



HÉRAÐSDÓMUR
REYKJAVÍKUR

DÓMUR

17. febrúar 2025

Mál nr. E-2574/2024:

Stefnandi: Danól ehf.

(Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður)

Stefndi: Íslenska ríkið

(Þorvaldur Hauksson lögmaður)

Dómari: Arnaldur Hjartarson héraðsdómari

D Ó M U R

Héraðsdóms Reykjavíkur 17. febrúar 2025 í máli nr. E-2574/2024:

Danól ehf.

(Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður)

gegn

íslenska ríkinu

(Þorvaldur Hauksson lögmaður)

Mál þetta, sem tekið dómtekið 21. janúar 2025, var höfðað 29. apríl 2024.

Stefnandi er Danól ehf., [...].

Stefndi er íslenska ríkið, [...].

Stefnandi krefst þess að ógilt verði bindandi álit Skattsins, tollgæslustjóra, nr. 2023-040, frá 8. maí 2023 um tollflokkun vörunnar Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Þá er krafist málskostnaðar.

Stefndi nýtti sér upphaflega heimild 6. málslíðar 2. mgr. 99. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála til að leggja einungis fram greinargerð um frávísunarkröfu sína. Eftir að frávísunarkröfu stefnda var hafnað lagði hann fram greinargerð í málinu um efnisvarnir sínar.

Stefndi krefst sýknu og málskostnaðar.

I

A

Stefnandi er fyrirtæki sem starfrækir heildsölu. Meðal þeirra matvæla sem stefnandi hefur flutt til landsins er varan Festino IQF Mozzarella Pizz Mix. Stefnandi miðaði við það að flokka bæri vöruna undir 21. kafla tollskrár, þ.e. sem jurtaost, en engir tollar eru lagðir á vörur í þeim flokki tollskrár.

Hinn 10. nóvember 2020 barst til Íslands sending sem innihélt rúmlega 18 tonn af fyrrgreindri vöru stefnanda. Tollyfirvöld töldu að sendingin hefði ranglega verið flokkuð af stefnanda í tollflokk 2106.9069, en hið rétta væri að hún teldist vera unninn ostur og félli því í 4. kafla tollskrár. Við þetta felldi stefnandi sig ekki og taldi málstað sinn fá stoð í athugasemdum við 4. kafla íslensku tollskrárinnar. Þar kom meðal annars fram að undir 4. kafla heyrðu 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)“, sbr. þágildandi b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla, sem nú er að finna í c-lið 5. athugasemdar. Með úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021, sem kveðinn var upp 29. mars 2021, var afstöðu stefnanda hafnað. Sú niðurstaða byggðist að meginstefnu á þeim skilningi að það að blanda fitu úr jurtaríkinu við ost án þess að mjólkurfitu væri

skipt út gæti ekki leitt til þess að ostur yrði færður í annan tollflokk en almennt ætti við um osta. Sérstaklega var tiltekið að gögn á borð við vörflokkunarkerfi Alþjóðatollastofnunarinnar (e. World Customs Organization, WCO) og lögskýringarit og álit um tollflokkun gætu verið til leiðbeiningar og til hliðsjónar um tollflokkun samkvæmt íslensku tollskránni, sbr. 189. gr. tollalaga nr. 88/2005, en þau væru þó ekki bindandi að landsrétti. Komist var að þeirri niðurstöðu að varan félli í tollflokk 0406.2000 þar sem um væri að ræða rifinn ost.

Af þessu tilefni höfðaði stefnandi dómsmál gegn stefnda til ógildingar á umræddum úrskurði.

B

Með dómi Héraðsdóms Reykjavíkur 8. júlí 2021 var stefndi sýknaður af ógildingarkröfu stefnanda. Í dóminum var rakið að ágreiningur um tollflokkun vörusendingarinnar hverfðist um það hvernig túlka bæri b-lið 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar, en ekki væri ágreiningur um að túlkun þessarar athugasemdar við tollskrána réði niðurstöðu um það hvort varan flokkaðist í nefndan kafla tollskrárinnar. Þá væri ekki ágreiningur um það að tollflokkun í tollskrárnúmer innan 4. kafla væri rétt, að þeirri forsendu gefinni að nefnd athugasemd leiddi ekki til þess að varan færðist úr 4. kafla yfir í 21. kafla tollskrárinnar. Héraðsdómur tók síðan upp orðalag þágildandi b-liðar 4. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar og rifjaði upp að í hinum umþrætta úrskurði nr. 3/2021 kæmi fram að ekki væri unnt að líta svo á, varðandi vöru í umdeildri vörusendingu, að mjólkurfitu hefði verið skipt út fyrir jurtafitu við framleiðslu vörunnar heldur hefði jurtafitu verið bætt við mjólkurfitu við vinnslu vörunnar. Af þeim sökum gæti framangreind athugasemd við vörulið 0406 ekki leitt til þess að varan yrði ekki flokkuð til þessa kafla tollskrárinnar.

Því næst sagði í dómi héraðsdóms að meginmálsástæða stefnanda væri sú að fyrrgreind forsenda í úrskurði tollgæslustjóra fengi ekki staðist og að stefnandi byggði á því að viðbót við umrædda vöru í formi jurtaolíu ætti að nægja til þess að hún yrði ekki flokkuð sem rifinn ostur. Þar með bæri að fella vöruna í annan kafla tollskrár en 4. kafla. Um þessa málsástæðu stefnanda fjallaði héraðsdómur efnislega og hafnaði henni með vísan til venjulegs málskilmings á athugasemdinni við 4. kafla tollskrárinnar. Rétt tollflokkun vörunnar kæmi fram í hinum umþrætta úrskurði. Sérstaklega var hnykkt á því, hvað varðaði ágreining um þjóðréttarlegar skuldbindingar stefnda, að úrlausn um réttmæti niðurstöðu tollyfirvalda lyti reglum landsréttar hvers ríkis. Þá hafnaði héraðsdómur málsástæðum stefnanda um það að niðurstaðan í úrskurðinum hefði byggst á öðrum sjónarmiðum, svo sem óformlegu álitum starfsmanns Evrópusambandsins eða óskum innlendra hagsmunaaðila.

Héraðsdómur vék næst að þeirri málsástæðu stefnanda að annmarkar hefðu verið á málsmeðferð tolyfirvalda þegar ákvörðun um tollflokkun umdeildrar vörusendingar fór fram og að ógilda bæri úrskurðinn af þeim sökum. Í þeim efnum væri á því byggt að brotið hefði verið gegn meðalhófsreglu, jafnræðisreglu og réttmætisreglu stjórnsýsluréttar, sbr. 11. og 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993. Þessum málatalibúnaði hafnaði héraðsdómur. Ákvörðun um tollflokkun byggðist á sjónarmiðum sem með skýrum hætti væru bundin í lög og önnur stjórnvaldsfyrirmæli. Ekki væri unnt að fallast á það með stefnanda að um matskennda stjórnvaldsákvörðun væri að ræða. Almennt svar tollafgreiðsludeildar um túlkun á umdeildri athugasemd við 4. kafla tollskrárinnar hefði ekki getað gefið stefnanda tilefni til að álykta um áreiðanlega niðurstöðu um tollflokkun. Auk þess lögju fyrir tvö bindandi álit frá tolyfirvöldum, nr. 17/2020 og 18/2020, sem veittu vísbendingu um að vöru stefnanda bæri að flokka í 4. kafla tollskrárinnar. Væri því ekki fallist á það með stefnanda að hann hefði með réttu getað haft væntingar til þess að tollflokkun hans sætti ekki breytingum. Breytti það ekki þessari niðurstöðu þótt misvísandi afstaða kæmi fram í minnisblöðum tolyfirvalda til ráðuneyta og í óformlegum samskiptum, en um þetta bæri að vísa til þess að stefnandi hefði skýrar leiðir til að eyða óvissu í þessu tilliti teldi hann tilefni til. Þá hefði stefnandi ekki sýnt fram á það að jafnræðis hefði ekki verið gætt. Samkvæmt jafnræðisreglu bæri tolyfirvöldum að flokka sams konar vörur í sama tollflokk. Fyrir lögju bindandi álit nr. 17/2020 og 18/2020 þar sem niðurstaða tollflokunar hefði verið hin sama og niðurstaða úrskurðar nr. 3/2021. Þá yrði ekki með skýrum hætti ráðið að bindandi álit nr. 61/2018 varðaði sambærilega vöru og deilt væri um í málinu. Í því efni þyrfti að líta til þess að niðurstaða tolyfirvalda varðandi gildissvið fyrrnefndrar athugasemdar við 4. kafla byggðist á því hvort varan væri framleidd úr fitusneyddri mjólk eða ekki, þ.e. hvort mjólkurfitu hefði verið skipt út fyrir aðra fitu. Ekki yrði af gögnum málsins ráðið hvernig framleiðslu þeirrar vöru sem álitid sneri að væri varið en í öllu falli lögju fyrir að innihaldslýsing hennar væri ekki sambærileg þeirri vöru sem hér væri deilt um. Með vísan til alls þess sem að framan væri rakið væri hvorki fallist á að efnislegir né formlegir annarmarkar hefðu verið á hinum umþrætta úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021. Hafna bæri því kröfum stefnanda um ógildingu úrskurðarins.

