að stuðst sé við enska þýðingu á tollskránni í niðurstöðu um tollflokkun samkvæmt hinni íslensku tollskrá. Líta eigi til íslenska textans við túlkun tollskrárinnar, sbr. 1. tölul. túlkunarreglna hennar. Við tollflokkun hér á landi skuli, sérstaklega í vafatilvikum, styðjast við orðalag í hinni íslensku tollskrá. Ekki verði lagðar þær skyldur á innflytjendur að bera saman orðalag hinnar íslensku tollskrár við erlendar þýðingar um tollflokkun.

10. Þá hafi belgísk tollyfirvöld gefið út bindandi álit um að umdeild vara skuli flokkuð í 21. kafla tollskrárinnar, sem styðji enn málatilbúnað stefnanda, sbr. bindandi álit þeirra frá 16. febrúar 2021.
11. Stefnandi telur ljóst að ekki sé hægt að styðjast við túlkun stefnda á tollskránni þar sem skýringin krefjist flókinnar rannsóknar af hálfu innflytjenda. Nánar tiltekið þurfi þeir sem hyggjast tollflokka vörur sem unnar séu úr osti og jurtaolíu að afla sér nákvæmra upplýsinga um framleiðsluferlið til þess að þeim geti verið ljóst hve miklum hluta vörunnar hafi verið skipt út fyrir mjólkurfitu. Tollskráin eigi að vera skýr, skorinorð og auðskilin. Það eigi að vera tiltölulega auðvelt fyrir innflytjendur að tollflokka vörur. Auk þess hafi upphafleg afstaða tollyfirvalda verið í samræmi við málatilbúnað stefnanda, sbr. m.a. tölvuskeyti tollstjóra frá 9. október 2018 og fyrirliggjandi minnisblöð embættisins frá 28. maí og 2. júní 2020. Engin rök standi til að víkja frá þessari túlkun.
12. Að endingu vísar stefnandi til þess að tollflokkun samkvæmt úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021 fari gegn skilgreiningu hugtaksins „ostur“. Framleiðanda og söluaðila vörunnar hafi verið bannað að nota orðið „ostur“ við markaðssetningu vörunnar, af þeirri ástæðu einni að hún inniheldur viðbætta jurtaolíu, sbr. forúrskurð Evrópuþómstólsins í máli nr. C-101/98. Sú takmörkun gildi einnig hér á landi, sbr. 2. gr. 3. kafla 7. viðauka reglugerðar ESB nr. 1308/2013 sem tekin hafi verið upp í EES -samninginn. Þá leiði almennir staðlar Matvælastofnunar Sameinuðu þjóðanna fyrir osta einnig til þess að vara stefnanda geti ekki talist ostur. Í áður nefndu áliti frá Alþjóðatollastofnuninni nr. 1901.90/3 hafi verið fjallað um þennan staðal og tekið fram að viðbót jurtaolíu leiddi til þess að varan myndi að öllum líkindum ekki teljast vera ostur samkvæmt staðlinum.

