

Úrskurður 17/2004.

Kærður er úrskurður tollstjórans í Reykjavík um endurákvörðun aðflutningsgjalda á tveimur tegundum af næringardrykk. Tollstjóri krefst þess að varan verði flokkuð í tnr. 2202.1091 en innflytjandi hefur flokkað vöruna í tnr. 2202.1021 sem drykk sérstaklega tilreiddan fyrir ungbörn og sjúka. Ríkistollanefnd felldi úrskurð tollstjóra úr gildi.

Með bréfi, dags. 3. desember 2004, sem barst nefndinni 7. s.m., kærir L., f.h. A. tollstjóra, dags. 17. nóvember 2004. Í úrskurðinum endurákvæðar tollstjóri aðflutningsgjöld af alls 29 sendingum sem fluttar hafa verið til landsins á síðustu sex árum. Ágreiningurinn snýst um tollflokkan á svonefndum „Komplett Näring og addera“ næringardrykk. Tollstjóri krefst þess að varan verði flokkuð í tnr. 2202.1091 en innflytjandi hefur flokkað vöruna í tnr. 2202.1021 sem drykk sérstaklega tilreiddan fyrir ungbörn og sjúka. Kærandi gerir kröfu um að nefndin feli úrskurð tollstjóra úr gildi, að nefndin fresti réttaráhrifum hins kærða úrskurðar meðan kæran er til meðferðar og að tollstjóra verði gert að greiða innflytjanda málskostnað vegna reksturs málsins fyrir nefndinni.

Í málatilbúnaði kæranda eru málsatvik tilgreind. Þar segir m.a. að varan "addera" drykkur hafi verið fluttur inn um langt skeið frá Svíþjóð. Á umbúðum vörunnar komi fram að um sé að ræða sérfæði sem notað sé í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi (s. livsmedel för specifiska medicinska ändamål) og selt til apóteka og í sjúkrahúsum. Þá kemur fram að drykkurinn hafi lengi verið tollflokkaður í tnr. 2202.1021 þ.e.;-vatn, þar með talið ölkelduvatn og loftblandað vatn, með viðbættum sykri eða öðru sætuefni eða bragðbætt;- sérstaklega tilreitt fyrir ungbörn og sjúka:-í pappambúðum. Af þessu tollnúmeri beri að greiða 14% virðisaukaskatt en ekki toll eða vörugjöld.

Eftir átölulausa framkvæmd um árábil hafi tollstjóri sent innflytjanda bréf, dags. 7 apríl 2003, þar sem hann kynnti að fyrirhugaður væri úrskurður um endurákvörðun aðflutningsgjalda. Byggði sú afstaða tollstjóra á því að rétt væri að tollflokka drykkina í tollflokk 2201-1091, þ.e. ;-vatn, þar með talið ölkelduvatn og loftblandað vatn, með viðbættum sykri eða öðru sætuefni eða bragðbætt:-annað:-í pappambúðum. Tollstjóri telur að af vörum í þessum flokki eigi að greiða 24,5% vsk., 20% toll og 8 kr. á lítra í vörugjald. Innflytjanda var gefinn 15 daga frestur til að koma á framfæri sjónarmiðum sínum og gögnum.

Innflytjandi sendi tollstjóra bréf, dags. 14. maí 2003, þar sem fram kemur að á árinu 1990 hefðu miklar bréfaskriftir átt sér stað um þessa tollflokkan. Niðurstaða þeirrar umræðu mun hafa orðið sú að tollflokknum 2202.1021 hafi verið bætt inn í tollskrána. Þá fylgdi bréfinu einnig staðfesting framleiðandans í Svíþjóð á því að vörurnar væru ætlaðar sjúkum og féllu undir tilskipun framkvæmdastjórnarinnar nr. 1999/21/EB frá 25. mars 1999 um sérfæði sem notað sé í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi.

Þá segir í kærinni að eftir þetta hafi hvorki heyrst hósti eða stuna frá embætti tollstjóra um langt skeið. Það sé tæpu einu og hálfu ári síðar sem hann sendi innflytjanda bréf, dags. 8. október 2004, sem var samhljóða bréfi tollstjórans dags. 7. apríl 2003. Tollstjóri veitti innflytjanda 15 daga til að koma á framfæri sínum sjónarmiðum og var það gert með bréfi, dags. 21. október 2004.

Við svo búið hafi tollstjóri ákveðið að úrskurða um endurákvörðun aðflutningsgjalda vegna fjölmargra vörusendinga er innihéldu addera vörur og færði þær í flokk 2201.1091. Er innflytjanda gert að greiða 3.355.384 krónur í vörugjöld og 2.046.786 krónur í dráttarvexti. Við þessa niðurstöðu verður ekki unað.

Kærandi telur að málsmeðferð tollstjóra hafi dregist fram yfir lögbundna fresti og vitnar til 99. gr. tollalaga en þar kemur fram að tollstjóra sé heimilað, í 1. mgr., að endurákværða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós komi að þau voru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Í 2. mgr. segir síðan að tollstjóri skuli hafa lokið endurákvörðun aðflutningsgjalda innan 60 daga, talið frá því að hann heimilaði afhendingu vöru. Þá komi fram í 3. mgr. að tollstjóri verði að tilkynna viðkomandi fyrirhugaða aðgerð innan 45 daga frá afgreiðslunni. Loks komi fram í 4. mgr. að tollstjóri skuli kveða upp rökstuddan úrskurð um endurákvörðun “innan 30 daga frá lokum þess frests sem hann veitti aðila til að tjá sig um breytingu”. Af þessu megi sjá að almennt sé endurákvörðunarheimild tollstjóra sniðnar þröngar tímaskorður.

