

## \*Tollflokkun á hátölurum

Úrskurður nr. 1/1999.

**Í máli þessu er deilt um endurákvörðun aðflutningsgjalda og tollflokkun á hátölurum við tölvur. Kærandi gerir kröfu um að endurákvörðun verði felld úr gildi og varan tollflokkuð sem hlutur til gagnavinnsluvélar. Ríkistollanefnd staðfesti úrskurð tollstjóra í málinu.**

Lög nr. 55/1987 4. gr., 99. og 101.gr. Almennar reglur um túlkun tollskrár. Lög 96/1987 12. gr. Lög nr. 37/1993 11. gr.

Með bréfi, dags. 11. janúar 1999, kærði A f.h. C endurákvörðun tollstjóra, dags. 10. nóvember 1998, á aðflutningsgjöldum af 76 sendingum af hátölurum með tengingar fyrir tölvur. Kærandi gerir þá kröfu að framangreind ákvörðun tollstjórans verði felld úr gildi og að staðfest verði að umræddir hátalarar skuli tollflokkast í vörulið 8471 í tollskrá, þ.e. sem sjálfvirkar gagnavinnsluvélar og einingar til þeirra, þar sem hátalararnir séu beinlínis ætlaðir til notkunar við tölvur. Því beri að líta á þá sem einingu til slíks tækis og flokka sem slíka. Í endurákvörðun sinni flokkaði tollstjóri hátalarana í vörulið 8518 í tollskrá, en samkvæmt beinu orðalagi þessa vöruliðar falla þar hátalarar, heyrnatól og sambyggð hljóðnema/hátalarasett.

Í kæru sinni frá 11. janúar s.l. áskildi kærandi sér rétt til þess að skila inn frekari rökstuðningi og gögnum, m.a. vegna þess að hann taldi bréf tollstjóra frá 10. nóvember s.l. óskýrt, þar sem ætla mætti að a.m.k. eina blaðsíðu, sem geymi nánari rökstuðning fyrir niðurstöðu embættisins, vanti í bréfið. Með hliðsjón af aðstæðum var kæranda veittur formlegur frestur til þess að koma að viðbótargögnum í málinu. Með bréfi, dags. 20. janúar 1999, skilaði kærandi inn viðauka við kæru sína. Í honum er að finna nánari rökstuðning fyrir kærinni og viðbótargögn, þ.á m. endurbætt bréf tollstjórans frá 10. nóvember s.l.

Í hinni kærðu endurákvörðun segir m.a. að fulltrúar endurskoðunardeildar tollstjórans í Reykjavík hafi komið í fyrirtækið í október 1998 til að skoða innflutningspappíra, sem afgreiddir höfðu verið í skjallausri afgreiðslu. Við þá skoðun hafi komið í ljós að fyrirtækið hafi tollflokkað hátalara í vörulið nr. 8471. Orðalag þess vöruliðs er svohljóðandi. "Sjálfvirkar gagnavinnsluvélar og einingar til þeirra; lesarar fyrir segulletur eða ritletur, vélar til að umskrá gögn á gagnamiðla á táknmáli og vélar til að vinna úr slíkum gögnum, ó.t.a.." Embættið telji hins vegar að lýsing á vörunni eigi frekar við vörulið nr. 8518, en orðalag hans er svohljóðandi; "Hljóðnema og standar fyrir þá, hátalarar, einnig í hátalaraboxi; heyrnatól, eyrnatól og sambyggð hljóðnema/hátalarasett: rafmagnsheyrnartíðnimagnarar; rafmagnshljóðmagnara-sett." Þá er tekið fram að endurákvörðunin sé byggð á ofangreindu orðalagi og túlkunarreglum tollskrárinnar nr. 1, sem hljóðar svo: "Fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum eru einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka og kafla". Síðan segir svo orðrétt:

"Í andmælum yðar fyrir tollflokkuninni á hátölurinum í tollskrárnúmer 8471 teljið þér að sjálfstæðar einingar til tölva fari allar í tollskrárnúmer 8471. Á það skal bent að sjálfstæðir hlutar í tölvur sem nefndir eru annarsstaðar í tollskránni tollflokkast í viðkomandi vörulið, eins og t.d. sjónvarpskort (8528), útvarpskort (8527), hljóðnemi (8518), tölvuskjár (8528) og modem (8517), sbr. aths. 2 (a) við XVI. flokk. Þau geisladrif sem þér bendið á í lið 6 í andmælum yðar geta bæði lesið hugbúnað af diskum og skilað hljóði. Ljóst er að í nær öllum tilvikum er aðaltilgangur geisladrifa að lesa hugbúnað en hljóðflutningurinn er aukamöguleiki og því verið tollflokkuð í 8471 sem gagnavinnsluening. Sbr. aths. 3 við XVI flokk. Hvað varðar hátalara er ljóst að þeirra eini tilgangur er að flytja hljóð, og hafa þeir engan annan tilgang og þeirri vöru er lýst best í vörulið 8518. Fyrirtækinu var bent á þessa tollflokkun, þ.e. að hátalarar fyrir tölvur tollflokkuðust í 8518-2109, við tollafgreiðslu á sendingarnúmeri D 776 05 04 5 Lu Lux 0365 þann 5. maí 1995 þannig að fyrirtækinu hefði mátt vera ljóst frá þeim tíma að hátalarar færu ekki í tollskrárnúmer 8471. Var þeirri tollflokkun ekki mótmælt af fyrirtækinu.