13. Að framangreindu virtu telur stefnandi ljóst að einföld textaskýring leiði til þeirrar niðurstöðu að varan geti ekki verið flokkuð í tollskrárnúmeri 0406.2000 og tollflokkun samkvæmt úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021 sé því röng og beri því að ógilda úrskurðinn.
14. Í öðru lagi byggir stefnandi á því að úrskurður tollgæslustjóra sé í andstöðu við meginreglur stjórnarsýsluréttarins, þ.e. meðalhófsregluna, jafnræðisregluna og réttmætisregluna, sbr. 11. gr. og 12. gr. stjórnarsýslulaga, nr. 37/1993. Hinn umdeildi úrskurður feli í sér töku matskenndrar stjórnvaldsákvörðunar, enda sé um að ræða túlkun stefnda á ákvæðum tollskrárinnar og b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar. Ákvörðunin hafi ekki verið byggð á á málefnalegum og lögmætum sjónarmiðum, heldur á pólitískum skoðunum auk þess sem starfsmenn stefnda hafi verið beittir þrýstingi frá tilteknum hagsmunaaðilum, sem aftur hafi leitt til hinnar ólögmætu niðurstöðu. Stefnandi vísar í þessu efni til áður nefndra minnisblaða frá skrifstofu tollgæslustjóra til fjármála- og efnahagsráðuneytisins og atvinnuvega- og nýsköpunarráðuneytisins. Í minnisblöðunum komi fram að tildrög þess að stefndi hafi gert athugasemdir við tollflokkun stefnanda, sem hafði verið athugasemdalaus um árabíl, hafi verið óánægja Bændasamtaka Íslands og annarra hagsmunaaðila. Líkt og fram komi í minnisblaði frá 28. maí 2020 sé ljóst að starfsmenn skrifstofu tollgæslustjóra höfðu komist að sömu niðurstöðu og stefnandi um að rétt tollflokkun osta að viðbætti jurtaolíu væri í tollflokk 2106.9068. Þar sé rökstutt að sú niðurstaða sé í fullu samræmi við niðurstöðu erlendra kollega sérfræðinga embættisins og fái mikla stoð í áliti Alþjóðatollastofnunarinnar sem fjalli um sambærilegt álitaefni. Sama afstaða tollyfirvalda komi fram í minnisblaði frá 2. júní 2020 auk þess sem fyrir liggi bindandi álit tollstjóra nr. 61/2018 frá 16. október 2018, þar sem sambærileg vara sé flokkuð í tollflokk 2106.9068. Afstaða stefnda hafi svo breyst skyndilega á þann veg að ostar þar sem bætt hafi verið við jurtaolíu ætti að tollflokka í lið 0406 í tollskránni og virðist sú afstaða byggja á óformlegu áliti starfsmanns Evrópusambandsins.
15. Stefnandi telur ljóst að ólögmæt og afar ómálefnaleg sjónarmið liggi til grundvallar niðurstöðu úrskurðar tollgæslustjóra nr. 3/2021, og hún sé þannig andstæð réttmætisreglu stjórnarsýsluréttarins. Að auki sé ljóst að sú tollflokkun sem úrskurður tollgæslustjóra nr. 3/2021 kveður á um sé afar íþyngjandi í garð stefnanda. Við töku íþyngjandi ákvarðana beri stjórnvöldum að gæta meðalhófs, þannig að ekki sé farið strangar í sakirnar en nauðsyn beri til og sú túlkun sem stefndi hafi viðhaft með hinum kærða úrskurði fari gegn meðalhófsreglu stjórnarsýsluréttarins, sbr. 12. gr. stjórnarsýslulaga, nr. 37/1993.
16. Enn fremur feli ákvörðunin í sér brot á jafnræðisreglu stjórnarsýsluréttarins, sbr. 11. gr. stjórnarsýslulaga, nr. 37/1993, þar sem úrskurðurinn feli í sér að hagsmunir

innlendra framleiðenda sambærilegra vara og þeirrar sem um ræði í máli þessu séu látnir vega þyngra en hagsmunir stefnanda. Hvorki lögmaet né málefnaleg sjónarmið standi til þess að mismuna stefnanda með þessum hætti.

17. Að öllu framangreindu virtu sé ljóst að fella verði úr gildi úrskurð tollgæslustjóra nr. 3/2021, þar sem efnisreglur stjórnsýsluréttarins hafi verið margbrotnar við meðferð málsins hjá stjórnvöldum.