Undantekningu á þessu sé að finna í 5. mgr. 99. gr. tollalaga. Þar segi að tollstjóra sé heimilt, þrátt fyrir ákvæði 2. mgr. að endurákværða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann þegar um SMT-tollafgreiðslu er að ræða. Tollstjóri byggi úrskurð sinn á þessari heimild, en tollafgreiðslur þær sem hér eru til umfjöllunar voru SMT-tollafgreiðslur.

Kærandi telur að tollstjóri gæti þó ekki að því að 5. mgr. 99. gr. tollalaga geri mikilvæga takmörkun á þessari opnu heimild. Þannig eigi heimildin aðeins við að “gætt sé ákvæða 3. og 4. mgr. þessarar greinar eftir því sem við á”. Þetta þýði; samkvæmt 4. mgr., að tollstjóri verði að hafa kveðið upp rökstuddan úrskurð um endurákvörðun innan 30 daga frá lokum þess frests sem hann veitti aðila til að tjá sig. Tollstjóri gætti ekki að þessu. Meira en eitt og hálf ár leið frá því að hann kunngerði fyrirætlanir sínar með bréfi dags. 7. apríl 2003 og þangað til hann kvað upp úrskurð sinn 17. nóvember 2004. Með því að tollstjóri gætti ekki að þessum fresti telur kærandi rétt að líta svo á að heimild tollstjóra til endurákvörðunar hafi fallið niður.

Þá segir að varan sem um ræðir falli undir lið 2202 í samræmdu vörulýsingar- og vörunúmeraskránni og þannig undir ákvæði EES samningsins, sbr. 1. gr. bókunar 3 við EES samninginn, sbr. b-lið 3. mgr. 8. gr. EES samningsins.

Kærandi telur að samkvæmt viðauka með töflu I með bókun 3 við EES samninginn eigi vörur í tnr. 2202.1000 að vera tollfrjálsar og á það væntanlega við um alla undirliði þess flokks. Sjá einnig 1. mgr. 2. gr. bókunar 3. Af því leiðir að fyrirmæli tollskrár stangast á við fyrirmæli EES samningsins. EES samningurinn í heild sinni hefur verið leiddur í lög, sbr. lög nr. 2/1993. Hann verður að álíta sérlög gagnvart ákvæðum tollalaga sem hér um ræðir. Ganga reglur hans því framár ákvæðum tollalaga ef til áreksturs kemur. Eins leiðir af 3. gr. laga nr. 2/1993 að skýra ber íslensk lög eins og unnt er til samræmis við reglur EES samningsins. Við þessar aðstæður verður að telja að sérákvæði í bókun 3 við EES samninginn gangi framár ákvæðum íslensku tollskrárinnar. Ber þegar af þeirri ástæðu að telja úrskurð tollstjóra ógildan.

Kærandi telur að þar sem varan falli undir EES samninginn sé óheimilt að leggja á hana gjöld sem hafa samsvarandi áhrif og tollar eða framkvæma ráðstafanir sem geta haft samsvarandi áhrif og magntakmarkanir á innflutningi. Sjá 10. og 11. gr. EES samningsins. Öll gjaldheimta sem gerir aðstöðu innflytjanda erfiðari en innlendra framleiðanda sé því óheimil. Fyrir liggja að áhrif vörugjalds séu miklu vægari fyrir innlendra framleiðendur vara en innflytjendur þeirra. Innlendir framleiðendur vörugjalds greiði það ekki fyrr en vara sé seld, auk þess sem þeir geti sótt um sérstaka skráningu og þurfi þá ekki að greiða vörugjöld af aðföngum sínum. Innflytjendur þurfi hins vegar að greiða vörugjöld af öllum vörum við innflutning. Þeir þurfi því að fjármagna vörugjöld sjálfir fram til sölu (sem getur haft í för með sér umtalsverðan kostnað). Þá þurfa þeir einnig að greiða vörugjöld af afföllum sem verða á lager eða vörum sem renna út á sölundag. Þetta eigi sérstaklega við um vörur sem ætlaðar séu sjúklingum. Af þessum sökum telur kærandi að innheimta vörugjalda vegna þessa innflutnings stangist á við fyrirmæli EES samningsins. Því komi ekki til að innflytjandi verði krafinn um þau. Kærandi vísar til 3. gr. laga nr. 2/1993 og reglna EES samningsins um skaðabótaábyrgð, sem hljóta að fela í sér að ríkinu sé óheimilt að valda einstaklingum fjártjóni sem það sé bótaábyrgt fyrir. Sömu sjónarmið og voru reifuð hér um vörugjald eigi einnig við um heimtu tollstjóra á virðisaukaskatti vegna innflutningsins.

Kærandi telur að lög nr. 97/1987 um vörugjald og lög nr. 55/1988 um virðisaukaskatt feli ekki í sér heimild til endurákvörðunar gjalda sem greidd séu við innflutning. Heimildir í tollalögnum til endurákvörðunar gjalda við innflutning eiga því ekki sjálfkrafa við um þessi gjöld og þar sem engin sérstök fyrirmæli séu um þetta telur kærandi slíka heimild skorta.