Samkvæmt 99. gr. tollalaga nr. 55/1987 með síðari breytingum hefur embættið því ákveðið að endurákvörðun aðflutningsgjöld eftirfarandi sendinga sem innihalda hátalara."

Sendingar þær, sem endurákvörðunin nær til, ásamt vanreiknuðum aðflutningsgjöldum eru sem hér segir:

Sendingarnúmer	Tollur	Vörugj.	VSK	Samtals
S-ARN-26-02-7-SE-VAG-AS06	8.148	29.199	9.150	45.854
E-BRU-07-10-7-SE-GOT-W049	1.837	6.581	1.142	9.560
E-LON-12-11-7-SE-GOT-W045	4.455	15.965	2.931	23.351
S-HEG-29-03-5-SE-VAG-AS04	913	4.907	1.424	7.244
F-453-19-09-6-GB-LON-2493	14.936	53.519	16.524	84.979
F-451-09-09-6-GB-LON-1291	1.255	4.496	1.388	7.139
F-453-25-06-6-GB-LON-3316	1.040	5.591	1.609	8.240
F-453-02-06-6-GB-LON-0791	3.111	16.719	4.806	24.636
E-BRU-18-12-5-GB-IMM-W108	1.395	7.500	2.156	11.051
E-LAX-30-10-5-GB-IMM-W112	774	4.160	1.196	6.130
F-451-24-08-8-GB-LHR-2356	11.742	42.075	12.893	66.710

F-451-22-03-8-GB-LON-8069	6.430	23.039	7.059	36.528
F-453-11-06-8-GB-LHR-1218	1.564	5.604	1.717	8.885
F-451-21-06-8-GB-LHR-6064	9.452	34.191	10.567	54.210
F-451-28-08-8-GB-LHR-4012	24.347	87.245	26.734	138.326
F-453-06-09-8-GB-LHR-7895	7.863	28.175	8.634	44.672
F-451-18-08-8-GB-LHR-9480	7.945	28.470	8.724	45.139
F-451-08-09-8-GB-LHR-8460	58.534	209.747	64.270	332.551
F-451-01-09-8-GB-LHR-5509	3.146	11.272	3.454	17.872
F-451-21-09-8-GB-LHR-4110	4.406	15.787	4.838	25.031
F-451-01-07-8-GB-LHR-9974	3.141	11.254	3.448	17.843
F-451-02-08-8-GB-LHR-4150	5.094	18.253	5.593	28.940
F-451-12-07-8-GB-LHR-4935	1.342	4.809	1.473	7.624
F-455-07-06-8-GB-LHR-9385	3.399	12.180	3.733	19.312
F-451-12-05-8-GB-LHR-6636	13.454	48.210	14.773	76.437
F-451-25-04-8-GB-LON-1037	3.384	12.125	3.715	19.224
F-451-12-04-8-GB-LON-9892	11.954	42.834	13.125	67.913
F-455-05-04-8-GB-LON-9339	3.384	12.125	3.716	19.225
F-453-29-03-8-GB-LON-8717	36.848	132.039	40.461	209.348
F-451-05-03-8-GB-LON-6588	4.862	17.422	5.339	27.623
F-451-02-03-8-GB-LHR-9591	43.118	154.507	47.345	244.970
F-451-26-02-8-GB-LON-6185	3.179	11.390	3.492	18.061
F-451-29-01-8-GB-LON-3472	13.472	48.274	14.791	76.537
F-451-18-01-8-GB-LON-V540	3.236	11.597	3.553	18.386
F-451-20-01-8-GB-LON-2527	16.114	57.741	17.693	91.548
F-451-04-04-7-GB-LON-2488	2.115	7.580	2.322	12.017
F-455-27-03-7-GB-LON-1787	2.035	7.293	2.234	11.562
F-451-14-02-7-GB-LON-7325	4.198	15.042	4.609	23.849
F-451-08-02-7-GB-LON-6668	1.322	4.738	1.453	7.513
F-451-01-12-6-GB-LON-0130	3.788	13.572	4.190	21.550
F-451-13-11-6-GB-LON-8197	1.266	4.536	1.402	7.204
F-451-11-10-6-GB-LON-4751	1.275	4.568	1.411	7.254
F-451-18-11-7-GB-LON-6359	37.108	132.971	40.746	210.825
F-451-14-11-7-GB-LON-6037	8.865	31.767	9.734	50.366
F-451-09-11-7-GB-LON-5488	2.968	10.635	3.259	16.862
F-451-23-09-7-GB-LON-0271	1.628	5.834	1.787	9.249
F-453-04-09-7-GB-LON-8284	1.628	5.834	1.787	9.249
E-HAF-10-06-7-SE-GOT-W075	4.155	14.890	4.563	23.608
F-451-09-05-7-GB-LON-6042	12.926	46.318	14.192	73.436
S-URN-03-05-5-SE-VAG-AS01	3.111	16.722	4.808	24.641
S-URN-08-02-5-SE-VAG-AS07	1.889	10.155	2.920	14.964
E-DET-25-01-5-SE-GOT-W046	470	2.524	726	3.720
F-451-13-12-6-GB-LON-1403	18.367	65.814	20.319	104.500
F-451-30-04-8-GB-LON-1321	4.621	16.557	5.075	26.253
E-LON-28-10-7-SE-GOT-W019	7.772	27.851	8.534	44.157
E-HAF-29-04-7-SE-GOT-W074	8.375	30.010	9.196	47.581
E-HAF-24-06-7-SE-GOT-W024	2.726	9.767	2.992	15.485
E-LON-02-09-7-SE-GOT-W025	258	925	283	1.466
E-BRU-23-09-7-SE-GOT-W079	2.323	8.326	2.552	13.201
E-LAX-12-06-5-GB-IMM-W011	647	3.480	1.000	5.127
E-BRU-05-06-5-GB-IMM-W003	3.672	19.738	5.674	29.084
F-451-13-01-8-GB-LON-1756	7.497	26.863	8.231	42.591
F-451-04-01-8-GB-LON-V439	14.994	53.727	16.463	85.184
F-451-17-12-7-GB-LON-9739	16.043	57.488	17.616	91.147
F-451-04-12-7-GB-LON-V113	3.224	11.551	3.540	18.315
F-775-07-12-7-DE-CGN-V144	19.330	69.265	21.213	109.818
E-BRU-02-12-7-SE-GOT-W111	2.413	8.645	2.649	13.707
F-775-30-11-7-GB-LON-7660	28.887	103.513	31.718	164.118
F-303-03-12-7-SE-STO-8065	679	2.432	745	3.856
F-451-06-06-8-GB-LHR-8930	4.695	16.825	5.272	118.360
F-451-03-12-7-GB-LON-8071	4.073	14.596	4.574	-3.213
E-LAX-01-05-5-GB-IMM-W038	3.736	20.082	5.869	29.687
F-453-09-05-6-GB-LON-8203	2.189	11.768	3.384	17.341
E-LAX-03-04-5-GB-IMM-W014	2.109	11.383	3.305	16.750
E-BRU-22-05-5-GB-IMM-W011	648	3.485	1.013	5.146
	589.299	2.158.072	656.826	3.468.629