### III.

18. Stefndi tekur undir það með stefnanda að ágreiningur málsins virðist snúa að túlkun á orðalaginu „að skipta út“ í b-lið athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar, þar sem tekið sé fram að undir þann kafla heyri ekki vörur sem fengnar séu úr mjólk með því að skipta út einum eða fleiri náttúrulegum þáttum hennar, t.d. mjólkurfitu fyrir aðra þætti, t.d. jurtafitu. Í úrskurði tollgæslustjóra komi fram það mat tollyfirvalda að það sé nauðsynlegt að mjólkurfitu sé að „öllu leyti“ skipt út fyrir annað innihaldsefni (t.d. jurtaolíu) og sé vísað í því sambandi til þýðingar á tollskránni, nánar tiltekið að orðið „replace“ skuli þýtt á þann veg að innihaldsefninu sé að öllu leyti skipt út. Viðbót jurtaolíu, ein og sér, nægi ekki til þess að fyrrnefndur b-liður eigi við um hina umdeildu vöru, öfugt við það sem stefnandi byggir á. Kafli 4 í flokki I í tollskránni beri heitið „Mjólkurafurðir, fuglaegg; náttúrulegt hunang; ætar vörur úr dýraríkinu, ót.a.“ Ljóst sé að innihald þeirrar vöru sem um er deilt, samanstandi af mozzarella-osti (82-83%), pálmaolíu (11-12%) og kartöflusterkju (4-5%). Um sé að ræða vöru þar sem mjólkurfitu hafi ekki verið skipt út heldur hafi pálmaolíu verið bætt við vöruna. Þar af leiðandi uppfylli varan ekki skýrt skilyrði b-liðar 4. athugasemdar í tollskránni. Ekki sé unnt að fallast á með stefnanda að viðbót sé nægjanleg í skilningi b-liðar töluliðar 4. Komi þetta skýrt fram í úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021 þar sem segi:

*„Það er mat endurskoðunardeildar að sé fitu úr jurtaríkinu blandað saman við ost með mjólkurfituinnihaldi og þ.a.l. lækki hlutfall mjólkurfituprósentu í ostinum, geti það ekki með nokkru móti skilist á þann veg að hér hafi mjólkurfitu verið skipt út, því hún sé einfaldlega enn til staðar, þó í hlutfallslega minna magni. Því verði það ekki til þess að breyta nokkru um tollflokkun ostsins í annan vörulið en 0406.“*

19. Stefndi telur að túlka beri umrætt orðalag samkvæmt orðanna hljóðan og ekki sé svigrúm til rýmri túlkunar. Beri þess vegna að hafna kröfu stefnanda um ógildingu úrskurðar nr. 3/2021. Rétt sé að benda á það sem fram komi í úrskurðinum að Evrópusambandið taki mið af allt annarri tollflokkun en er í íslensku tollskránni eða tollnafnaskrá Alþjóðatollastofnunarinnar. Það sé sérstaklega tekið fram í

skýringarbókum ESB að ef jurtafitu sé bætt að hluta til við osta eða mjólkurfitu skipt út að öllu leyti skuli varan flokkast í vörulið 2106. Það sé þó svo að Tollskrá Evrópusambandsins, skýringarit þess eða bindandi álit hafi ekkert gildi sem lögskýringargögn í þessu máli eða öðrum er varði tollflokkun hér á landi. Allt annað orðalag sé notað hér eins og fram hefur komið.