Kærandi telur að túlka eigi tollskrá eftir orðanna hljóðan. Fyrir liggja að sú vara sem hér um ræðir falli undir tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 1999/21/EB um séræði sem notað sé í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi. Sú tilskipun varð hluti EES samningsins með ákvörðun sameiginlegu EES nefndarinnar nr. 1/2001 frá 31. janúar 2001.

1. gr. tilskipunarinnar skilgreinir hugtakið séræði til notkunar í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi. Þar kemur fram að það sé æði sem er ætlað til að fæða sjúklinga með

takmarkaða getu til að melta venjulegan mat. Þetta á einmitt við hér en á pakkingu vörunnar kemur fram að hún sé einkum ætluð þeim sem þjást af glúten-, soja- eða mjólkuróþoli.

Í 4. gr. tilskipunarinnar er tekið fram að vörur sem falli undir hana skuli nefndar sérfæði til notkunar í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi eða á sænsku Livsmedel för speciella medicinska ändomål. Það er einmitt vöruheitið á addera vörunni sem málið snýst um.

Með hliðsjón af þessu telur kærandi eðlilegt að líta svo á að varan sé sérstaklega tilreidd fyrir ungabörn og sjúka eins og segir í tollskrá. Það styður þessa niðurstöðu enn frekar að vörunni sé aðeins dreift í apótek og sjúkrastofnanir.

Þá segir að í tollskrá komi hvergi fram heimild til töku vörugjalds eða 24,5% virðisaukaskatts af vörum í tnr. 2202.1091. Því virðist gjaldheimta tollstjóra að þessu leyti ekki eiga við rök að styðjast.

Um málskostnaðarkröfu er vísað til 2. ml. 8. mgr. 101. gr. tollalaga og 1. mgr. 130. gr. laga nr. 91/1991 um meðferð einkamála. Mótmælt er dráttarvaxtakröfu tollstjóra aðallega á þeim grundvelli að endurálagningin eigi ekki rétt á sér. Þar fyrir utan er bent á að krafa sé að einhverju leyti fyrnd, og þess að skilyrði tollstjóra um að falla frá kröfu um dráttarvexti því aðeins að krafan sé greidd upp tafarlaust telst væntanlega ólögsmæt. Kærandi gerir eftirfarandi kröfur:

1. að nefndin fresti réttaráhrifum hins kærða úrskurðar meðan kæran er til meðferðar,
2. að nefndin felli úrskurð tollstjóra úr gildi, og
3. að tollstjóra verði gert að greiða umbj. mínum málskostnað vegna reksturs þessa máls fyrir nefndinni.

Í hinum kærða úrskurði tollstjóra segir m.a. að með bréfi, dags. 7. apríl 2003, og 8. október 2004, hafi innflytjanda verið gerð grein fyrir því að fyrirhuguð væri endurákvörðun aðflutningsgjalda vegna eftirfarandi sendinga:

E THR 18 07 0 SE HEL W008	E DET 27 03 1 SE GOT W090
E THR 16 03 9 SE HEL W018	E BRU 04 05 9 SE HEL W028
E THR 02 03 9 SE HEL W019	E THR 04 01 0 SE HEL W015
E DET 21 10 0 SE GOT W201	E GOD 06 02 1 SE GOT W076
E GOT 30 10 1 SE GOT W004	E DET 05 06 1 SE GOT W037
E BRU 27 07 9 SE HEL W004	E BRU 19 10 9 SE HEL W016
E BRU 21 03 0 SE HEL W007	E GOT 24 07 1 SE GOT W005
E DET 30 11 0 SE GOT W218	E THR 16 02 9 SE HEL W019
E BRU 20 04 9 SE HEL W005	E DET 04 12 1 SE GOT W007
E DET 27 08 1 SE GOT W023	E DET 08 05 1 SE GOT W004
E BRU 02 050 SE HEL W009	E THR 01 02 0 SE HEL W021
E THR 05 01 9 SE GOT W005	E GOD 01 10 1 SE GOT W016
E GOT 09 01 1 SE GOT W026	E GOD 13 09 0 SE GOT W207
E BRU 01 06 9 SE HEL W006	E THR 31 08 9 SE HEL W028
E THR 23 11 9 SE HEL W028	E BRU 29 06 9 SE HEL W008

Var fyrirvarsmönnum fyrirtækisins gefinn kostur á að gera grein fyrir sjónarmiðum sínum og framvísa gögnum sem máli kynnu að skipta. Hafa engin andmæli borist embættinu.

Í fyrrnefndum bréfum embættisins er tilkynnt að ástæða endurákvörðunar sé sú að eftirlitsdeild embættisins hefi gert athugasemd við það að tollflokkun sé röng á vörum í framangreindum sendingum. Innflytjandi hafi tollflokkað næringardrykki í tollskránum 2202.1021/sérstaklega tilreitt fyrir ungabörn og sjúka, en samkvæmt upplýsingum embættisins þá komi það hvergi fram að þessir umræddu drykkir séu sérstaklega tilreiddir fyrir ungabörn og sjúka. Rétt sé að tollflokka næringardrykkina í tollskránum 2202.1091 samkvæmt túlkunarreglum tollskrárinnar númer 1 og 6. Í túlkunarreglu númer 1 segir að fyrirsgærni á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skuli tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla og brjóti það eigi í bága við orðalag vöruliða eða athugasemda skuli fylgt öðrum túlkunarreglum tollskrárinnar. Í túlkunarreglu númer 6 segir að í lagalegu tilliti skuli flokkun í undirlíði einstakra vöruliða byggð á orðalagi undirlíðanna og sérhverri tilheyrandi athugasemda við undirlíði og, að breyttu breytanda, framangreindum reglum, með því fororði að aðeins jafnsettir undirlíðir

verði bornir saman. Viðkomandi athugasemdir við flokka og kafla gildi einnig með tilliti til þessarar reglu, nema annað leiði af orðalagi. Gjaldamunur á framangreindum tollskránum felst í því að á tollskránum 2202.1021 hvílir 14% virðisaukaskattur. Á tollskránum 2202.1091 hvílir hins vegar 24,5% virðisaukaskattur, 20% almennur tollur og vörugjald 8,00 kr/l. Með vísan til framangreinds er því um vangreidd aðflutningsgjöld að ræða af umræddum sendingum.