Loks vekur tollstjóri athygli kæranda á nokkrum minni háttar leiðréttingum og athugasemdum í endurákvörðuninni. Samtals nema vangreidd aðflutningsgjöld samkvæmt endurákvörðuninni 3.468.629 krónum.

Í viðaukakeru frá 20. janúar 1999 rökstyður kærandi kröfur sínar með því að benda m.a. á að hlutverk einkatölvunnar hafi þróast mikið á síðustu árum og hafi kröfur, sem gerðar eru til þeirra, aukist. Með tilkomu internetsins og nýs og öflug hugbúnaðar sé nú gerð krafa til þess að slíkar vélar geti flutt mynd og hljóð með skilvirkum hætti. Um nokkurt skeið hafi nánast undantekningalaust verið gerð krafa um að einkatölvur séu með öflugum skjákorti, hljóðkorti, hátölurum, geisladrifi, stórum geymsludiskum, stórum og öflugum skjá o.s.frv. Þetta megi glögglega sjá í þeim auglýsingum, sem birtast jafnt innan lands sem utan um tölvur. Vara sú, sem deilt er um tollflokkan á í málinu, séu svokallaðir tölvuhátalarar. Þessir hátalarar séu sérstaklega gerðir til þess að tengjast hljóðkortum í einkatölvum, en hljóðkort er viðurkennt sem úttakseining í tölvu og er tolluð sem slík. Þessir hátalarar eru oft seldir með hljóðkortum, en einnig er boðið upp á þá staka.

Þá viku kærandi að almennum túlkunarreglum tollskrár, einkum 1., 3. og 4. gr. reglnanna, og telur að við skoðun á þeim megi sjá að það sé meginregla að ef ekki finnst tollflokkur, sem hafi að geyma nákvæma lýsingu á vöru, þá skuli tollflokka vöruna samkvæmt *“nákvæmari lýsingu hennar ef unnt er að koma henni við, en ekki almennri lýsingu”*. Þegar vörulýsing liggir fyrir beri að setja vöruna í þann tollflokk, sem hafi að geyma þá vörulýsingu, sem næst kemur þeirri vörulýsingu, sem flokka á, bæði með tilliti til eðlis vörunnar og notkunar. Vísar hann hvað þetta varðar sérstaklega til 3. og 4. gr. hinna almennu túlkunarreglna. Þessari niðurstöðu til stuðnings vísar kærandi jafnframt til 2. og 4. tl. athugasemda með flokki XVI í tollskrá, en þar sé mælt fyrir um að taka skuli mið af þeim notum, sem varan sé fyrst og fremst ætluð fyrir. Þá bendir hann á að skv. 4. gr. tollalaga hafi tollskrá lagagildi og beri að beita almennum lögskýringarreglum við túlkun hennar auk túlkunarreglna hennar sjálfra.