20. Stefndi mótmælir því að svar starfsmanns tollsins til stefnanda í tölvupósti 9. október 2018 feli í sér ótvíræða afstöðu embættisins. Um sé að ræða svar þjónustufulltrúa við fyrirspurn frá stefnanda í tölvupósti sem feli ekki í sér bindandi álit auk þess sem starfsmaðurinn bendi sérstaklega á að skoða þurfi hverja vöru fyrir sig og að fyrirspyrjandi geti óskað eftir bindandi áliti til að eyða óvissu. Þá sé sú afstaða sem fram komi í minnisblaði tollendurskoðunardeildar frá 28. maí 2020 heldur ekki endanlega afstaða tollendurskoðunardeildar heldur komi hún fram í úrskurði nr. 3/2021. Tollendurskoðunardeild sé með eigin áhættugreiningu, gagnaöflun og rannsóknarvinnu og umdeildur úrskurður hafi verið kveðinn upp að undangenginni slíkri rannsókn.
21. Þá ítrekar stefndi að samskipti ráðuneytis og Félags atvinnurekanda hafi ekki haft áhrif á niðurstöðu úrskurðar enda tollendurskoðunardeild ekki kunnugt um þau samskipti fyrr en eftir að úrskurðurinn hafi legið fyrir. Stefndi bendir á að í febrúar 2021 hafi borist bindandi álit frá belgískum tollyfirvöldum þess efnis að umþrætt vara væri tollflokkuð í vörulið 2106 innan ESB. Þá hafi þegar legið fyrir skýringarit ESB þar sem fram komi að innan ESB beri að flokka vöru, þar sem mjólkurfitu hafi að öllu eða einhverju leyti verið skipt út (wholly or partially replaced) í vörulið 2106. Orðalag í íslensku tollskránni sé á annan veg eins og gerð hafi verið grein fyrir.
22. Þar sem skýra beri tollskrá samkvæmt orðanna hljóðan telji stefndi að hugtakið „að skipta út“ samkvæmt íslenskri nútímamálsorðabók þýði „að skipta út“ að fjarlægja og setja annað í staðinn sem styðji við skýringarkost samkvæmt orðanna hljóðan. Varðandi það að stuðst sé við enska þýðingu á tollskránni vill stefndi taka fram að tollnafnaskrá Alþjóðatollastofnunarinnar og skýringarit við hana (Explanatory Notes) sé ekki samin á íslensku og síðan þýdd yfir á ensku. Skýringarbækur WCO séu ekki til á íslensku. Opinber tungumál WCO séu enska og franska, og aðildarríkin yfir 200. Það sé hárrétt hjá stefnanda að eingöngu eigi að styðjast við íslensku tollskrána og orðalag hennar beri að skýra samkvæmt orðanna hljóðan. Þótt leggja beri íslensku tollskrána til grundvallar tollflokkun hér á landi geti skýringarit Alþjóðatollastofnunarinnar komið að gagni við túlkun textans. Tollanafnaskrá stofnunarinnar og skýringarritin séu gerð á ensku og frönsku og síðan þýdd á íslensku. Orðið „replace“ sé notað í b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla. Í íslensku tollskránni sé þetta „að skipta út“. Mikilvægt sé að hafa í huga að

mati stefnda að mjólkurfita sé dýrasta innihaldsefnið í framleiðslu mjólkurafurða og það sé hugsanlega ástæða þessa orðalags. Rétt sé einnig að benda á í samanburði við ESB að þar sé tollur vegna tollskrárnúmera 1901 og 2106 en svo sé ekki hér á landi. Stefndi getur ekki tekið undir þau sjónarmið sem koma fram í stefnu að ekki sé hægt að styðjast við túlkun stefnda á tollskránni þar sem skýringin krefjist flókinnar rannsóknar af hálfu innflytjenda og að stefnandi þurfi að afla sér nauðsynlegra upplýsinga um framleiðsluferlið. Vöruliður 0406 varði ost og undir því sé skiptingin „rifinn og mulinn“. Að auki sé athugasemd liðar 4b við kafla 4 auðskilin.