Þá segir í hinum kærða úrskurði tollstjóra að leiðrétt aðflutningskýrsla vegna sendingar E THR 16 03 9 SE HEL W018 hafi borist embættinu og sé aðflutningskýrslan í samræmi við framangreindar athugasemdir. Aðflutningsgjöld sendingarinnar E THR 16 03 9 SE HEL W018 hafi verið greidd.

Úrskurður tollstjóra um endurákvörðun aðflutningsgjalda er byggður á 1. mgr. og 3. tl. 5. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum. Í 1. mgr. 99. gr. tollalaganna kemur fram að tollstjóri skuli í samræmi við ákvæði greinarinnar endurákvæða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós kemur að þau voru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Í 3. tl. 5. mgr. 99. gr. tollalaga er tollstjóra heimilt að endurákvæða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi, þegar um SMT- tollafgreiðslu er að ræða. Framangreindar sendingar eru afgreiddar með SMT- tollafgreiðslu.

Upphæð vangreiddra aðflutningsgjalda ásamt vöxtum voru tilgreind í fylgiskjali með úrskurði og eru samtals 5.402.170,00 kr.

Samkvæmt 2. mgr. 108. gr. tollalaga og 7. gr. reglugerðar nr. 61/1989, um greiðslustað, gjalddaga og fullnustu aðflutningsgjalda vegna tollmeðferðar á innfluttum vörum, með síðari breytingum, er eindagi aðflutningsgjalda, sem innflytjandi hefur vanreiknað í aðflutningskýrslu eða vanreiknuð reynast samkvæmt upplýsingum sem gefnar hafa verið vegna tollmeðferðar á vöru og tollstjóri leyft afhendingu á, tollafgreiðsludagur varanna. Dráttarvextir reiknast frá eindaga til greiðsludags, sbr. 7. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum og 10. gr. reglugerðar nr. 61/1989. Þar sem afgreiðsla máls þessa hefur tafist eru dráttarvextir einungis reiknaðir til 7. apríl 2003, en þann dag var fyrri bréf embættisins um fyrirhugaða endurákvörðun aðflutningsgjalda sent innflytjanda.

Kæran var send tollstjórnum í Reykjavík til umsagnar sbr. 4. mgr. 101 gr. tollalaga nr. 55/1987, með bréfi þann 8. desember 2004. Var embættinu gert að svara fyrir 28. s.m. Tollstjóri óskaði eftir lengri fresti sem var veittur og barst umsögn tollstjóra nefndinni þann 12. janúar 2005. Þar segir m.a. að málavextir séu á þann veg að með bréfi embættisins, dags. 7. apríl 2003 og 8. október 2004, hafi innflytjanda verið tilkynnt um fyrirhugaðan úrskurð um endurákvörðun aðflutningsgjalda. Í framangreindum bréfum kom fram að sú athugasemd hefði verið gerð að tollflokkun væri röng á vörum í framangreindum sendingum. Innflytjandi hefði tollflokkað næringardrykki í tollskránum 2202.1021 sem - vatn, þar með talið ölkelduvatn og loftblandað vatn, með viðbættum sykri eða öðru sætuefni eða bragðbætt, -- Sérstaklega tilreitt fyrir ungbörn og sjúka, --- Í pappambúðum, en samkvæmt upplýsingum sem tollstjóraembættið hefði þá kæmi það hvergi fram að þessir umræddu drykkir væru sérstaklega tilreiddir fyrir ungabörn og sjúka. Að mati embættisins væri því rétt að tollflokka næringardrykkina í tollskránum 2202.1091 sem - vatn, þar með talið ölkelduvatn og loftblandað vatn, með viðbættum sykri eða öðru sætuefni eða bragðbætt, -- Annað, --- Í pappambúðum, samkvæmt túlkunarreglum tollskrárinnar númer 1 og 6.

Gjaldamunur á framangreindum tollskránum felst í því að á tollskránum 2202.1021 hvílir aðeins 14% virðisaukaskattur. Á tollskránum 2202.1091 hvílir hins vegar 20% tollur, 24,5% virðisaukaskattur og vörugjald 8,00 kr/l. Með vísan til framangreinds er því um vangreidd aðflutningsgjöld að ræða af umræddum sendingum.