C

Framangreind niðurstaða héraðsdóms var staðfest með dómi Landsréttar 11. febrúar 2022 í máli nr. 462/2021 með fremur knappri athugasemd Landsréttar en síðan með tilvísun til forsendna héraðsdóms.

Hæstiréttur hafnaði beiðni stefnanda um áfrýjunarleyfi 21. mars 2022 með ákvörðun nr. 2022-20.

D

Svokölluð samskrárnefnd (e. Harmonized System Committee) Alþjóðatollastofnunarinnar fundaði í mars 2023. Í fundargerð nefndarinnar, dags. 24. mars 2023, kemur fram að undir nefndina hafi verið borinn ágreiningur um tollflokkun téðrar vöru að beiðni Evrópusambandsins. Mismunandi sjónarmið hafi verið reifuð. Við atkvæðagreiðslu hafi 10 fulltrúar greitt atkvæði með tillögu stefnda en 22 fulltrúar hafi greitt atkvæði með tillögu Evrópusambandsins. Nefndin teldi því að flokka bæri vöruna undir kafla 21.06.90 en ekki 04.06.

Með erindi Skattsins til Alþjóðatollastofnunarinnar, dags. 15. mars 2024, var upplýst að stefnda væri ekki unnt að framfylgja fyrrgreindri ákvörðun sem tekin hefði verið á vettvangi stofnunarinnar í mars 2023 um tollflokkun umræddrar vöru. Var þess getið að íslenskir dómstólar hefðu komist að þeirri endanlegu niðurstöðu að flokka bæri vöruna í tollflokk 04.06.2000.

Í þessu samhengi skal þess getið að lagður hefur verið fyrir dóminn listi yfir tilkynningar Evrópusambandsins auk ýmissa ríkja til Alþjóðatollastofnunarinnar, dags. 1. október 2024, varðandi ákvarðanir stofnunarinnar sem aðilar hennar telja sig ekki geta framfylgt.

E

Hinn 5. apríl 2023 óskaði stefnandi eftir bindandi álitum tollyfirvalda um Festino IQF Pizza Mix. Í bréfi stefnanda, dags. 5. apríl 2023, sem fylgdi með beiðninni var tekið fram að vissulega hefðu dómstólar fjallað um tollflokkun vörunnar, en frá þeim tíma hefðu gögn komið fram sem hefðu þau áhrif að úrlausnir dómstóla gætu ekki haft fordæmisgildi. Í þeim efnum vísaði stefnandi einkum til afstöðu Evrópusambandsins frá 6. október 2021, beiðni Evrópusambandsins til Alþjóðatollastofnunarinnar um úrlausn ágreinings um vöruna og formlegrar úrlausnar samskrárnefndar Alþjóðatollastofnunarinnar um tollflokkun vörunnar.

Með tölvubréfi 25. apríl 2023 svaraði starfsmaður Skattsins erindi stefnanda á þann veg að stjórnvöldum væri óskýlt að verða við beiðni stefnanda þar sem hún væri algjörlega tilefnislaus í ljósi dóms Landsréttar um tollflokkun vörunnar.

Lögmaður stefnanda svaraði tölvubréfinu samdægurs og mótmælti þessari afstöðu Skattsins.

Með bindandi álitum nr. 2023-040, dags. 8. maí 2023, hafnaði tollgæslustjóri því að breyta tollflokkun umræddrar vöru. Skyldi hún því áfram flokkuð í tollskrárnúmer 0406.2000. Var sú niðurstaða rökstudd með vísan til þess að álit Alþjóðatollastofnunarinnar haggði ekki við fordæmisgildi fyrrnefnds dóms Landsréttar í máli nr. 462/2021.

F

Stefnandi leitaði endurupptöku á dómi Landsréttar með beiðni til Endurupptökudóms, dags. 16. maí 2023. Þeirri beiðni hafnaði Endurupptökudómur með úrskurði 20. desember 2023 í máli nr. 11/2023. Fyrir Endurupptökudómi byggði stefnandi á því að fullnægt væri skilyrðum a- og b-liðar 1. mgr. 191. gr. laga nr. 91/1991, sbr. 1. mgr. 193. gr. sömu laga. Vísaði stefnandi meðal annars til þess að stjórnvöld hefðu ekki afhent honum síðari tölvupóstsamskipti þeirra við starfsmann Evrópusambandsins, sem sýnt hefðu fram á að hann hefði breytt eða dregið úr afstöðu sinni til tollflokunar umræddrar vöru. Þá hefðu stjórnvöld ekki upplýst stefnanda um formlega afstöðu Evrópusambandsins sem borist hefði skattinum 6. október 2021, þ.e. um fimm mánuðum áður en dómur Landsréttar í máli nr. 462/2021 hefði verið kveðinn upp. Auk þess hefði stefnanda ekki verið kunnugt um svar Alþjóðatollastofnunarinnar til skattsins 21. október 2021, en það hefði stutt málatilbúnað stefnanda. Til viðbótar hefðu gögn komið til eftir að Hæstiréttur hafnaði beiðni stefnanda um áfrýjunarleyfi, þ.e. bréf Evrópusambandsins til Alþjóðatollastofnunarinnar 10. janúar 2023 og síðan formleg niðurstaða þeirrar stofnunar um vöruna frá mars 2023. Alþjóðatollastofnunin hefði þar tekið undir afstöðu stefnanda til tollflokunar umræddrar vöru. Loks hefði stefnandi ekki haft undir höndum við meðferð málsins á fyrri stigum samskipti Samtaka afurðastöðva í mjólkuriðnaði og Mjólkursamsölunnar ehf. við starfsmenn skattsins og ráðuneyti sem að mestu hefðu átt sér stað fyrri hluta ársins 2020. Þau samskipti hefðu varðað tollflokkun vöru stefnanda og sýnt fram á að skatturinn hefði ákveðið niðurstöðu málsins áður en málsmeðferð hefði farið fram hjá stofnuninni.

Samhengisins vegna skal þess getið að stefnandi byggir í hinu fyrirbyggjandi máli á vanhæfi tollgæslustjóra og undirmanna hans vegna ummæla hans í tölvupóstsamskiptum við fulltrúa samkeppnisaðilans Mjólkursamsölunnar ehf. árið 2020. Um þetta vísar stefnandi nánar tiltekið til eftirfarandi ummæla tollgæslustjóra í tölvubréfi 23. júní 2020 til lögmanns Mjólkursamsölunnar ehf.:

„Tollyfirvöld geta staðfest að „Mozzarella Pizza Mix“ mun, í samræmi við álit starfsmanna framkvæmdastjórnar ESB, verða flokkað í 4. kafla tollskrár en hvorki í 19. né 21. kafla. [...] Loks mun endurskoðunardeild Skattsins athuga hvort vörur sem ættu að vera í 4. kafla í samræmi við ofangreind sjónarmið hafi á sl. sex árum verið flokkaðar í aðra kafla tollskrár.“

Þess skal getið að umrætt tölvubréf var svar við bréfi lögmanns Mjólkursamsölunnar ehf. frá 12. júní 2020 þar sem lögmaðurinn vísaði til auglýsingar

nr. 52/2020 um breytingu á viðauka I við lög nr. 88/2005. Tók lögmaðurinn fram að umbjóðandi hans teldi að með þeirri auglýsingu hefði verið tekið tillit til sjónarmiða sinna. Í tölvubréfi lögmannsins var einnig vísað til álits framkvæmdastjórnar Evrópusambandsins sem borist hefði frá starfsmanni fjármálaráðuneytisins. Fram kom af hálfu lögmannsins að óskað væri eftir staðfestingu á því að tollurinn myndi afgreiða vörur í samræmi við bindandi álit tollstjóra frá 17. febrúar 2020 og fyrrnefnt álit framkvæmdastjórnar Evrópusambandsins. Þess skal getið að umrætt bindandi álit hafði tollstjóri gefið út í tilefni af beiðni Mjólkursamsölnunar ehf., dags. 4. febrúar 2020, um bindandi álit um tollflokkun vörunnar Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Hafði tollstjóri þá skilgreint vöruna þannig að hún félli í tollflokk 0406.2000.