Kærandi segir það grundvallarreglu í allri lögskýringu að skýra lög í samræmi við tilgang löggjafans. Í því tilviki, sem hér er til skoðunar, þá verði ekki betur séð, en að tilgangur löggjafans með tollfríðindum á tölvum sé sá að stuðla að sem mestri útbreiðslu þessara véla, enda gegni þær gífurlega mikilvægu hlutverki í nútíma þjóðfélagi margmiðlunar, bæði hvað varðar almenna gagnavinnslu, samskiptatækni, fræðslu- og afþreyingarefni. Bent er á að hljóð og mynd gegni lykilhlutverki í margmiðlunartækni nútímans. Því megi ljóst vera að hljóðkort og hátalarar séu nauðsynlegir hlutar hverrar tölvu í dag ef hún eigi að gegna því hlutverki. Ljóst sé að ef ná eigi tilgangi laganna sé rétt að tollflokka bæði tölvur og allar þær einingar, sem þeim tengjast og eru venjulegur fylgibúnaður þeirra, í tollflokk 8471. Jafnframt er bent á að það sé grundvallarregla í lögskýringu að túlka íþyngjandi lagaákvæði þröngt. Samkvæmt þessari lögskýringarreglu beri að tollflokka vörur í þann tollflokk, sem kveður á um lægri gjöld, ef fleiri en einn flokkur kemur til greina, en réttmætur vafi leiki á tollflokkinum í þessu máli.

Kærandi telur að lýsing tollstjóra á vörunni sem hátalara í samræmi við almenna málvenju sé almenn og ónákvæm. Nákvæmara sé að lýsa vörunni sem tölvuhátalara eða hátalara fyrir tölvur þar sem varan sé sérstaklega framleidd til að nota með tölvum og skila því hljóði, sem úr hljóðkortum koma. Helsti munur á venjulegum hátalara og töluhátalara sé sá að tölvuhátalarar séu sérstaklega hannaðir fyrir hljóðkort í tölvum og séu með innbyggðum magnara, þar sem styrkur merkisins, sem hljóðkort gefa frá sér, sé mjög lífill og dugi ekki til þess að keyra venjulega hátalara. Þá séu þessir hátalarar með sérstökum tengingum, sem ekki sé hægt að tengja beint í hátalaraútganga á venjulegum hljómflytningstækjum. Skipta verði um tengingar og snúrur, en þær séu lóðaðar fastar ólíkt því, sem gildir um venjulega hátalara í flestum tilvikum. Þá telur hann ólíklegt að hægt sé að nota tölvuhátalara beint við venjuleg hljómtæki því að styrkur þess merkis, sem kemur úr venjulegum hátalaraútgöngum, sé langt fyrir ofan það, sem tölvuhátalarar þoli. Að auki séu gæði hátalara fyrir hljómflytningstæki að jafnaði miklu meiri en tölvuhátalara. Þá bendir hann á í þessu sambandi að þó því sé ekki að leynd að nota megi tölvuhátalara með hljómtækjum með því að stinga þeim í samband við útganga fyrir heymartól sé ólíklegt að menn velji þá leið vegna gæðamunar. Til samanburðar er vakin athygli á því að unnt sé að nota venjuleg geisladrif til að spila venjulega tónlistardiska, DVD geisladrif til að sýna myndir, tölvuskjá til að horfa á sjónvarpsútsendingar o.s.frv. Allir þessir hlutir séu hins vegar flokkaðir eftir meginhlutverki sínu og það sama beri að gera varðandi tölvuhátalara að mati kæranda. Auk þessa bendir kærandi á að stór hluti þeirra tölva, sem seldar eru á Íslandi, séu framleiddar hér á landi. Þetta hafi skapað umtalsverða verðmætaaukningu hér innan lands og skapað fjölda starfa. Meðal þeirra hluta, sem fylgja tölvum í dag, séu tölvuhátalarar. Eftir að tollstjóri breytti tollflokkan sinni varðandi tölvuhátalara hafi myndast misræmi í tollflokkan á tölvuhátölurum eftir því hvort þeir væru fluttir inn ásamt tölvu eða stakir. Tölvuhátalarar, sem fylgi tölvu, flokkist í vörulið 8471 með tölvunni, en undir vörulið 8518 ef þeir eru fluttir inn stakir. Með þessu hafi myndast ójafnræði á milli þeirra, sem flytja inn samsettar vélar, og þeirra, sem setja vélar sínar saman hér innanlands. Telur hann að hér sé um að ræða brot á jafnræðisreglu 1. mgr. 11. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 en þar segir að við úrlausn mála skuli stjórnvöld gæta samræmis og jafnræðis í lagalegu tilliti. Litur hann svo á að tollflokkan tollstjóra sé ólöglegt að þessu leyti. Að auki telur hann að ofangreint misræmi í tollflokkan eftir því hvort tölvur er flutt inn samsett eða ekki leiði til ójafnrar samningsstöðu. Því verði að telja að tollflokkan tollstjóra sé brot á 1. gr. samkeppnislaga nr. 8/1993, en þar segir að lögin hafi það að markmiði að efla virka samkeppni í viðskiptum og þar með vinna að hagkvæmri nýtingu framleiðsluþátta þjóðfélagsins.