23. Stefndi mótmælir því að álit Alþjóðatollatofnunarinnar nr. 1901.90./3 styðji málsstað stefnanda. Stefndi telur að þar komi fram að forsenda þess að ostur sé ekki flokkaður í vörulið 0406 sé að mjólkurfitu hafi verið skipt út fyrir jurtafitu. Í þessu tiltekna tilviki hafi verið um að ræða ostlíki sem unnið hafi verið úr fitusnauðri mjólk og því engin mjólkurfita til staðar. Sé því ekki um sambærilega vöru að ræða. Stefndi telur að sú staðreynd að við markaðssetningu vörunnar megi ekki nota orðið ostur hafi ekkert vægi varðandi tollflokkun. Stefndi mótmælir einnig tilvísun stefnanda til almenns staðals fyrir ost, sbr. álit WCO, en þar hafi verið um að ræða ostlíki enda án mjólkurfitu og aðeins notast við jurtafitu. Því hafi verið um aðra vöru að ræða en í þessu máli.
24. Stefndi hafnar því að úrskurður nr. 3/2021 sé í andstöðu við meginreglur stjórnsýsluréttarins. Engir utanaðkomandi aðilar hafi haft eitthvað með að gera að tollendurskoðunardeild hafi hafið sjálfstæða skoðun á landbúnaðarvörum árið 2017. Um hafi verið að ræða sjálfstæða skoðun deildarinnar sem hafi byggt á áhættugreiningu og mati. Ekki sé ágreiningur uppi um það að tollafgreiðsludeild sé annarrar skoðunar en tollendurskoðunardeild hvað varði tollflokkun á viðkomandi vöru. Strax sumarið 2020 hafi verið ljóst að sérfræðingar í tollendurskoðunardeild hafi talið að starfsmenn í tollafgreiðsludeild hefðu gert mistök varðandi tollflokkun á nokkrum tegundum landbúnaðarvara. Það sé einmitt hlutverk endurskoðunardeildar að skoða slíkar afgreiðslur, hvort heldur það sé hjá innflutningsfyrirtækjum eða starfsmönnum tollsins. Finna þarf hvar tollframkvæmd sé ekki rétt og leiðrétt með endurákvörðun slík mistök. Varðandi það að afstaða stefnda hafi breyst skyndilega vísist til þess sem fram komi í úrskurði Skattsins frá 8. janúar 2020. Þannig hafi tölvupóstur starfsmanns ESB ekki breytt afstöðu starfsmanna endurskoðunardeildar. Í úrskurðinum komi jafnframt eftirfarandi fram:

*Mikilvægt að afgreiðsla mála byggi á fyrirliggjandi staðreyndum og sé í samræmi við lög, reglur og góða stjórnsýsluhætti. Viðskiptavinir eiga að njóta jafnræðis og það er best tryggt með virkri samkeppni, m.a. með því*

*að allir tollflokkar innflutta vöru á sama hátt og allir innflytjendur greiði af henni tilskilin aðflutningsgjöld. Með þessu móti er einmitt tryggt að allir innflytjendur sitji við sama borð og hagsmunir ríkis jafnt sem innflytjenda og innlendra framleiðenda séu virtir. Líkt og segir í 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 skulu stjórnvöld gæta samræmis og jafnræðis í lagalegu tilliti. Með samræmdri tollframkvæmd er þetta ákvæði laganna tryggt.*

25. Bent skuli á að bindandi álit tollyfirvalda nr. 61/2018 varði ósambærilega vöru. Innihald vörunnar sé mozzarella-ostur 49%, 2% sterkja og önnur snefilefni auk ostlíkis (e. Analouge Cheese) 49%. Í þessu dómsmáli sé verið að fjalla um vöru sem er yfir 80% mjólkurostinnihald. Því sé hafnað og mótmælt að efnisreglur stjórnsýsluréttar hafi verið brotnar og stefnandi hafi ekki sýnt fram á það. Stefndi áréttar að ágreiningur þessi varði túlkun á orðalagi tollskrár og athugasemda með henni og að öllum sjónarmiðum um að málsmeðferðarreglur hafi verið brotnar sé hafnað. Að lokum sé vísað til rökstuðnings ákvörðunar Skattsins frá 8. janúar 2020 og úrskurðar tollgæslustjóra frá 29. mars 2021.