Í úrskurði Endurupptökudóms í fyrrnefndu máli nr. 11/2023 var rakin niðurstaða Landsréttar í máli nr. 462/2021 auk forsendna héraðsdóms. Fram kom í úrskurðinum að dómstólar hefðu fjallað um, tekið rökstudda afstöðu til og hafnað þeim sjónarmiðum sem stefnandi hefði teflt fram í málinu til stuðnings beiðni um endurupptöku. Gögn sem stefnandi hefði lagt fram væru ekki talin varpa nýju eða öðru ljósi á þau málsatvik sem legið hefðu dómsniðurstöðu til grundvallar. Þá hefði stefnandi fjallað um hluta gagnanna í áfrýjunarleyfisbeiðni sinni. Samskipti við starfsmann Evrópusambandsins gætu ekki leitt til þess að fallist yrði á beiðni um endurupptöku. Álitum Alþjóðatollastofnunarinnar yrði ekki jafnað til dóma alþjóðlegra dómstóla á borð við Mannréttindadómstól Evrópu. Hér bæri að hafa í huga að í 189. gr. laga nr. 88/2005 væru sérstök ákvæði um réttarverkanir ýmissa ákvarðana Alþjóðatollastofnunarinnar er lytu að tollflokkun og breytingum á íslensku tollskránni af því tilefni. Stefnandi hefði því ekki leitt sterkar líkur að því með nýjum gögnum eða upplýsingum að við meðferð máls hans hefðu málsatvik ekki verið réttilega leidd í ljós í skilningi a-liðar 1. mgr. 191. gr. laga nr. 91/1991. Þá hefði stefnandi ekki heldur leitt að því sterkar líkur að ný gögn eða upplýsingar um annað en málsatvik gætu leitt til breyttrar niðurstöðu í máli hans í mikilvægum atriðum í skilningi b-liðar 1. mgr. 191. gr. sömu laga.

Hvað sérstaklega varðaði röksemdir stefnanda um stjórnslu tollgæslustjóra var tekið fram í úrskurðinum að þegar mál stefnanda hefði verið til lykta leitt með úrskurði tollgæslustjóra 29. mars 2021 hefði legið fyrir bindandi álit embættisins frá 17. febrúar 2020 um flokkun sömu vöru undir 4. kafla tollskrár og hefði niðurstaða tollgæslustjóra í úrskurðinum verið í samræmi við það álit. Var loks vísað til þess í úrskurði Endurupptökudóms sem fram hefði komið í niðurstöðu héraðsdóms, sem staðfestur hefði verið með vísan til forsendna hans í Landsrétti, að misræmi í túlkun eða framkvæmd aðildarríkja að samningnum um samræmda tollskrá og skýringum á henni gæti eftir atvikum orðið tilefni til ágreinings milli aðildarríkja sammingsins en yrði ekki lagt til grundallar úrlausn um réttmæti niðurstöðu tollyfirvalda, sem lyti

reglum landréttar hvers ríkis. Hið sama ætti hér við og gæti ekki orðið tilefni til endurupptöku dæmdra mála þegar skilyrði fyrir endurupptöku væru að öðru leyti ekki uppfyllt.

Í kjölfar úrskurðar Endurupptökudóms hefur stefnandi nú höfðað mál þetta til ógildingar á fyrrgreindu bindandi álit nr. 2023-040 frá 8. maí 2023 um tollflokkun vörunnar Festino IQF Mozzarella Pizza Mix.

Engar skýrslutökur fóru fram fyrir dómi við aðalmeðferð málsins.

II

Stefnandi byggir á því að fjölþættir annmarkar séu á hinu umþrætta bindandi álit Skattsins, tilv. 2023-040, sem leiða eigi til ógildingar þess. Í fyrsta lagi sé bindandi álit efnislega rangt um tollflokkun Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Í öðru lagi sé málsmeðferð Skattsins haldin slíkum annmarka að það leiði til ógildingar álitsins.

Hvað nánar varði efnislega annmarka á bindandi álitinu þá sé þar sett fram röng tollflokkun. Samkvæmt beiðni stefnanda um bindandi álit telji stefnandi að flokka eigi vöruna Festino IQF Mozzarella Pizza Mix undir 21. kafla tollskrár, nánar tiltekið tollskrárnúmerið 2106.9068; „matvæli, ót.a.: Jurtaostur“, sbr. orðalag c-liðar 5. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar.

Festino IQF Mozzarella Pizza Mix samanstandi af Mozzarella (fituskertum) osti (82 til 83%) að viðbætti pálmaolíu (11 til 12%). Þar að auki innihaldi varan kartöflusterkju (4 til 5%) eins og fram komi í innihaldslýsingu hennar.

Varan sé framleidd með þeim hætti að mismunandi innihaldsefnum sé blandað saman og þau hituð saman á fyrstu skrefum framleiðsluferlisins. Svo er efnið flakað, lagað og kælt. Varan sé þannig framleidd með því að mjólkurfita sé fjarlægð að hluta og skipt út (e. replaced) fyrir jurtaolíu meðan á framleiðslu standi þar sem jurtaolía sé notuð til að ná hærra fitugildi. Jurtaolíunni sé hvorki bætt við vöruna eftir framleiðsluferlið né sé hún notuð sem húðun. Þessi viðbót leiði til þess að varan falli úr 4. kafla og í vörulið 2106, nánar tiltekið tollskrárnúmerið 2106.9068. Málartilbúnaður stefnanda fái stoð í afstöðu Evrópusambandsins í framlögðum skjölum.

Með vísan til c-liðar 5. athugasemdar við 4. kafla tollskrár, sem sé samhljóða hinni sameiginlegu tollskrá Alþjóðatollastofnunarinnar, telji stefnandi útilokað að varan falli undir 4. kafla tollskrárinnar. Niðurstaða Landsréttar í máli nr. 462/2021 breyti engu þar um, en rétturinn hafi ekki haft niðurstöður Alþjóðatollastofnunarinnar og Evrópusambandsins til hliðsjónar við sína úrlausn.

Stefnandi byggir á því að stefnda beri að fara að niðurstöðu Alþjóðatollastofnunarinnar um tollflokkun Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Því sé

niðurstaða bindandi álitans sem krafist sé ógildingar á í máli þessu röng. Samræmist niðurstaða Alþjóðatollastofnunarinnar framangreindri afstöðu stefnanda um tollflokkun vörunnar. Stofnunin hafi tekið málið fyrir á viðeigandi vettvangi í mars 2023. Skýr afstaða stofnunarinnar hafi verið sú að varan ætti að falla undir tollskrárnúmerið 2106.90 en ekki 4. kafla. Þar með hafi stofnunin hafnað sjónarmiðum stefnda.

Með auglýsingu nr. 25/1987, sem birt hafi verið í C-deild Stjórnartíðinda, hafi almenningi verið gert kunnugt um aðild Íslands að alþjóðlegum samningi um samræmda vörulýsingar- og vörunúmeraskrá, sem gerður hafi verið í Brussel 14. júní 1983. Samkvæmt 1. tölulið 3. gr. alþjóðasamningsins skuldbindi samningsaðilar sig til þess að haga tollskrá sinni og skýrslugerð vegna inn- og útflutningsviðskipta í samræmi við hina samræmdu skrá, en í því felist meðal annars að nota alla vöruliði og undirliði samræmdu skrárinnar án viðbóta eða breytinga ásamt tilheyrandi númeraskrá, og að fylgja númeraröð samræmdu skrárinnar. Jafnframt skuldbindi aðilar sig til þess að beita hinum almennu reglum um túlkun samræmdu skrárinnar og öllum athugasemdum við flokka, kafla og undirliði skrárinnar. Samkvæmt 7. gr. samningsins skuli svonefnd samskrárnefnd meðal annars ganga frá skýrgreiningum, flokkunarúrskurðum og öðrum ráðgefandi ritum. Sú niðurstaða liggja nú fyrir.