Kærandi vekur athygli á því að tollstjóri byggi endurákvörðun sína í fyrsta lagi á því að hann telji að lýsing vörunnar eigi frekar við vörulið nr. 8518 en 8471 og vitnar í því sambandi til orðalags vöruliðanna og almennra skýringarreglna. Að mati kæranda gætir nokkurrar ónákvæmni í þessum rökstuðningi. Tollstjóri vitni í *“fyrirsagnir undirkafla nr. 8471 og 8518 í tollflokki XVI og þá sem vöruliði”*. Þetta sé furðuleg ónákvæmni að hans mati, þar sem sérstaklega er kveðið á um það í skýringarreglum að við tollflokkan skuli miða við orðalag vöruliðanna sjálfra, en fyrirsagnir á flokkum, köflum eða undirköflum séu aðeins til leiðbeiningar. Þá vísar tollstjóri í bréfi sínu frá 19. okt. s.l. til tollskránumers 8518.3000 (heymartól, eyrnartól og sambyggð hljóðnema/hátalarasett). Það bréf sé að visu ekki hluti sjálfra endurákvörðunarinnar auk þess, sem sú tollflokkan, sem þar sé

sett fram sé fráleit. Þessi fráleita heimfærsla vörunnar til “vöruliðs” sé ein og sér tilefni til þess að fella endurákvörðunina úr gildi.

Þá bendir kærandi á að fram komi hjá tollstjóra að ekki sé sjálfgefið að allar sjálfstæðar einingar til tölva fari í “tollskrárnúmer 8471” og eru nefnd nokkur dæmi þar um. Þetta sé athyglisvert því með þessu virðist tollstjóri vera að viðurkenna að hér sé um vöru að ræða, sem sé sjálfstæð eining til tölva, en hins vegar sé ekki þar með sagt að hún eigi heima undir “flokki 8471”. Kærandi telur að ef sérstakur vöruliður sé fyrir ákveðna einingu fyrir tölva þá falli einingin að sjálfsögðu undir þann vörulið, sbr. t.d. “vörulið nr. 8528.2101” varðandi tölvuskjá. Ef eining til tölva á hins vegar ekki undir skýrt afmarkaðan vörulið þá falli hún að hans mati hins vegar undir “undirkafla 8471” skv. eðlilegri túlkun tollskrárinnar. Þá mótmælir kærandi því álitu tollstjóra að háttalara sé best lýst í vörulið 8518, þar sem lýsingin sé almenn og ónákvæm eins og áður hefur komið fram. Bendir hann á í því sambandi að þó nokkrir “vöruliðir” séu undir þessum “tollflokkum” og beri háttalara, sem falla undir flokkinn frá 0 - 7,5% toll eftir því undir hvaða “vörulið” þeir falla.

Kærandi telur þá fullyrðingu tollstjóra að kæranda hafi frá og með 5. maí 1995 mátt vera kunnugt um að hann tollflokkaði vöruna ekki rétt, vera ranga. Í því sambandi bendir hann á að stjórnendum umbjóðanda hans hafi ekki verið kunnugt um þessa afstöðu tollstjóra fyrr en um það leyti, sem endurákvörðunin fór fram. Sá starfsmaður kæranda, sem hafi haft með afgreiðslu tollskýrslna hjá fyrirtækinu að gera á þessum tíma, hafi verið staðinn að broti í starfi og leyndi meira og minna efnis innflutningsskjala í tengslum við brot sitt. Kærandi telur að eðlilegra hefði verið að tollstjóri hefði gert bréfllega grein fyrir afstöðu embættisins og endurákvörðaði aðflutningsgjöldin síðan í beinu framhaldi af því. Í stað þess hafi innflutningurinn verið látinn átölulaus í rúm þrjú ár áður en gripið var í taumana. Vörunar hefðu verið seldar á verði, sem miðaðist við þegar innheimt aðflutningsgjöld, og því eigi kærandi ekki möguleika að leiðrétta það gagnvart viðskiptavinum sínum.

Loks tekur kærandi fram að þótt talið verði að tollflokkun tollstjóra sé rétt þá sé endurákvörðunin samt sem áður óréttmæt, þar sem verið er að endurákvörða aðflutningsgjöld aftur í tímann löngu eftir að þeir frestir, sem tollstjóri hafði til endurákvörðunar skv. 2. mgr. 99. gr. tollalaga, voru liðnir og án þess að færð séu rök fyrir slíkri heimild. Skv. bréfi tollstjóra frá 10. nóv. 1998 þá hafði hann komist að niðurstöðu um hina umdeildu tollflokkun 5. maí 1995 og bent félaginu á það. Eins og áður hefur komið fram hafi þessi boð ekki borist stjórnendum kæranda af sérstökum ástæðum. Verður að telja að sú háttsemi að bíða með formlega afgreiðslu málsins í þrjú og hálf ár geti ekki samrýmst tollalögum eða öðrum lögum og meginreglum, sem gilda um stjórnsýslu. Verður því að telja að tollstjóri hafi við hina umdeildu endurákvörðun farið út fyrir lögbundnar heimildir sínar.

Með vísan til ofangreinds rökstuðnings verður, að mati kæranda, að líta á vöru þá sem hér um ræðir sem einingu, er almennt sé hluti einkatölvunnar í dag, þ.e. einingu til sjálfvirkar gagnvinnsluvélar, sem tollflokkar skuli annað hvort undir tollskrárnúmer 8471.6000 eða 8471.8000.