Þá segir að í bréfi embættisins, dags. 8. október 2004, hafi innflytjanda einnig verið tilkynnt um að leiðrétt aðflutningskýrsla vegna sendingar E THR 16 03 9 SE HEL W018 hefði borist embættinu og aðflutningskýrslan væri í samræmi við framangreindar athugasemdir. Þá var tekið fram að aðflutningsgjöld sendingarinnar E THR 16 03 9 SE HEL W018 hefðu verið greidd. Einnig var í bréfi embættisins, vikið að því að með bréfi embættisins þann 7. apríl 2003 hefði verið tilkynnt um fyrirhugaða endurákvörðun vegna framangreindra sendinga en afgreiðsla málsins hefði hins vegar dregist vegna anna embættisins og það embættið velvirðingar á því. Innflytjanda hefði því á ný verið sent bréf vegna fyrirhugaðrar endurákvörðunar sömu sendinga og honum gefið færi á að koma andmælum að á ný. Þá var tekið fram að við útreikning dráttarvaxta vegna vangreiddra aðflutningsgjalda af

framangreindum sendingum yrði tekið tillit til þeirra tafa sem orðið hefðu á afgreiðslu málsins af hálfu embættisins.

Þá segir að samkvæmt gögnum embættisins hafi engin andmæli borist við framangreindum bréfum embættisins og því var úrskurðað um endurákvörðun aðflutningsgjalda. Tollstjóri segir að öll bréf sem berast embættinu séu skráð í sérstakt tölvukerfi. Andmæli þau sem fram koma í bréfum innflytjanda, dags. 14. maí 2003, og 21. október 2004 voru því ekki kunn embættinu þegar úrskurðað var um málið þann 17. nóvember s.l. Telur tollstjóri að innflytjanda hefði mátt vera það ljóst að umrædd bréf hefðu ekki borist embættinu þar sem þeim var ekki svarað og þeirra hvorki getið eða afstaða tekin til þeirra í úrskurði embættisins, dags. 17. nóvember s.l. Þá er það mat hans að bréf innflytjanda, dags. 14. maí 2003 og 21. október 2004, feli ekki í sér nein atriði sem leitt hefðu til þess að efnisleg niðurstaða hins kærða úrskurðar yrði önnur.

Tollstjóri vekur athygli á að mál þetta varðar einnig drykk sem nefnist "Komplett Näring", en innflytjandi framvísaði sýnishorni af drykknum "Komplett Näring" til embættisins er tollflokkan framangreindra sendinga var til skoðunar hjá embættinu.

Hvað varðar þá fullyrðingu kæranda að málsmeðferð hafi dregist fram yfir lögbundna fresti segir tollstjóri að í 1. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, segi að tollstjóri skuli í samræmi við ákvæði 99. gr. tollalaga endurákvæða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós kemur að þau voru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Skýrt sé kveðið á um það í 5. mgr. 99. gr. tollalaga að tollstjóra sé heimilt að endurákvæða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi m.a. þegar um SMT tollafgreiðslu er að ræða, sbr. 3. tl. 5. mgr. 99. gr. tollalaga, en sendingar þær sem mál þetta varðar voru afgreiddar með SMT tollafgreiðslu. Þegar aðflutningsgjöld eru endurákvörðuð skv. 5. mgr. 99. gr. tollalaga ber að gæta ákvæða 3. og 4. mgr. 99. gr. laganna eftir því sem við á. Í 3. mgr. 99. gr. tollalaga komi fram að áður en til endurákvörðunar tollstjóra á aðflutningsgjöldum komi skuli hann tilkynna viðkomandi skriflega um að til endurákvörðunar geti komið og lýsa í endurákvörðun innan hæfilegs frests og, eftir atvikum, framvísa þeim gögnum sem hann telur máli kunna að skipta við þá ákvörðun. Tollstjóri telur að með bréfum embættisins, dags. 7. apríl 2003 og 8. október 2004, þar sem innflytjanda var tilkynnt um fyrirhugaðan úrskurð um endurákvörðun aðflutningsgjalda hafi verið vikið að þeim atriðum sem 3. mgr. 99. gr. tollalaga kveði á um.

Þá segir í greinargerð tollstjóra að í 4. mgr. 99. gr. tollalaga komi fram að tollstjóri skuli kveða upp rökstuddan úrskurð um endurákvörðun innan 30 daga frá lokum þess frests sem hann veitti aðila til að tjá sig um fyrirhugaða breytingu og einnig kemur fram í greininni að innflytjanda skuli tilkynnt um endurákvörðun með ábyrgðarbréfi og honum jafnframt bent á heimild til að kæra hana til ríkistollanefndar, sbr. 101. gr. Ljóst sé að innflytjanda var fyrst tilkynnt um fyrirhugaðan úrskurð um endurákvörðun aðflutningsgjalda, þann 7. apríl 2003 og var innflytjanda veittur frestur til 28. apríl 2003 til að koma að andmælum. Samkvæmt 4. mgr. 99. gr. tollalaga bar því að úrskurða í máli þessu eigi síðar en 28. maí 2003 en vegna mikilla anna hjá embættinu var ekki úrskurðað í málinu innan framangreindra tímamarka. Þegar ljóst varð að málinu hafði ekki verið fram haldið innan framangreindra tímamarka taldi embættið rétt að hefja málsmeðferð að nýju. Því var ekki úrskurðað í málinu með vísan til bréfs embættisins, dags. 7. apríl 2003, heldur var innflytjanda að nýju sent bréf varðandi fyrirhugaðan úrskurð um endurákvörðun aðflutningsgjalda, dags. 8. október 2004, og honum veittur frestur til 25. október 2004 til að koma að andmælum. Embættið úrskurðaði síðan um málið þann 17. nóvember 2004 og því telur embættið að ákvæða 4. mgr. 99. gr. tollalaga hafi verið gætt. Dráttarvextir hafa nú verið uppreiknaðir til 13. desember s.l. þar sem vangreidd aðflutningsgjöld hafa ekki verið greidd.