Í samræmi við skuldbindingar stefnda hafi í langvarandi stjórnsluframkvæmd verið fylgt eftir skýringum og túlkun Alþjóðatollastofnunarinnar. Í greinargerð stefnda fyrir Landsrétti í máli nr. 462/2021 hafi stefndi viðurkennt að það sé að sjálfsögðu stuðst við álit Alþjóðatollastofnunarinnar þegar það eigi við, enda sé það í samræmi við framkvæmd Skattsins í öðrum málum. Það sé því ágreiningslaust og óumdeilt í málinu að flokkunarkerfi og álit stofnunarinnar eigi að liggja til grundvallar við úrlausn málsins. Sambærileg viðurkenning hafi komið fram af hálfu starfsmanna Skattsins við málsmeðferð þar.

Stefndi hafi tekið til varna fyrir Alþjóðatollastofnunina, sem hafi hafnað túlkun stefnda. Stefndi hafi í framhaldi af þessari niðurstöðu ákveðið að aðhafast ekkert í málinu þrátt fyrir að vera það ljóst að fyrir lægi rangur dómur, byggður á röngum upplýsingum og ófullnægjandi gögnum. Þvert á móti hafi stefndi ákveðið að fela sig á bak við dóm Landsréttar í þeim eina tilgangi að ganga erinda sérhagsmunaaðila og slá pólitískar keilur. Hið rétta sé hins vegar að framangreindir annmarkar á dómi Landsréttar leiði til þess að fordæmisgildi hans sé verulega takmarkað. Þá beri stefnda að bregðast við úrskurði Alþjóðatollastofnunarinnar og leiðrétta tollflokkun sína.

Það sé augljóslega ótækt að stefndi virði niðurstöðu Alþjóðatollastofnunarinnar að vettugi þegar að komi að því að hrinda henni í

framkvæmd. Það bryti gróflega gegn réttmætis- og lögmætisreglu, sem og almennri réttarvitund, að stefndi færi aðeins eftir þeim úrskurðum sem væru stefnda hagfelldir en kysi að leiða hjá sér þá sem reyndust stefnda í óhag. Í stjórnsluframkvæmd sé enda löng og athugasemdalaus venja fyrir því að farið sé eftir ákvörðunum Alþjóðatollastofnunarinnar. Sú venja sé án undantekninga. Engar forsendur séu fyrir því að víkja frá þeirri venju í máli þessu. Þvert á móti séu gerðar strangar kröfur við gjaldtöku sem þessa. Þannig séu almenningi tryggð ákveðin réttindi í lögmætisreglu, jafnræðisreglu og ákvæðum stjórnarskrár um eignarrétt og skatta, sem leiði til þess að borgararnir hafi réttmætar væntingar til þess að farið verði að settum reglum og venjum og einn aðili verði ekki látinn njóta annars og lakari réttar en aðrir í sömu stöðu. Þannig geti stjórnvaldið ekki við gjaldtöku valið að líta fram hjá réttarreglu í einu máli en ekki öðru í þeim tilgangi að tryggja ákveðna niðurstöðu. Slíkt sé ólögmætt og gerræðislegt. Einföld staðreynd málsins sé að niðurstöður Alþjóðatollastofnunarinnar séu bindandi fyrir innlenda úrskurðarframkvæmd.

Af framangreindu sé í fyrsta lagi ljóst að afstaða Alþjóðatollastofnunarinnar hafi, í ljósi alþjóðlegra skuldbindinga íslenska ríkisins, mikla þýðingu við túlkun hinnar íslensku tollskrár og ætti það að vera ágreiningslaust í málinu. Í öðru lagi hafi Skatturinn sjálfur haldið því fram að embættið fari að niðurstöðum stofnunarinnar. Þannig segi stefndi sjálfur fyrir dómi að hann eigi að sjálfsögðu að fara eftir álitum Alþjóðatollastofnunarinnar þegar það eigi við. Í þriðja lagi hafi stefndi sjálfur komið því til leiðar að dómstólar hafi verið leyndir nauðsynlegum upplýsingum.

Tollflokunarkerfið sé því sjálfstæð þjóðréttarleg skuldbinding og hafi stefndi undirgengist það að haga tollflokun sinni í samræmi við hina samræmdu skrá. Það sé því ekki á valdi einstaka ríkja að ákveða slíka tollflokun, heldur reiði þau sig á hið sameiginlega tollflokunarkerfi. Áréttu beri þá rótgrónu lögskýringarreglu að lög skuli túlka til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar. Þessa reglu þurfi að hafa til hliðsjónar þegar tollskráin sé skýrð. Af þeim sökum telji stefnandi niðurstöðu Skattsins, í hinu bindandi álitum, ekki eiga sér stoð í lögum og brjóta í bága við lögmætisregluna.

Í ljósi framangreinds sé ljóst að ákvörðun stefnda sem krafist sé ógildingar á sé röng og beri þá þegar að fallast á dómkröfu stefnanda um ógildinguna hennar.

Vörur sem falli undir 4. kafla tollskrár eigi almennt ekki undir samninginn um Evrópska efnahagssvæðið. Hið gagnstæða eigi við um vörur í 21. kafla tollskrár. Samkvæmt bókun 3 við EES-samninginn heyri umrædd vara undir efnissvið samningsins, enda séu bókanir við EES-samninginn óaðskiljanlegur hluti hans, sbr. 119. gr. EES-samningsins. Af því leiði að bókanir, þar með talin bókun 3, hafi sama gildi og meginmál samningsins að þjóðarétti. Af 3. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið sé ljóst að túlka beri tollskrána til samræmis við þjóðréttarlegar

skuldbindingar ríkisins, þar með talið túlkun Evrópusambandsins og Alþjóðatollastofnunarinnar. Meginregla um einsleitt EES-svæði yrði annars fyrir borð borin ásamt reglunni um frjálsa vöruflutninga, sbr. 10. gr. EES-samningsins.

Í málinu liggja fyrir afstaða Evrópusambandsins, sem síðar hafi leitað staðfestingar Alþjóðatollastofnunarinnar, þar sem íslensk tollyfirvöld hafi verið upplýst um túlkun á athugasemdum við 4. kafla tollskrár og tollflokkun Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Í samræmi við fyrrgreinda meginreglu EES-réttar beri stefnda að leggja sömu túlkun til grundvallar og þannig túlka íslensku tollskrána til samræmis við þjóðréttarskuldbindingar sínar. Fyrri niðurstaða Landsréttar breyti hér engu um, enda hafi sú niðurstaða verið byggð á ónægum gögnum, þar sem ekki hafi verið tekið mið af hvers kyns skýringum og túlkunarleiðum sem Alþjóðatollastofnunin og Evrópusambandið upplýstu um. Sú nálgun sem farin var í dómi Héraðsdóms sem Landsréttur staðfesti, þ.e. að túlka „skipta út“ eftir orðanna hljóðan, brjóti skýrlega gegn skyldum stefnda samkvæmt alþjóðlegum skuldbindingum hans og þar af leiðandi gegn framangreindri lögskýringarreglu. Framangreind flokkun stefnda brjóti einnig gegn 3. kafla EES-samningsins um samvinnu á sviði tollamála og auðveldun viðskipta.

Til viðbótar við framangreinda efnisannmarka liggja einnig fyrir formgallar á málinu sem leiða ættu til ógildingar þess. Beri þar fyrst að nefna vanhæfi tollgæslustjóra til þátttöku í málsmeðferð vegna tollflokunar umþrættar vöru. Stefnandi hafi nú undir höndum samskipti tollgæslustjóra við Samtök afurðastöðva í mjólkuriðnaði og Mjólkursamsöluna. Um sé að ræða samskipti sem stefnandi hafi ekki haft undir höndum þegar mál hans hafi síðast verið til meðferðar hjá dómstólum.

Þau samskipti hafi að mestu stað átt sér stað fyrri hluta ársins 2020, áður en breyttri tollaframkvæmd hafi verið hrint í framkvæmd og áður en stefnandi hafi verið upplýstur um skoðun tollyfirvalda á sendingum hans í lok nóvember sama ár. Samskiptin varði tollflokkun Festino IQF Mozzarella Pizza Mix og sýni bersýnilega fram á að Skatturinn hafi fyrir fram ákveðið niðurstöðu málsins, áður en málsmeðferð hjá stofnuninni hafi farið fram og embættið hafi beinlínis staðfest að Festino IQF Mozzarella Pizza Mix yrði framvegis flokkað undir 4. kafla tollskrár.