Í samræmi við ákvæði 4. mgr. 101. gr. tollalaga sendi ríkistollanefnd ljósrít af kærinni til ríkistollstjóra. Í kröfugerð hans, dags. 5. febrúar 1999, er byrjað á að benda á að þegar ríkistollanefnd hafi borist kærana í hendur þann 12. janúar sl. hafi 60 daga frestur kæranda til að skjóta máli sínu til nefndarinnar, sbr. 1. mgr. 101. gr. tollalaga, verið liðinn. Af þessum sökum sé þess óskað að nefndin taki afstöðu “*ipso facto*” til þessa atriðis, en jafnframt tekið fram að taki nefndin kærana til efnislegrar meðferðar sé þess krafist að hin kærða endurákvörðun tollstjóra verði staðfest. Þá lýsir ríkistollstjóri kröfum kæranda í málinu og segir síðan svo orðrétt í kröfugerð sinni:

#### IV.

“Við flokkun vöru í tollskrá ber að fara eftir almennum reglum um túlkun hennar, en þær eru birtar fremst í tollskrá og hafa lagagildi líkt og aðrir hlutar hennar. Ber fyrst og fremst að fara eftir fyrstu reglunni og einungis beita þeim síðari og þá í rétttri númeraröð þegar ekki er hægt að flokka vöru eftir fyrri reglum.

Fyrsta reglan hljóðar svo: “*Fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum eru einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla og brjóti það eigi í bága við orðalag vöruliða eða athugasemda skal fylgt eftirfarandi reglum.*”

Kærandi virðist hafa misskilið hugtök þau sem fyrir koma í textanum og notar í kærni sinni orðið undirkafla um vörulið og orðið vöruliður um undirliði. Það er því skiljanlegt að hann vilji ekki fallast á þær röksemdir tollstjóra að háttalarnir skuli flokkaðir í vörulið 8518 þar sem þeir eru nefndir, þar sem kærandi telur vöruliðinn vera undirkafla og því einungis til leiðbeiningar við flokkun, sbr. regluna hér að ofan. Rétt er að taka fram að undirkaflar eru einungis í 7 köflum tollskrárinnar, þ.e. köflum 28., 29., 39., 63., 69., 71 og 72. Engir undirkaflar eru í köflum 84 og 85 sem hér eru til athugunar.

Samkvæmt 1. almennu túlkunarreglu tollskrárinnar ber að flokka háttalara í vörulið 8518 þar sem þeir eru nefndir í orðalagi vöruliðarins. Því til stuðnings má benda á athugasemd 2 a við flokk XVI. Kærandi styðst reyndar í kröfugerð sinni við athugasemd 2.b við XVI flokk en kys að líta fram hjá a-hluta athugasemdarinnar sem hljóðar svo; *Hlutar sem eru vörur meðtaldar í einhverjum af vöruliðum 84. eða 85. kafla ... flokkast alltaf í viðkomandi vörulið (feitletrun undirritaðs)*. B hluti athugasemdarinnar á eingöngu við **aðra hluti** eins og reyndar segir í texta hennar.

Ekki er hægt að byggja flokkun á 3. eða 4. túlkunarreglu, eins og kærandi vill gera, þar sem slíkt myndi brjóta í bága við bæði orðalag vöruliðar 8518 og athugasemdar 2.b. við XVI flokk og þar með 1. almennu túlkunarregluna, sbr. niðurlag hennar.

#### V.

Kærandi bendir réttilega á að almennur frestur tollstjóra til þess að endurákværða gjöld er 60 dagar frá því að hann heimilaði afhendingu vöru, sbr. 2. mgr. 99. gr. tollalaga. Þrátt fyrir þessi ákvæði er tollstjóra heimilt að endurákværða aðflutningsgjöld allt að 6 ár aftur í tímann í ákveðnum tilvikum, sbr. 5. mgr. 99. gr. tollalaga. Þessi lengri frestur á t.d. við um SMT-tollafgreiðslur. Umræddar sendingar höfðu verið afgreiddar með skjallausri afgreiðslu, eins og fram kemur í 2. mgr. úrskurðar tollstjóra. Skjallaus afgreiðsla fer fram sjálfvirk á vélrænan hátt með skjalasendingum milli tölva (SMT).

Tollstjóri byggir reyndar endurákvörðun sína á heimild í 2. tl. 5. mgr. 99. gr. þar sem innflytjandi hafi vitað eða mátt vita um rétta tollmeðferð vörunnar þar sem hann hafi áður flutt inn sams konar vöru og fengið tollafgreidda í ákveðnu tollskrárnúmeri með samþykki tollstjóra. Í þessu tilviki samkvæmt tilmælum tollstjóra þar sem hann hafði gert athugasemd við fyrri tollafgreiðslu.

## VI.

Fari svo að nefndin taki kærana til efnislegrar meðferðar er þess krafist, með vísun í framantalið og að öðru leyti með vísun í forsendur hins kærða úrskurðar tollstjóra um endurákvörðun, að hann verði staðfestur.”