Varðandi þá skoðun kæranda að reglur íslenskra laga um vörugjald og virðisaukaskatt í innflutningi stangast á við grundvallarreglur EES samningsins segir í greinargerð tollstjóra að hann fallist á það að vörur í vörulið 2202.1000 eigi að vera tollfrjálsar þegar sýnt sé fram á að vara sé upprunnin innan EES svæðisins með yfirlýsingu þess efnis á reikningi eða með EUR.1. flutningsskírteini, sbr. 15. gr. bókunar 4 við EES samninginn. Þegar vara í vörulið 2202 fullnægi skilyrðum bókunar 4 til að teljast upprunavara sé heimilt að tilgreina E toll á aðflutningsskýrslu sendingarinnar. Við nánari skoðun tollstjóra á gögnum máls þessa hefur komið í ljós að við endurákvörðun aðflutningsgjalda var ekki tekið tillit til EUR yfirlýsinga sem fram koma á reikningum sendinga E GOD 01 10 1 SE GOT W016, E THR 01 02 0 SE HEL W021, E DET 04 12 1 SE GOT W007, E GOD 24 07 1 SE GOT W005, E DET 08 05 1 SE GOT W004, E GOD 09 01 1 SE GOT W026, E DET 30 11 0 SE GOT W218, E THR 18 07 0 SE HEL W008, E BRU 02 05 0 SE HEL W009, E GOD 30 10 1 SE GOT W004, E DET 27 08 1 SE GOT W023 og E BRU 21 03 0 SE HEL W007. Var við endurákvörðun aðflutningsgjalda

því reiknaður A-tollur af umræddum sendingum, en miðað við framlögð gögn á innflytjandi rétt á því að njóta fríðindameðferðar

Þar sem ekki er að finna EUR yfirlýsingar á reikningum annarra sendinga er mál þetta varðar og EUR.1 flutningsskríteini var ekki lagt fram með þeim sendingum er ekki unnt að líta svo á að vara sé upprunnin innan EES svæðisins í skilningi bókuar 4 við EES samninginn. Innflytjanda er því ekki heimilt að nýta fríðindameðferð skv. EES samningunum um þær sendingar og ber því að greiða A- toll af þeim sendingum.

Þá er í kæru lögmanns innflytjanda vikið að ólögmetum takmörkunum á innflutningi. Í því samhengi er vísað til þess að með því að varan falli undir EES samninginn sé óheimilt að leggja á hana gjöld sem hafa samsvarandi áhrif og tollar eða framkvæma ráðstafanir sem geta haft samsvarandi áhrif og magntakmarkanir á innflutningi, sbr. 10. og 11. gr. EES samningsins. Telur lögmaður innflytjanda að innheimta vörugjalds og virðisaukaskatts stangist á við fyrirmæli EES samningsins.

Í 1. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt segir að greiða skuli í ríkissjóð virðisaukaskatt af viðskiptum innan lands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögnum. Í 2. gr. laganna segir síðan að skattskyldan nái til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra.

Í 1. gr. laga nr. 97/1987 um vörugjald, með síðari breytingum, segir að greiða skuli í ríkissjóð vörugjald af innfluttum vörum og vörum sem framleiddar eru eða fá einhverja vinnslumeðferð innan lands eins og nánar er ákveðið í lögnum. Í 2. gr. laganna segir m.a. að gjaldskyldan nái til allra vara, nýrra sem notaðra, sem fluttar eru til landsins eða eru framleiddar, unnið er að eða er pakkað hér á landi og flokkast undir tollskrárnúmer sem talin eru upp í viðauka I við löginn.

Tollstjóri telur því ljóst að vörugjalds- og virðisaukaskattsskyldan sé óháð því hvort varan er framleidd héraðs eða erlendis. Framangreind gjöld eru því frábrugðin tolli að því leyti að tollur samkvæmt tollskrá sé einungis lagður á vöru við innflutning hennar. Framangreind gjöld fela því ekki í sér mismunun eða magntakmörkun í skilningi 10. gr. og 11. gr. EES samningsins því tryggt er að greiða ber vörugjald og virðisaukaskatt af sambærilegri vöru sem framleidd væri héraðs.

Þá segir að í kærinni komi fram þau sjónarmið að áhrif vörugjalds séu miklu vægari fyrir innlenda framleiðendur vara en innflytjendur vara þar sem innflytjendur vara greiði ekki vörugjaldið fyrr en varan er seld og auk þess geti þeir sótt um sérstaka skráningu og þurfi því ekki að greiða vörugjald af aðföngum sínum. Tollstjóri bendir á í þessu samhengi að skv. 5. gr. laga nr. 97/1987 um vörugjald, þá geta aðilar, sem flytja inn eða kaupa innan lands gjaldskyldar vörur til heildsölu einnig fengið skráningu hjá skattstjóra að vissum skilyrðum uppfylltum. Í 2. mgr. 5. gr. vörugjaldslaganna er þess getið að aðili sem fengið hefur sérstaka skráningu er heimilt að flytja gjaldskyldar vörur inn til landsins eða kaupa gjaldskyldar vörur innan lands af framleiðanda eða af öðrum sérstaklega skráðum aðila án þess að skylda stofnist til greiðslu vörugjalds, sbr. 4. mgr. 9. gr. laganna. Því sé ekki unnt að fallast á það með kæranda að áhrif vörugjalds séu vægari fyrir innlenda framleiðendur en innflytjanda vara. Þá bendir tollstjóri á, hvað varðar þau ummæli kæranda að innflytjendur þurfi að greiða vörugjöld af vörum við innflutning og þeir þurfi sjálfir að fjármagna vörugjöld fram til sölu, að innflytjendur geti farið fram á frestun á greiðslu aðflutningsgjalda (eftir atvikum í 1-2 mánuði), sbr. reglugerð nr. 390/1999 um greiðslufrest á aðflutningsgjöldum, en framangreind reglugerð nær til allra gjalda sem greidd eru við innflutning á vörum hingað til lands, þ.m.t. virðisaukaskatts.