Hér hafi tollgæslustjóri verið í samskiptum við helsta keppinaut stefnanda. Um sé að ræða aðila sem sé í nær algjörri einokunarstöðu í innanlandsframleiðslu mjólkurvara sem séu í beinni samkeppni við vörur stefnanda. Loforð tollgæslustjóra um tiltekna stjórnsýslumeðferð gagnvart þriðja aðila hafi verið gefið áður en þeim aðila, stefnanda, hafi verið gert kunnugt um málið og þar með gefið færi á að koma að sínum sjónarmiðum. Það sé því ljóst að tollgæslustjóri hafi ekki einungis gert upp hug sinn áður en stjórnvaldsákvörðun hafi verið tekin, heldur hafi hann gefið helsta keppinauti stefnanda loforð um tiltekna niðurstöðu. Framangreind háttsemi

tollgæslustjóra brjóti gróflega gegn málsmeðferðarreglum stjórnáslulaga og sé stórkostlega ólögmat. Tollgæslustjóri hafi með háttsemi sinni gert sig vanhæfan til töku ákvörðunar þeirrar sem krafist sé ógildingar á í máli þessu, sbr. 6. tölulið. 1. mgr. stjórnáslulaga nr. 37/1993, enda séu fyrir hendi þær aðstæður sem séu fallnar til þess að draga óhlutdrægni hans í efa með réttu. Þar með hafi tollgæslustjóri ekki heldur gætt þeirrar háttvísi og réttsýni sem ætlast verði til af forstöðumanni ríkisstofnunar, sbr. 1. mgr. 14. gr. laga nr. 70/1996 um réttindi og skyldur starfsmanna ríkisins. Ummælin séu til marks um að hann og embætti hans beri slíkan hug til stefnanda og sjónarmiða hans að með réttu megi telja hættu á að ómálefnaleg sjónarmið geti ráðið gerðum tollgæslustjóra. Hafi ómálefnaleg sjónarmið því verið lögð til grundvallar niðurstöðu um tollflokkun Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Þá hafi tollgæslustjóra við þessar aðstæður borið, samkvæmt 6. tölulið 1. mgr. 3. gr. laga nr. 37/1993, að víkja sæti í máli stefnanda, sem og öllum undirmönnum hans.

Brjóti þessir stjórnásluhættir einnig gegn rannsóknarreglu og reglu um andmælarétt. Slíkar reglur séu að engu hafðar þegar stjórnvaldið hafi mótað sér afstöðu í máli áður en það sé rannsakað og aðila veitt færi á að koma að sínum sjónarmiðum.

Stefnandi telji stefnda hafa brotið gróflega gegn rannsóknarreglu stjórnásluréttar, sbr. 10. gr. laga nr. 37/1993. Í fyrsta lagi hafi tollgæslustjóri verið búinn að fullyrða í samskiptum við þriðja aðila að vara stefnanda, Festino IQF Mozzarella Pizza Mix, yrði flokkuð í 4. kafla tollskrárinnar. Áður en nokkur málsmeðferð hafi átt sér stað hafi þannig verið búið að ákveða tollflokkun vörunnar. Þetta hafi þýðingu fyrir þetta mál þar sem hið bindandi álit sé reist á þessari afstöðu. Hafa beri hér í huga að á þeim tíma sem tollgæslustjóri gefi umrædda yfirlýsingu hafi Evrópusambandið leiðrétt hina meintu afstöðu sem kom fram í fyrri pósti frá starfsmanni sambandsins og því hafi tollgæslustjóri auk þess ekki verið í góðri trú hvað þetta varðar.

Í öðru lagi hafi Skatturinn ekki rannsakað hvort nýjar vendingar, í kjölfar niðurstöðu svokallaðrar samskrárnefndar Alþjóðatollastofnunarinnar, hafi leitt til þess að fyrri afstaða væri röng og þarfnaðist leiðréttingar íslenskra tollyfirvalda. Þvert á móti hafi Skatturinn látið við það sitja að vísa til niðurstöðu Landsréttar, þrátt fyrir niðurstöðu Alþjóðatollastofnunarinnar og þrátt fyrir að byggt hafi verið á að tollflokkun Skattsins samræmdist túlkun Alþjóðatollastofnunarinnar. Það hafi því verið ríkt tilefni, þegar beiðni stefnanda um bindandi álit hafi verið lagt fram, að rannsaka málið til hlítar í samræmi við afstöðu Alþjóðatollastofnunarinnar og Evrópusambandsins.

Hér sé einnig vísað til andmæla­reglu 13. gr. stjórnáslulaga, sbr. einnig IV. kafla stjórnáslulaga.

Fordæmisgildi dóms Landsréttar í máli nr. 462/2021 sé auk þess ekki fyrir hendi hvað sakarefni þessa máls varðar því að niðurstaða þess máls markist af grófum brotum stefnda á 15. gr. laga nr. 37/1993, þar sem stefndi hafi leynt stefnanda og dómstóla lykilgögnum í málinu. Dómstólar og stefnandi, sem aðili stjórnáslumáls, hafi mátt treysta því að stefndi viðhefði þá lögmæltu skyldu að afhenda gögn sem miklu skiptu við meðferð málsins. Stjórnásluframkvæmdin sem hafi legið til grundvallar niðurstöðu Landsréttar í umræddu máli hafi því verið ólögmæt og niðurstaða Landsréttar byggð á ófullkomnum upplýsingum um raunveruleg atvik málsins, en sú staða hafi verið komin til vegna blekkinga stefnda og brota hans á fortaklausum skyldum sínum til að upplýsa stefnanda og dómstóla um atvik máls og afhenda gögn málsins samkvæmt lögfestri skyldu til þess. Stefndi hafi þar með komið því til leiðar að niðurstaða dóms Landsréttar í máli nr. 462/2021 sé að engu hafandi. Brot stefnda hvað þetta varði leiði auk þess beint til þess að fallast beri á dómkröfur hans í máli þessu, enda verulegur formannmarki fyrir hendi.

III

Stefndi kveðst mótmæla málatilbúnaði stefnanda í heild sinni sem röngum og ósönnuðum. Sérstök athygli sé vakin á því að ítrekaðar tilvísanir stefnanda til þess að téð vara hafi verið tollflokkuð í 21. kafla tollskrár en síðar færð í 4. kafla hennar eigi ekki við rök að styðjast.

Tollyfirvöld hafi ekki gefið út bindandi álit eða tekið ákvörðun um tollflokkun vörunnar í 21. kafla tollskrárinnar. Stefnandi hafi hins vegar flutt vöruna inn til landsins um nokkurt skeið og flokkað hana í 21. kafla tollskrár, sbr. 20. gr. laga nr. 88/2005, án þess að óska eftir bindandi áliti tollyfirvalda á tollflokkun vörunnar. Tollyfirvöld hafi loks stöðvað eina sendingu og gert athugasemdir við tollflokkun hennar, þ.e. að hún hefði verið tollflokkuð samkvæmt tollskrárnúmeri 2106.9068 en ekki samkvæmt tollskrárnúmeri 0406.2000.

Sá ágreiningur hafi verið leiddur til lykta með úrskurði tollgæslustjóra nr. 3/2021 frá 29. mars 2021, en um gildi þess úrskurðar hafi áður verið fjallað fyrir dómi. Eftir að endanleg dómniðurstaða hafi legið fyrir hafi aðflutningsgjöld á áður tollafgreiddar sendingar verið endurákvörðuð í samræmi við XIV. kafla laga nr. 88/2005, sbr. úrskurð tollgæslustjóra 24. maí 2022, sem staðfestur hafi verið með úrskurði yfirskattanefndar 23. ágúst 2023, að því undanskildu að álag hafi verið fellt niður.

Áréttað sé að málsástæðum stefnanda, sem hann hafi getað haft uppi í fyrra dómsmáli aðila en ekki gert, sé mótmælt sem of seint fram komnum, sbr. 5. mgr. 101. gr. laga nr. 91/1991.

Engir efnisannmarkar séu á bindandi álit Skattsins frá 8. maí 2023 um að umrædda vöru beri að flokka samkvæmt tollskrárnúmeri 0406.2000 en ekki samkvæmt tollskrárnúmeri 2106.9068. Í því efni sé vísað til þess að dómstólar hafi þegar fjallað efnislega um ágreiningsefnið, sbr. dóm Landsréttar í máli nr. 462/2021 og úrskurð Endurupptökudóms í máli nr. 11/2023. Fyrirnefndur dómur, þar á meðal forsendur hans, sé bindandi milli aðila þessa máls, sem séu þeir sömu og í áðurnefndu dómsmáli, sbr. 1. mgr. 116. gr. laga nr. 91/1991. Af framangreindum sökum séu engin efni til að fjalla aftur um ágreining aðila um tollflokkun téðrar vöru og því síður til að hnekkja áðurnefndu bindandi álit á þeim grundvelli að það sé haldið efnisannmarka. Þegar af þeirri ástæðu sé raunar vandséð að aðrar málsástæður stefnanda geti leitt til þess að dómkröfur hans verði teknar til greina.