Ríkistollanefnd sendi kæranda kröfugerð ríkistollstjóra í málinu til umsagnar. Varðandi þá spurningu hvort kærufrestur hafi verið liðinn vísar hann í svari sínu frá 19. febrúar s.l. til þess að ríkistollanefnd hafi veitt honum sérstaka viðbótarfresti með bréfum, dags. 12. og 19. janúar s.l. Jafnframt vísar hann til þess að helsta ástæða þeirrar tafar, sem varð á málskotinu, hafi verið galli í málatilbúnaði tollstjóra, sem ekki hafi verið leiðréttur fyrr en með bréfi tollstjóra þann 20. janúar s.l. Þá tekur hann fram að það hafi ekki nokkra efnislega þýðingu í málinu hvort hugtökin vöruliður eða kafli hafi verið notuð á réttan hátt í kærinni. Loks mótmælir hann þeirri túlkun, sem fram komi í IV. kafla greinargerðar ríkistollstjóra, og lýtur að því að beita hefði átt vörulið 8518 á grundvelli athugasemdar 2 a við flokk XVI. Þessi skilningur tollstjóra byggir á því að um sé að ræða venjulega hátalara, sem beri því að flokka í vörulið 8518. Með vísun til þess, sem áður hefur komið fram, þá sé hér um sérstakan íhlut í tölva að ræða, sem ekki verði flokkaður með hátölurum almennt, þar sem varan hafi séreinkenni, er gera það að verkum að ekki sé hægt að fallast á það að um hátalara í venjulegri merkingu sé að ræða, og því verði að beita öðrum túlkunarreglum tollskrár til þess að finna vörunni þar stað. Að lokum ítrekar kærandi þau rök, sem byggjast á jafnræðis- og samkeppnissjónarmiðum.

Eins og rakið er hér að framan fer ríkistollstjóri fram á það, að nefndin taki afstöðu til þess hvort frestur kæranda til að skjóta málinu til ríkistollanefndar hafi verið liðinn, sbr. 1. mgr. 101. gr. tollalaga nr. 55/1987. Af þessum sökum skal tekið fram að í bréfi ríkistollanefndar til ríkistollstjóraembættisins þann 25. janúar s.l. var sagt að erindi kæranda hafi borist nefndinni 12. janúar s.l. Þetta var því miður röng tilgreining, þar sem erindið barst nefndinni sannanlega þann 11. janúar s.l. Af þessum sökum var frestur til að kæra umrædda endurákvörðun tollstjóra til ríkistollanefndar ekki liðinn og því verður málinu ekki vísað frá á þeim grundvelli.

Í máli þessu er deilt um tollflokkun á hátölurum, sem nota á við tölvur. Í ljósi eðlis málsins leitaði nefndin eftir álitu sérfræðings á búnaði sem þessum. Í greinargerð hans er uppbyggingu og virkni hátalara m.a. lýst. Þar segir að tölvuhátalarar séu með innbyggðum magnara og spennugjafa. Yfirleitt sé um tvo hátalara að ræða, sem mynda eitt sett. Annar hátalarinn innihaldi fyrrnefndan magnara og spennugjafa og er honum stungið í samband við 220 volta spennu. Hinn tengist hátalaranum með magnarann, sem tengist við tölvuna. Annað einkenni sé að annar hátalarinn er með rofa til að kveikja á honum ásamt styrkstíli og oft tónstíli. Tölvuhátalarar séu yfirleitt ekki eins vandaðir og hátalarar fyrir hljómflytningstæki. Skel þeirra sé oftast úr plasti og með vírneti eða plastneti yfir framhliðinni. Tengingar við tölvuna eru yfirleitt með 3,5 mm pinnatengi. Helsti munur á hátölurum ætluðum tölvum og þeim hefðbundnu er að tölvuhátalarinn sé með innbyggðum magnara og spennugjafa. Þá eru tengingar öðruvísi. Ljóst sé að útilokað er að nota tölvuhátalara í stað hefðbundinna hátalara og á sama hátt og þá, þar sem tengingar hátalaranna passi ekki saman, og útgangsmarki magnarans í hljómflytningstækjunum passi alls ekki fyrir tölvuhátalara. Ennfremur sé meira lagt upp úr hljómgæðum í hefðbundnum hátölurum. Fram kemur að þó sé mögulegt að nota tölvuhátalara við hljómflytningstæki eða annan búnað ef þeir eru tengdir við úttak fyrir heyrnatól eða s.k. “Line Out” tengi en þá er magnari hljómflytningstækjanna ekki notaður. Þessi uppbygging tölvuhátalara ræðst af þeim takmörkunum nútíma PC-tölva að þær geta ekki haft magnara á hljóðkortu.

Í viðauka I við tollalög nr. 55/1987, sbr. 12. gr. laga 96/1987, er tollskránni veitt lagagildi. Þar er í upphafi kveðið á um hinar almennu reglur um túlkun tollskrárinnar. Í 1. tölulið þeirra er kveðið á um að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum skuli einungis vera til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemdum við tilheyrandi flokka eða kafla og brjóti það eigi í bága við orðalag vöruliða eða athugasemda skal fylgja þeim reglum, sem mælt er fyrir um í töluliðum 2 til 6.