Tollstjóri fellst því ekki á að hin íslensku lagaákvæði um innheimtu virðisaukaskatts og vörugjalds við innflutning stangist á við fyrirmæli EES samningsins og ekki er fallist á að um sé að ræða ólögmetar takmarkanir á innflutningi.

Tollstjóri fellst ekki á þá skoðun kæranda að lög um vörugjöld og virðisaukaskatt feli ekki í sér heimild til tollstjóra að endurákvæða álögð vörugjöld og virðisaukaskatt í tolli og bendir á að í 1. mgr. 99. gr. tollalaga nr. 55/1987 komi fram að tollstjóri skuli í samræmi við ákvæði þeirrar greinar endurákvæða innflytjanda aðflutningsgjöld ef í ljós kemur að þau voru ekki rétt ákvörðuð við tollafgreiðslu. Í 5. mgr. 99. gr. tollalaga, komi einnig fram að tollstjóra sé heimilt að endurákvæða aðflutningsgjöld sex ár aftur í tímann, talið frá tollafgreiðsludegi, í tilvikum þeim sem rakin eru í greininni. Í 1. gr. tollalaga sé að finna eftirfarandi skilgreiningu á orðinu aðflutningsgjöld: "Tollur svo og aðrir skattar og gjöld sem greiða ber við tollmeðferð vöru". Tollstjóri telur því að ákvæði 99. gr. tollalaga eigi einnig við um vörugjald skv. lögum nr. 97/1987 og virðisaukaskatt skv. lögum nr. 50/1988, með vísan til 1. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum.

Tollstjóri fellst ekki á að tollflokka beri umrædda vöru í tollskrárnúmer 2202.1021 sem - vatn, þar með talið ölkelduvatn og loftblandað vatn, með viðbættum sykri eða öðru sætuefni eða bragðbætt, -- Sérstaklega tilreitt fyrir ungbörn og sjúka, --- Í pappambúðum, heldur telur að rétt sé að tollflokka vöruna í tollskrárnúmer 2202.1091 sem- vatn, þar með talið ölkelduvatn og loftblandað vatn, með viðbættum sykri eða öðru sætuefni eða bragðbætt, -- Annað, --- Í pappambúðum, samkvæmt túlkunarreglum tollskrárinnar númer 1 og 6.

Síðan segir í greinargerð tollstjóra að í túlkunarreglu númer 1 segi að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skuli tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemda við tilheyrandi flokka eða kafla og brjóti það eigi í bága við orðalag vöruliða eða athugasemda skuli fylgt öðrum túlkunarreglum tollskrárinnar. Í túlkunarreglu númer 6 segir að í lagalegu tilliti skuli flokkun vara í undirliði einstakra vöruliða byggð á orðalagi undirliðanna og sérhverri tilheyrandi athugasemda við undirliði og, að breyttu breytanda, framangreindum reglum, með því fororði að aðeins jafnsettir undirliðir verði bornir saman. Viðkomandi athugasemdir við flokka og kafla gildi einnig með tilliti til þessarar reglu, nema annað leiði af orðalagi.

Ljóst sé að á nokkrum stöðum í tollskránni eru tollskrárnúmer með texta sem gefi til kynna að þar skuli flokkast vörur sem eru "sérstaklega tilreiddar fyrir ungbörn og sjúka". Tilgangur löggjafans með þessum sérstöku númerum sé að lækka aðflutningsgjöld af vörum sem annars eru tiltölulega há, þegar vörurnar eru sérstaklega ætlaðar þessum hópum. Telja verði að það hafi ekki verið ætlun löggjafans að lækka gjöld af vörum til almennra nota. Að mati embættisins er það orðalagið "sérstaklega tilreidd" sem ræður því hvernig tollflokkað er. Sé varan ekki sérstaklega tilreidd geti hún ekki fallið undir framangreint orðalag og þar af leiðandi geti hún því ekki fallið í viðkomandi tollskrárnúmer. Vara sem "einnig er tilreidd", "hentar til" eða "má nota" getur að mati tollstjóra ekki talist "sérstaklega tilreidd". Sem dæmi um mun á þessu bendir tollstjóri á ávaxtamauk. Venjulegt ávaxtamauk henti ágætlega sem barnamatúr og sé notaður sem slíkur. Það sé hins vegar ekki sérstaklega tilreitt til þeirra nota þó svo einhvers staðar á umbúðum komi fram að óhætt sé að gefa það ungbörnum. Sams konar ávaxtamauk hins vegar í litlum krukum sem á stendur BARNAMATUR og jafnvel frekari leiðbeiningar um notkun er "sérstaklega tilreitt". Einnig eru sykurlausir gosdrykkir dæmi um vöru til almennra nota sem ekki er "sérstaklega tilreidd" en sem hins vegar hentar ágætlega fyrir sjúka (sykursjúka) og kemur það stundum fram á umbúðum. Varan verður að vera SÉRSTAKLEGA tilreidd til þess að falla undir þessi tollskrárnúmer. Tollstjóri telur að það þurfi að vera augljóst á umbúðum vörunnar að varan sé sérstaklega tilreidd til að falla undir þessi tollskrárnúmer og þurfi umbúðir vörunnar því að vera augljóslega aðgreinilegar frá vörum sem ætlaðar séu til almennra nota.