Hvað sem framangreindu líði byggi stefndi á því að bindandi álit Skattsins frá 8. maí 2023 sé efnislega rétt. Samkvæmt gögnum málsins sé varan rifinn mozzarella-ostur, sem innihaldi um það bil 11 til 12% af viðbættri pálmaolíu og 4 til 5% af kartöflusterkju. Í 4. kafla tollskrárinnar sé meðal annars fjallað um mjólkurafurðir, þar á meðal hvers konar rifinn eða mulinn ost, sbr. tollskrárnúmer 0406.2000. Samkvæmt c-lið 5. athugasemdar við 4. kafla tollskrárinnar, sem áður hafi verið b-liður 4. athugasemdar, teljist ekki til kaflans vörur fengnar úr mjólk með því að skipta út einum eða fleiri náttúrulegum þáttum hennar (til dæmis mjólkurfítu) fyrir aðra þætti (til dæmis jurtafítu) (vöruliðir 1901 eða 2106). Umrædd vara sé hins vegar ekki framleidd með því að mjólkurfítu sé skipt út fyrir aðra þætti, heldur hafi pálmaolíu verið bætt við hana í framleiðsluferlinu. Vöruna beri því að tollflokka samkvæmt tollskrárnúmeri 0406.2000, enda eigi framangreind athugasemd ekki við um hana þar sem hana og aðra hluta tollskrárinnar beri að túlka samkvæmt orðanna hljóðan. Tollskrárnúmer 2106.9068 gildi því ekki um vöruna, en þar sé fjallað um jurtaost í vöruliðnum matvæli, ótalin annars staðar.

Álit Alþjóðatollastofnunarinnar á 71. fundi samskrárnefndar hennar um tollflokkun vörunnar hafi ekki áhrif á framangreint. Niðurstöður hennar um tollflokkun séu enda ekki bindandi að landsrétti, sbr. 189. gr. laga nr. 88/2005 og 2. mgr. 74. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og tollmeðferð vöru. Líkt og leiði af þessum ákvæðum geti álit stofnunarinnar verið leiðbeinandi um tollflokkun auk þess sem ráðherra sé heimilt, án aðkomu löggjafans, að gera nauðsynlegar breytingar á tollskránni í tilefni af nánar tilgreindum athöfnum hennar. Stefndi hafi ekki lýst öðru yfir, þ.e. að álit stofnunarinnar séu bindandi að landsrétti, og þá sé engri venju þess efnis til að dreifa. Framangreind grundvallaratriði hafi verið áréttuð í bréfi stefnda til Eftirlitsstofnunar EFTA 18. september 2024.

Samkvæmt alþjóðlegum samningi um samræmda vörulýsingar- og vörunúmeraskrá, sem liggja meðal annars til grundvallar starfi

Alþjóðatollastofnunarinnar, sé gert ráð fyrir að aðildarríki tilkynni stofnuninni og öðrum aðildarríkjum telji þau sig ekki geta fylgt álitum samskrárnefndarinnar, sem séu ekki bindandi, en nokkuð mun vera um þetta í framkvæmd. Stefndi hafi sent stofnuninni slíka tilkynningu 15. mars 2024 og því sé ekki rétt með farið í stefnu að stefndi hafi ekki brugðist við framangreindu álitum stofnunarinnar um tollflokkun umræddrar vöru. Samhengis vegna skuli þess getið að Evrópusambandið hafi tilkynnt stofnuninni að það myndi ekki fara eftir tveimur álitum hennar af sama fundi en sambandið hafi sent fleiri slíkar tilkynningar í gegnum tíðina. Svo sem framlögð gögn beri með sér hafi önnur ríki einnig gert það.

Þá telji stefndi að skuldbindingar hans samkvæmt samningnum um Evrópska efnahagssvæðið, sbr. lög nr. 2/1993, hafi ekki heldur áhrif á fyrrnefnda tollflokkun umræddrar vöru, enda feli samningurinn ekki í sér að aðildarríki hans hafi gengist undir tollabandalag Evrópusambandsins. Í 3. mgr. 8. gr. samningsins sé mælt fyrir um að sé annað ekki tekið fram taki ákvæði samningsins einungis til framleiðsluvara sem falli undir 25. til 97. kafla í samræmdu vörulýsingar- og vörunúmeraskránni, að frátöldum þeim framleiðsluvörum sem skráðar séu í bókun 2, og framleiðsluvara sem tilgreindar séu í bókun 3 í samræmi við það sérstaka fyrirkomulag sem þar sé greint. Meðal þeirra tollskrárnúmera sem getið sé í bókun 3 sé 2106.

Samhengis vegna skuli þess getið að á árinu 2007 hafi verið gerður sérstakur landbúnaðarsamningur milli Íslands og Evrópusambandsins á grundvelli 19. gr. EES-samningsins sem hafi falið í sér niðurfellingu tolla á ýmsum viðkvæmum landbúnaðarvörum og úthlutun tollkvóta á skilgreindum upprunavörum en þessi samningur hafi leyst af hólmi eldri landbúnaðarsamning frá árinu 1972. Uppfærður samningur við samninginn frá 2007 hafi verið innleiddur í maí 2018. Umrædd vara falli undir vörur sem skilgreindar hafa verið eftir tollskrárnúmerum samkvæmt samningnum frá árinu 2007 og uppfærslu við hann. Samningurinn feli í sér ákveðnar skuldbindingar fyrir vörur sem tollflokkaðar séu í vörulið 0406.

Eftir sem áður hafi skuldbindingar stefnda samkvæmt EES-samningnum eða framangreindum landbúnaðarsamningi ekki áhrif á það hvernig vörur séu tollflokkaðar. Þar sé um að ræða málefni sem lúti landsrétti. Tollflokkun heyri ekki undir EES-samninginn eða þær stofnanir sem starfi á grundvelli hans. Ákvæði 3. gr. laga nr. 2/1993 eða bókun 35 við samninginn hafi ekki áhrif í því efni.

Stefndi mótmæli því að annmarkar hafi verið á málsmeðferð þegar bindandi álit hafi verið látið í té 8. maí 2023.

Ummæli tollgæslustjóra í tölvubréfi 23. júní 2020 hafi verið í samræmi við bindandi álit frá 17. febrúar 2020 um tollflokkun vörunnar að beiðni Mjólkursamsölunnar ehf., sbr. 21. gr. laga nr. 88/2005. Samhengi samskiptanna hafi verið það að 15. maí 2020 hafi fjármála- og efnahagsráðherra birt auglýsingu nr.

35/2020 þar sem ný tollskrárnúmer hefðu verið stofnuð, þar á meðal vörur í 19. og 21. kafla tollskrár, sbr. einkum 2106.9060: „Matvæli að uppistöðu úr vörum úr nr. 0405 og nr. 0406 sem innihalda jurtaolíu, t.d. ostur.“ Hinn 8. júní 2020 hafi auglýsingin verið afturkölluð með auglýsingu nr. 52/2020, þar sem auglýsing nr. 35/2020 hafi verið endurútgefin án vara í 19. og 21. kafla. Í framhaldi af því hafi Mjólkursamsalan sent tölvubréf 12. júní 2020 þar sem meðal annars hafi verið óskað eftir staðfestingu á að varan yrði tollflokkuð með sama hætti og í bindandi álitinu frá 17. febrúar 2020.

Í ljósi framangreinds hafi slík fyrirspurn verið eðlileg sem og viðbrögð tollgæslustjóra, sem í reynd hafi ekki falið annað í sér en áréttingu á hinu bindandi álitinu, sbr. 21. gr. laga nr. 88/2005, og hafi samræmst afstöðu stjórnvalda á þeim tíma að öðru leyti. Tollgæslustjóri hafi því ekki verið vanhæfur til meðferðar málsins. Engin ómálefnaleg sjónarmið hafi legið til grundvallar bindandi álitinu Skattsins 8. maí 2023. Áréttu megi að dómstólar hafi þegar hafnað málatilbúnaði stefnanda um að ómálefnaleg sjónarmið hafi legið til grundvallar tollflokkin vörunnar. Þá hafi hið síðastnefnda bindandi álit verið í samræmi við afstöðu dómstóla.