#### IV.

26. Samkvæmt 5. gr. tollalaga nr. 88/2005 er tollur lagður á vörur á grundvelli þess sem fram kemur í tollskránni, sem er viðauki I með lögunum. Samkvæmt 1. mgr. 20. gr. laganna skulu inn- og útflytjendur færa vöru til tollflokks í viðeigandi tollskjölum samkvæmt almennum reglum um túlkun tollskrárinnar. Þær almennu túlkunarreglur sem ákvæðið vísar til er að finna í tollskránni, sem birt er í viðauka I við lögin, og hafa þær lagagildi hér á landi líkt og tollskráin sjálf. Leiki vafi á um tollflokkun vöru eða óski inn- eða útflytjandi eftir staðfestingu tollyfirvalda á tollflokkun getur hann leita eftir bindandi álit tollyfirvalda á flokkun vörunnar, sbr. 2. mgr. sömu greinar, og fer um það álit eftir 21. gr. laganna. Þá er unnt að kæra ákvörðun um tollflokkun og krefjast úrskurðar tollyfirvalda, sbr. 117. gr. laganna, og sæta úrskurðir tollyfirvalda kæru til yfirskattanefndar.
27. Ágreiningur málsins lýtur að úrskurði tollgæslustjóra frá 29. mars 2021 í máli nr. 3/2021 og krefst stefnandi ógildingar úrskurðarins. Annars vegar byggir stefnandi á því að úrskurðurinn sé efnislega rangur að því er varðar niðurstöðu um tollflokkun vöru í umdeildri vörusendingu. Hins vegar byggir stefnandi á því að tollyfirvöld hafi brotið stjórnsýslulög við meðferð málsins sem leiða eigi til ógildingar úrskurðarins.
28. Vörusendingin sem deilt um er um inniheldur um 18 tonn af vöru sem ber heitið Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Óumdeilt er að varan inniheldur mozzarella-ost og að hlutfall hans sé 82-83% af vörunni, og jafnframt að viðbætt pálmaolífa nemi

- 11-12% af innihaldi hennar. Að auki inniheldur varan 4-5% af kartöflusterkju. Í umdeildum úrskurði endurskoðunardeildar tollgæslustjóra er niðurstaða embættisins sú að varan sé rifinn ostur sem flokka beri í tollskrárnúmerið 0406.2000. Vöruliður 0406 í tollskrá ber heitið „ostur og ystingur“.
29. Ágreiningur um tollflokkingun vörusendingarinnar hverfist um það hvernig túlka beri b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar, en ekki er ágreiningur um að túlkun þessarar athugasemdar við tollskrána ræður niðurstöðu um það hvort varan flokkast í nefndan kafla tollskrárinnar. Þá er ekki ágreiningur um það að tollflokkingun í tollskrárnúmer innan 4. kafla er rétt, að þeirri forsendu gefinni að nefnd athugasemd leiði ekki til þess að varan færist úr 4. kafla yfir í 21. kafla tollskrárinnar.
30. Í nefndum lið 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar er að finna eftirfarandi skýringu: „Til þessa kafla telst ekki: [...] b. Vörur fengnar úr mjólk með því að skipta út einum eða fleiri náttúrulegum þáttum hennar (t.d. mjólkurfitu) fyrir aðra þætti (t.d. jurtafitu) (vöruliðir 1901 eða 2106)“. Í úrskurði nr. 3/2021 segir að ekki sé unnt að líta svo á, varðandi vöru í umdeildri vörusendingu, að mjólkurfitu hafi verið skipt út fyrir jurtafitu við framleiðslu vörunnar heldur hafi jurtafitu verið bætt við mjólkurfitu við vinnslu vörunnar. Af þeim sökum geti framangreind athugasemd við vörulið 0406 ekki leitt til þess að varan verði ekki flokkuð til þessa kafla tollskrárinnar. Var því niðurstaða tollgæslustjóra sú að varan væri rifinn ostur sem flokka bæri í tollskrárnúmer 0406.2000.
31. Meginmálsástæða stefnanda er sú að þessi forsenda í úrskurði tollgæslustjóra fái ekki staðist og byggir stefnandi á því að túlka framangreinda athugasemda við 4. kafla tollskrárinnar á þann veg að það nægi, til að varan falli ekki í þennan kafla tollskrár, að bætt sé við vöruna jurtaolíu, án tillits til þess hvort nokkuð af náttúrulegum þáttum hennar hafi verið tekið úr vörunni.
32. Í þessu efni er þess fyrst að geta að í 1. tölulið almennra reglna um túlkun tollskrárinnar kemur fram að tollflokkingun skuli byggð á orðalagi vöruliða og athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla. Ekki er um það deilt að varan er að meginuppistöðu mozzarella-ostur og að tollskrárliður fyrir osta er 0406. Niðurstaða um flokkun vörunnar undir þennan vörulið er því í samræmi við almennar túlkunarreglur tollskrárinnar, sbr. einnig a- og b-lið 3. töluliðar. Framangreind athugasemd við 4. kafla miðar að því að undanskilja frá þessu vöruflokki vörur þar sem einum eða fleiri náttúrulegum þáttum hennar, t.d. mjólkurfitu, hefur verið skipt út fyrir annan, t.d. jurtafitu. Samkvæmt venjulegum málskilningi felur það að skipta einhverju út í sér að eitthvað er fjarlægð eða tekið í burtu og annað sett í staðinn. Getur það ekki valdið vafa samkvæmt almennum málskilningi að það að skipta einu efni út fyrir annað er ekki það sama og að bæta efni við, til viðbótar því