Vöruliður 8518 í tollskrá hljóðar svo: *Hljóðnemar og standar fyrir þá; hátalarar, einnig í hátalaraboxi; heyrnatól, eyrnatól og sambyggð hljóðnema/hátalarasett; rafmagnsheyrnatíðni-magnarar; rafmagnshljóðmagnarasett*. Þegar ofanraktir eiginleikar og eðli þeirrar vöru, sem deilt er um í þessu máli, þ.e. hátölurum fyrir tölvur, eru metnir lítur nefndin svo á að samkvæmt ofangreindri túlkunarreglu tollskrár nr. 1 beri að flokka hátalara þá, sem um er deilt í þessu máli, í vörulið 8518. Þar eru þeir upptaldir með ótvíræðum hætti. Kærandi þykir ekki hafa sýnt fram á að umrædd vara sé sérstakur “íhlutur” í tölva, sem ekki verði flokkaður með hátölurum almennt vegna sérkenna sinna.

Í ljósi þess að ekki þykir samkvæmt framansögðu koma til álita að telja vöru þessa til tveggja eða fleiri vöruliða er hvorki þörf á að beita sérstaklega öðrum túlkunarreglum tollskrár né öðrum lögskýringarreglum við tollflokkun hennar. Þá verður ekki fallist á það með kæranda að 2. og 4. tölul. athugasemda við XVI. flokk tollskrárinnar, einkum þó b-liður 2. tölul., styðji þá niðurstöðu að flokka beri hátalara fyrir tölvur í vörulið 8417 sem einingu fyrir sjálfvirka gagnavinnsluvél. Í þessu sambandi blaðsíða 5/6

verður að hafa í huga athugasemd 2.a við XVI. flokk tollskrár en þar segir að hlutar, sem eru vörur meðtaldar í einhverjum af vöruliðum 84. eða 85. kafla (þó ekki nr. 8409, 8431, 8448, 8466, 8473, 8485, 8503, 8522, 8529, 8538 og eða 8548), flokkast alltaf í viðkomandi vöruliði. Þessi athugasemd styður að mati nefndarinnar þvert á móti framangreinda niðurstöðu um að flokka beri umrædda hátalara í vörulið 8518.

Auk kröfu sinnar um að fella endurákvörðun tollstjórans frá 10. nóvember s.l. niður á þeim grundvelli að hún feli í sér ranga tollflokkun, heldur kærandi því fram að endurákvörðun tollstjóra sem slík sé óréttmæt og ósamrýmanleg bæði í tollalögum og stjórnslulögum, þar sem lögboðnir frestir, sem tollstjóri hafi til endurákvörðunar gjalda, hafi ekki verið virtir, sbr. 2. mgr. 99. gr. tollalaga. Í því sambandi bendir hann á að samkvæmt bréfi tollstjóra frá 10. nóvember 1998 hafi hann komist að niðurstöðu um hina umdeildu tollflokkun 5. maí 1995, kynnt kæranda niðurstöðu sína en ekki fylgt málinu eftir fyrr en að þrem og hálfu ári síðar.

Vegna þessarar málsástæðu kæranda er þess að geta að fyrir liggur að vörusendingar þær, sem mál þetta snýst um, fengu svokallaða SMT-tollafgreiðslu, þ.e.a.s. að tollafgreiðslan byggir á skjalasendingum milli tölva. Samkvæmt skýru ákvæði 3. tölul. 5. mgr. 99. gr. tollalaga gildir tveggja mánaða frestur sá, sem tollstjóri hefur samkvæmt 2. mgr. 99. gr. til endurákvörðunar, ekki þegar um er að ræða SMT-tollafgreiðslu. Þegar atvik eru með þessum hætti er tollstjóra heimilt að endurákvörða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, sbr. 5. mgr. 99. gr. Jafnframt verður að hafa í huga að skv. 2. tölul. nefndrar 5. mgr. á þessi heimild og við þegar innflytjandi vissi eða mátti vita um rétta tollmeðferð vöru. Fyrir liggur í málinu að tollstjóri gerði með bréfi, dags. 5. maí 1995, athugasemd við það hvernig kærandi tollflokkaði hátalara, sem hann flutti inn í apríl 1995, sbr. sendingarnr. D 776 05 04 5 LU LUX 0365. Í samræmi við tilmæli tollstjóra sendi kærandi honum leiðrétta tollskýrslu. Sendingar þær, sem fylgdu í kjölfarið, voru hins vegar ekki tollflokkaðar í samræmi við ofangreinda athugasemd og tilmæli tollstjóra.

Með vísan til þess, sem nú hefur verið rakið og í ljósi hinna skýlausu heimilda tollstjóra skv. 5. mgr. 99. gr. tollalaga til að endurákvörða aðflutningsgjöld og þeirra sjónarmiða, sem að baki þessum heimildum búa, þykir nefndinni einsýnt að endurákvörðunarheimildir tollstjórans í þessu máli fari eftir þeim en takmarkist ekki við 2. mgr. 99. gr. Með vísan til þess sem að framan hefur verið rakið og til þess að ekki hafa verið gerðar athugasemdir við fjárhæð hinna endurákvörðuðu gjalda kveður ríkistollanefnd upp svofelldan úrskurð:

Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, úrskurðar ríkistollanefnd að hátalarar fyrir tölvur skuli flokkast í vörulið 8518. Hin kærða endurákvörðun tollstjóra frá 10. nóvember 1998 um aðflutningsgjöld af 76 sendingum af hátölurum skal standa óbreytt