Þá mótmæli stefndi öllum öðrum málsástæðum sem snerti málsmeðferðarákvæði laga nr. 37/1993. Engir anmarkar hafi verið á málsmeðferð Skattsins áður en umrætt bindandi álit hafi verið gefið út.

Með vísan til alls þess sem rakið sé að framan byggir stefndi á því að engin efni séu til að fallist verði á þá kröfu stefnanda að umrætt bindandi álit verði fellt úr gildi.

IV

A

Málsaðilar deila um það hvort fella beri úr gildi bindandi álit tollgæslustjóra frá 8. maí 2023 um tollflokkin vörunnar Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Í þeim efnum byggir stefnandi annars vegar á því að efnislegir anmarkar séu á hinu umþrætta álitinu, þ.e. að það sé efnislega rangt, en hins vegar að formannmarkar séu fyrir hendi þar sem málsmeðferð stjórnvalda hafi verið haldin verulegum annmörkum.

Hér að framan er rakin niðurstaða dóms Landsréttar í máli nr. 462/2021 sem rekið var milli sömu málsaðila. Þar hafnaði rétturinn málatilbúnaði stefnanda um tollflokkin sömu vöru, þ.e. Festino IQF Mozzarella Pizza Mix.

Stefndi hafði uppi frávísunarkröfu í hinu fyrirbyggjandi máli. Samkvæmt 1. mgr. 116. gr. laga nr. 91/1991 er dómur bindandi um úrslit sakarefnis milli aðila og þeirra, sem koma að lögum í þeirra stað, um þær kröfur sem eru dæmdar þar að efni til. Samkvæmt 2. mgr. 116. gr. sömu laga verður krafa sem hefur verið dæmd að efni til ekki borin aftur undir sama eða hliðsettan dómstól framar en segir í þeim lögum. Nýju máli um slíka kröfu skal vísað frá dómi.

Af ákvæði 116. gr. leiðir að liggi fyrir endanlegur dómur um gildi stjórnvaldsákvörðunar getur aðili hins undanfarandi stjórnarsýslumáls, sem óskar eftir nýrri stjórnvaldsákvörðun um sama ágreiningsefni án þess að lög, reglur eða málsatvik hafi efnislega breyst, almennt ekki vænst þess að unnt verði að láta reyna aftur á efnislega sömu kröfu fyrir dómstólum. Þrátt fyrir þetta hafnaði dómurinn frávísunarkröfu stefnda með úrskurði í þinghaldi 4. október 2024 en bókað var um helstu röksemdir dómsins í þingbók. Þess var í upphafi getið að um væri að ræða aðra stjórnvaldsákvörðun en þá sem til umfjöllunar hefði verið í dómi Landsréttar í máli nr. 462/2021. Kjarninn í rökstuðningi héraðsdóms fyrir því að hafna bæri kröfu um frávísun var sá að líta bæri til þess að stefnandi tefldi nú fram málsástæðum um annmarka á málsmeðferð, sem byggðust meðal annars á ætluðu vanhæfi tollgæslustjóra á grundvelli tölvupóstsamskipta sem stefnandi hefði ekki haft undir höndum þegar hann höfðaði hið fyrra mál gegn stefnda. Ekki yrði staðhæft miðað við framlögð gögn að stefnanda hefði verið unnt að byggja á þeim málsástæðum í fyrra málinu, sbr. ákvæði 5. mgr. 101. gr. laga nr. 91/1991. Að mati dómsins var því ekki útilokað að fyrir hendi teldust nýjar upplýsingar um málsatvik sem réttlætt gætu málshöfðunina, sbr. til hliðsjónar dóm Hæstaréttar 20. janúar 2014 í máli nr. 817/2013. Í þessum efnum yrði auk þess almennt að skýra ákvæði laga nr. 91/1991 í ljósi ákvæðis 1. mgr. 70. gr. stjórnarskrárinnar um rétt manna til að fá úrlausn um réttindi sín og skyldur fyrir dómstólum. Taldi dómurinn því að eins og atvikum háttaði til bæri ekki að vísa málinu frá dómi.

B

Fjallað er um bindandi álit um tollflokkun í 21. gr. laga nr. 88/2005. Í 1. mgr. 21. gr. er mælt fyrir um að sé óskað bindandi álits um tollflokkun vöru skuli senda skriflega beiðni þar að lútandi til tolyfirvalda. Ákvörðun tolyfirvalda um bindandi tollflokkun vöru sé bindandi gagnvart fyrirspyrjanda og tolyfirvöldum í sex ár frá birtingardegi, nema hún sé afturkölluð af tolyfirvöldum eða henni breytt eftir kæru til yfirskattanefndar, sbr. 118. gr. sömu laga Komi til afturköllunar ákvörðunar um bindandi tollflokkun vöru gildi ákvörðunin uns afturköllunin hafi verið tilkynnt álitsbeiðanda. Í 2. mgr. 21. gr. segir að tolyfirvöldum sé ekki skylt að verða við beiðni samkvæmt 1. mgr. 21. gr. ef hún reynist augljóslega vera tilefnislaus.

Í 1. mgr. 189. gr. laga nr. 88/2005 kemur fram að samþykki Alþjóðatollastofnunin breytingar á tollnafnaskrá stofnunarinnar eða skýringum við tollnafnaskrána, úrskurði eða gefi út túlkun um tollflokkun eða nýja samræmda tollnafnaskrá sem hafi í för með sér breytta flokkun á vörum í tollskrá sé ráðherra heimilt að gera nauðsynlegar breytingar á tollskránni, meðal annars með því að fella niður, breyta eða taka upp ný tollskrárnúmer. Ráðherra sé jafnframt heimilt að fella

niður eða taka upp ný tollskrárnúmer ef þess gerist þörf, til dæmis til að afla megi nauðsynlegra upplýsinga til hagskýrslugerðar. Í 2. mgr. 189. gr. segir að breytingar á tollskrá samkvæmt 1. mgr. skuli birtar í A-deild Stjórnartíðinda og ekki hafa afturvirk gildi. Breytingarnar skuli ekki hafa áhrif á tolla eins og þeir hafi verið ákveðnir í tollskrá, gjöld eða gjaldfrelsi, heimildir, takmarkanir og annað sem kveðið sé á um í öðrum lögum.

Í 2. mgr. 74. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og tollmeðferð vöru segir meðal annars um tollflokkingu að skýringarritum og álitum Alþjóðatollastofnunarinnar um tollflokkingu sé ætlað að stuðla að samræmdri túlkun á flokkunarkerfi stofnunarinnar og geti verið til leiðbeiningar um tollflokkingu samkvæmt íslensku tollskránni, enda þótt þau séu ekki bindandi að landsrétti.

C

Rétt eins og með fyrri málshöfðun stefnanda reynir hann nú að fá hnekkt afstöðu tollyfirvalda til tollflokkingar hinnar sömu vöru, þ.e. Festino IQF Mozzarella Pizza Mix. Hið umþætta álit fól einfaldlega í sér óbreytta afstöðu tollyfirvalda til tollflokkingar vörunnar. Með sama hætti og í fyrri málshöfðun stefnanda er helsta röksemd hans sú að afstaða tollyfirvalda sé efnislega röng og því beri að leggja afstöðu stefnanda til grundvallar, sem einnig fái stoð í gögnum af vettvangi þjóðaréttarins.

Þessum málatilbúnaði hefur þegar verið hafnað með afdráttarlausum hætti, sbr. dóm Landsréttar í máli nr. 462/2021, sem staðfesti sem fyrr segir héraðsdóm með knappri athugasemd en að öðru leyti með vísan til forsendna hans. Í dóminum kom fram að téða vöru bæri að flokka undir tollskrárnúmer 0406.2000. Tilvísun stefnanda til nýrra gagna af vettvangi þjóðaréttarins, sem hann bjó áður ekki yfir upplýsingum um, breytir því ekki að með fyrrgreindum dómi var sérstaklega hnykkt á því, hvað varðaði ágreining um þjóðréttarlegar skuldbindingar stefnda, að úrlausn um réttmæti niðurstöðu tollyfirvalda lyti reglum landsréttar hvers ríkis. Þá tilvísun dómsins verður að skilja í ljósi 189. gr. laga nr. 88/2005 sem einnig hafði verið vísað til í þeim stjórnvaldsúrskurði sem þar hafði verið deilt um. Í því ákvæði er sett fram heimild en ekki fortakslaus skylda fyrir ráðherra til að líta til úrlausna af vettvangi Alþjóðatollastofnunarinnar, sbr. einnig áður nefnt ákvæði 2. mgr. 74. gr. reglugerðar nr. 1100/2006.