sem fyrir er. Sú málsástæða stefnanda að skýra skuli framangreinda athugasemd með þeim hætti að það nægi að jurtaolíu sé bætt við vöruna svo hún falli utan vöruliðar 0406 fær því ekki stoð í almennum málskilningi eða skýringu textans samkvæmt orðanna hljóðan. Í því efni er rétt að hafa í huga að tollskráin sjálf og þær skýringarreglur sem fram koma í henni, sbr. viðauka I við tollalög nr. 88/2005, hafa lagagildi hér á landi. Við skýringu á vafaatriðum er unnt að líta til enskrar útgáfu tollnafnaskrár Alþjóðatollastofnunarinnar og eftir atvikum skýringarrita stofnunarinnar, enda byggir tollskráin á þeim þjóðréttarlegu skuldbindingum sem felast í aðild Íslands að þeirri stofnun og samningi um samræmda vörulýsingar- og vörunúmeraskrár, sbr. auglýsingu nr. 25/1987. Ekki leikur vafi á að ákvæði tollskrárinnar eru í fullu samræmi við ensku útgáfu Alþjóðatollastofnunarinnar á framangreindum athugasemdum.

33. Þá byggir stefnandi á því að fyrir liggi álit Alþjóðatollastofnunarinnar, sem styðji þá niðurstöðu að umdeild vara falli ekki undir 4. kafla tollskrárinnar. Vísar hann í því efni til álits stofnunarinnar frá nr. 1901.90/3. Ekki er fallist á þá málsástæðu þegar af þeirri ástæðu að niðurstaða álits ber skýrlega með sér að ekki er um sambærilega vöru að ræða. Jafnframt verður að hafna því að niðurstaða belgískra tollyfirvalda geti með réttu bundið hendur íslenskra tollyfirvalda, jafnvel þótt sýnt væri fram á að hún sé í andstöðu við niðurstöðu þeirra íslensku. Misræmi í túlkun eða framkvæmd aðildarríkja að samningnum um samræmda tollanafnafnaskrá og skýringum á henni getur eftir atvikum orðið tilefni til ágreinings milli aðildarríkja samningsins en verður ekki lagður til grundvallar úrlausn um réttmæti niðurstöðu tollyfirvalda sem lúta reglum landsréttar hvers ríkis.
34. Með vísan til þess sem að framan greinir verður ekki fallist á það með stefnanda að niðurstaða tollgæslustjóra í úrskurði 3/2021 sé efnislega röng. Með hliðsjón af því að staðfest hefur verið að tollflokkun vörunnar sé í samræmi við rétta túlkun tollskrárinnar verður jafnframt að hafna þeim málsástæðum sem lúta að því að niðurstaðan byggir á öðrum sjónarmiðum, s.s. óformlegu álitum starfsmanns Evrópusambandsins eða óskum innlendra hagsmunaaðila, en óumdeilt er að Bændasamtök Íslands höfðu uppi athugasemdir við stjórnvöld varðandi tollflokkun stefnanda og fleiri aðila sem flytja inn sambærilegar vörur.
35. Í öðru lagi byggir stefnandi á því að annmarkar hafi verið á málsmeðferð tollyfirvalda þegar ákvörðun um tollflokkun umdeildrar vörusendingar fór fram og ógilda beri úrskurðinn af þeim sökum. Er á því byggt að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu, jafnræðisreglu og réttmætisreglu stjórnsýsluréttar, sbr. 11. og 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993.
36. Ákvörðun um tollflokkun byggir á sjónarmiðum sem með skýrum hætti eru bundin í lög og önnur stjórnvaldsfyrirmæli. Er því ekki fallist á það með stefnanda að um

matskennda stjórnvaldsákvörðun sé að ræða. Tollyfirvöld hafa víðtækar heimildir til að endurskoða tollflokkun og aðrar forsendur gjaldskyldu og fjárhæðar aðflutningsgjalda að gættum ákvæðum XIV. kafla tollalaga nr. 88/2005. Innflytjendur geta vænst þess að tolyfirvöld beiti því úrræði hvenær sem þau telja tilefni til. Til að eyða óvissu um tollflokkun og þar með fjárhæð aðflutningsgjalda á umdeildri vöru var stefnanda unnt að óska eftir bindandi álit á grundvelli 21. gr. sömu laga. Almennt svar tollafgreiðsludeildar um túlkun á umdeildri athugasemd við 4. kafla tollskrárinnar gat ekki gefið honum tilefni til að álykta um áreiðanlega niðurstöðu um tollflokkun. Auk þess liggja fyrir tvö bindandi álit frá tolyfirvöldum, nr. 17/2020 og 18/2020, sem veita vísbendingu um að vöru stefnanda bæri að flokka í 4. kafla tollskrárinnar. Er því ekki fallist á það með stefnanda að hann hafi með réttu getað haft væntingar til þess að tollflokkun hans sætti ekki breytingum. Breytir það ekki þessari niðurstöðu þótt misvísandi afstaða komi fram í minnisblöðum tolyfirvalda til ráðuneyta og í óformlegum samskiptum og vísast aftur til þess að stefnandi hefur skýrar leiðir til að eyða óvissu í þessu tilliti telji hann tilefni til.

37. Þá hefur stefnandi ekki sýnt fram á það að jafnræðis hafi ekki verið gætt. Jafnræðisreglan snýr þannig við þegar tolyfirvöld tollflokka vörur að þeim ber að flokka sams konar vörur í sama tollflokk. Fyrir liggja bindandi álit nr. 17/2020 og 18/2020 þar sem niðurstaða tollflokunar var sú sama og niðurstaða úrskurðar nr. 3/2020. Þá verður ekki með skýrum hætti ráðið að bindandi álit nr. 61/2018 varði sambærilega vöru og deilt er um í þessu máli. Í því efni athugist að niðurstaða tolyfirvalda varðandi gildissvið margnefndrar athugasemdar við 4. kafla byggir á því hvort varan sé framleidd úr fitusneyddri mjólk eða ekki, þ.e. hvort mjólkurfitu hafi verið skipt út fyrir aðra fitu. Ekki verður af gögnum málsins ráðið hvernig framleiðslu þeirrar vöru sem álitinu snýr að er varið en í öllu falli liggur fyrir að innihaldslýsing hennar er ekki sambærileg þeirri vöru sem hér er deilt um.
38. Með vísan til alls þess sem að framan er rakið er hvorki fallist á að efnislegir né formlegir annarmarkar hafi verið á umdeildum úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021. Verður kröfum stefnanda um ógildingu hans því hafnað. Í ljósi niðurstöðu málsins og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, ber stefnanda að greiða stefnda málskostnað, sem er hæfilega ákveðinn 950.000 krónur.
39. Mál þetta flutti Unnur Ásta Bergsteinsdóttir lögmaður fyrir stefnanda og Ólafur Helgi Árnason fyrir stefnda. Ingibjörg Þorsteinsdóttir héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

#### **Dómsorð:**

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfu stefnanda, Danól ehf. Stefnandi greiði stefnda 950.000 krónur í málskostnað.