Í hinu fyrirliggjandi máli hefur stefndi lagt fram gögn sem staðfesta að hann hafi upplýst Alþjóðatollastofnunina um að álitum stofnunarinnar varðandi umrædda vöru sé ekki framfylgt á Íslandi. Sú afstaða er stefnda heimil að lögum. Til samanburðar skal þess getið að í málinu liggur fyrir listi yfir sambærilegar tilkynningar annarra ríkja auk Evrópusambandsins til Alþjóðatollastofnunarinnar varðandi ýmsar vörur sem

þeir aðilar telja sér óskýlt að tollflokka með þeim hætti sem Alþjóðatollastofnunin telur rétt að gera. Verður hið umþrætta bindandi álit ekki fellt úr gildi af þessari ástæðu.

Sem fyrr segir hafnaði Hæstiréttur beiðni stefnanda um leyfi til áfrýjunar á dómi Landsréttar í máli nr. 462/2021 auk þess sem Endurupptökudómur hafnaði síðar beiðni stefnanda um endurupptöku málsins. Bindandi fordæmi liggur þannig fyrir um að téða vöru beri að flokka undir tollskrárnúmer 0406.2000 og hafa hvorki lög né reglur breyst efnislega um þetta atriði. Verður því ekki talið að niðurstaða hins umþrætta bindandi álits sé efnislega röng. Við framangreindri niðurstöðu hróflar ekki tilvísun stefnanda til lögskýringarreglu 3. gr. laga nr. 2/1993, meginreglna EES-samningsins, 10. gr. hans eða almennt til 3. kafla samningsins, enda liggur fyrir með afdráttarlausum hætti hvernig skýra ber íslenskan rétt varðandi tollflokkun umræddrar vöru.

Andstætt því sem stefnandi heldur fram verður málatilbúnaður stefnda í greinargerð hans til Landsréttar í hinu fyrra dómsmáli, þar sem því var lýst að stuðst væri við álit Alþjóðatollastofnunarinnar þegar það ætti við, ekki skilinn sem staðfesting þess að stefndi muni framfylgja sérhverju áliti Alþjóðatollastofnunarinnar eða að hann telji þau bindandi. Þá telst ósönnuð sú umþrætta staðhæfing stefnanda að stjórnarsýslufrákvæmd eða venja leiði til sömu niðurstöðu. Stoðar það stefnanda ekki að vísa um aðra niðurstöðu til jafnræðisreglu, réttmætisreglu, lögmætisreglu, sjónarmiða um réttmætar væntingar, 72. eða 77. gr. stjórnarskrárinnar og þaðan af síður til almennrar réttarvitundar.

Gegn mótmælum stefnda telst loks ósönnuð sú staðhæfing stefnanda að stefndi hafi komið því til leiðar að dómstólar hafi verið „leyndir nauðsynlegum upplýsingum“.

Í samræmi við það sem að framan greinir ber því að hafna þeim málatilbúnaði stefnanda að efnislegir annmarkar geti leitt til þess að fallist verði á dómkröfu hans um ógildingu hins umþrætta álits.

D

Stefnandi styður dómkröfu sína einnig við málsástæður sem byggjast á málsmeðferðarreglum stjórnarsýsluréttar. Þeim reglum er einkum ætlað að stuðla að því að efni stjórnvaldsákvörðunar verði bæði rétt og lögmætt. Þess skal getið að í stjórnarsýslurétti er ekki miðað við að sérhvert brot á málsmeðferðarreglu leiði til ógildingar stjórnvaldsákvörðunar. Í hinu fyrra dómsmáli, sbr. áður nefndan dóm Landsréttar í máli nr. 462/2021, var því slegið föstu að ákvörðun um tollflokkun byggðist á sjónarmiðum sem með skýrum hætti væru bundin í lög og önnur stjórnvaldsfyrirmæli. Þá verður ráðið af efnislegri umfjöllun þess dóms hvernig beita

beri lögum og reglum á sviði tollamála varðandi vöruna Festino IQF Mozzarella Pizza Mix og þar með í hvaða tollflokk hana beri með réttu að skrá. Þar með var sjónarmiðum stefnanda hafnað í dómi Landsréttar sem staðfesti réttmæti tollflokunar tollyfirvalda á umræddri vöru. Liggur því fyrir hvornig tollflokka ber umrædda vöru og geta nýjar beiðnir til stjórnvalda, á borð við beiðnina um það bindandi álit sem stefnandi krefst nú ógildingar á, ekki leitt til annarrar efnislegrar niðurstöðu, enda eru stjórnvöld bundin af lögum eins og þau hafa verið túlkuð af dómstólum, svo fremi sem þeim lögum eða reglum hafi ekki verið breytt efnislega í kjölfar dóms. Þetta sést raunar skýrt af hinu umþrætta bindandi álit, þar sem niðurstaða tollyfirvalda er alfarið rökstudd með vísan til fordæmis Landsréttar í máli nr. 462/2021. Málsástæður stefnanda um ætlaðan skort á rannsókn eða veitingu andmælaréttar fá í engu haggð við því að stjórnvöldum bar að fylgja bindandi fordæmi Landsréttar um tollflokun vörunnar, en eins og þegar er rakið hafði Hæstiréttur hafnað beiðni stefnanda um áfrýjunarleyfi í málinu.

Hvað sérstaklega varðar ætlað vanhæfi tollgæslustjóra og undirmanna hans hefur stefnandi vísað til ummæla í tölvupóstsamskiptum tollgæslustjóra við lögmann Mjólkursamsölunnar ehf. Að mati dómsins ber að fallast á það með stefnda að samhengi umræddra tölvupóstsamskipta ber skýrlega með sér að tollgæslustjóri var þar að svara fyrirspurn um það hvort bindandi álit, dags. 17. febrúar 2020, sem tollstjóri hafði gefið út að beiðni Mjólkursamsölunnar ehf. væri enn í gildi. Það bindandi álit varðaði einmitt hina sömu vöru, þ.e. Festino IQF Mozzarella Pizza Mix, og hafði tollstjóri þá skilgreint vöruna þannig að hún félli í tollflokk 0406.2000. Bindandi álitid frá 17. febrúar 2020 hafði ekki verið afturkallað og var því enn í gildi, sbr. 21. gr. laga nr. 88/2005. Var tollgæslustjóra því rétt að veita staðfestinguna sem óskað hafði verið eftir og töldust hann eða undirmenn hans ekki af þessari ástæðu vanhæfir til að fjalla síðar um tollflokun sömu vöru gagnvart stefnanda. Andstætt því sem stefnandi heldur fram gefur ekkert til kynna að ómálefnaleg sjónarmið hafi legið til grundvallar hinu umþrætta bindandi álit eða að blekkingar hafi verið viðhafðar af hálfu starfsmanna stefnda. Loks telst haldlaus sú málsástæða stefnanda að tollgæslustjóri hafi með fyrrgreindum tölvupóstsamskiptum ekki gætt þeirrar háttvísi og réttsýni, sem ætlast verði til af forstöðumanni ríkisstofnunar, sbr. 1. mgr. 14. gr. laga nr. 70/1996.

Samandregið hefur stefnandi hvorki leitt í ljós þá efnisannmarka á hinu umþrætta bindandi álit né formannmarka varðandi málsmeðferð stjórnvalda sem leitt gætu til þess að fallist yrði á ógildingarkröfu hans. Þegar af þeirri ástæðu ber að sýkna stefnda af dómkröfum stefnanda.

Með hliðsjón af þessum málsúrslitum, og með vísan til 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991, verður stefnandi dæmdur til að greiða stefnda málskostnað, sem þykir hæfilega ákveðinn 950.000 krónur.

Af hálfu stefnanda flutti málið Páll Rúnar M. Kristjánsson lögmaður.

Af hálfu stefnda flutti málið Þorvaldur Hauksson lögmaður.

Arnaldur Hjartarson héraðsdómari kveður upp dóm þennan.

D Ó M S O R Ð:

Stefndi, íslenska ríkið, er sýkn af kröfum stefnanda, Danól ehf.

Stefnandi greiði stefnda 950.000 krónur í málskostnað.