Tollstjóri telur því, þrátt fyrir fram komna yfirlýsingu frá Sempre AB, dags. 31. janúar 2003, að vörur í framangreindum sendingum hafi ekki verið "sérstaklega tilreiddar" fyrir sjúka þar sem aðeins kemur fram smáum stöfum á annarri hlið umbúða vörunnar "Komplett Näring" og að því er virðist á bakhlið vörunnar "addera" að þær séu "Livsmedel för specifika medicinska ändamål". Til þess að vara teljist sérstaklega framreidd til að falla undir tollskrárnúmerið 2202.1021 verði það að koma skýrt fram á umbúðum vörunnar að varan sé sérstaklega framreidd fyrir sjúka og þarf slík merking að vera svo greinileg að unnt sé með góðu móti að aðgreina vöruna frá öðrum vörum.

Hvað varðar tilvísun kæranda um að vara sú sem mál þetta varðar falli undir tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 1999/21/EB um séræði sem sé notað í sérstöku læknisfræðilegum tilgangi, þá bendir tollstjóri á að sendingar þær sem mál þetta varðar voru fluttar til landsins á tímabilinu 5. janúar 1999 til 4. desember 2001 og því sé ljóst að framangreind tilskipun var ekki orðin hluti af EES samningnum er meiri hluti umræddra sendinga var fluttur til landsins.

Í 4. gr. tilskipunar framkvæmdastjórnarinnar nr. 1999/21/EB segir:

"The name under which dietary foods for special medical purposes are sold shall be respectively: ...

- in Swedish:

'Livsmedel för specifika medicinska ändamål'."

Í framangreindu felst að merking vörunnar þarf að vera á þann hátt að setningin 'Livsmedel för specifika medicinska ändamål' komi beint fyrir neðan heiti vörunnar, þ.e. heiti vörunnar þarf því að vera "Komplett Näring -Livsmedel för specifika medicinska ändamål-" eða "addera -Livsmedel för specifika medicinska ändamål-". Aðeins með því móti er varan augljóslega aðgreinanleg frá öðrum vörum. Í kærnu til ríkistollanefndar er tilgreint að vöruheitið á "addera" vörunni sé 'Livsmedel för specifika medicinska ändamål' en tollstjóri fellst ekki á það þar sem

umrædd setning kemur að því er virðist einungis fram á bakhlíð vörunnar en telja verður að umrædd setning þurfi að koma fram undir heiti vörunnar (þ.e. á framhlíð umbúðanna). Þá telur tollstjóri einnig að aðrar merkingar á vörunum "Kömplett Näring" og "addera" séu ekki í fullu samræmi við tilskipunina.

Þá vekur tollstjóri athygli á því að tilskipun framkvæmdastjórnarinnar nr. 1999/21/EB sé sett á grundvelli reglugerðar Evrópubandalagsins nr. 89/398/EEC sem varðar matvæli fyrir sérstaka næringarfræðilega notkun (foodstuffs for particular nutritional uses). Í reglugerð 89/398/EEC komi m.a. fram að til að matvæli geti talist matvæli fyrir sérstaka næringarfræðilega notkun þá þurfi þau að vera augljóslega aðgreinanleg frá matvælum til almennrar notkunar, sbr. a lið 2. tl. 1. mgr. reglugerðarinnar.

Tollstjóri bendir á að falli vara undir framangreinda tilskipun og reglugerð leiði það ekki eitt og sér til þess að varan eigi að tollflokkast í tollskránumer með texta sem gefi til kynna að þar skuli flokkast vörur sem séu "sérstaklega tilreiddar fyrir ungbörn og sjúka". Framangreind reglugerð og tilskipun varði aðallega merkingar matvæla með sérstaka næringarfræðilega notkun en kveði ekki á um tollflokkun vara.

Hvað varðar þá skoðun kæranda að í tollskrá komi hvergi fram heimild til töku vörugjalds eða 24,5% virðisaukaskatts af vörum í flokki 2202. 1091 segir tollstjóri að í tollskránni, sem hafi lagagildi og er birt sem viðauki I við tollalög nr. 55/1987, með síðari breytingum, sé að finna upplýsingar um þá tolla (verðtoll og magntoll) sem lagðir eru á við innflutning vara til landsins. Ekki sé í tollskrá vikið að öðrum gjöldum sem innheimt eru við innflutning vara en slík gjöld leggur Alþingi á með öðrum lögum. Í 34. gr. og 37. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt komi fram að virðisaukaskattur af innflutningi skuli innheimtur með aðflutningsgjöldum og við innflutning á vöru skuli virðisaukaskattur innheimtur af tollverði skattskyldrar vöru að viðbættum tolli og öðrum gjöldum sem á eru lögð við tollmeðferð. Í 1. mgr. 14. gr. laganna komi fram að virðisaukaskattur skuli vera 24,5%. Í 8. tl. 2. mgr. 14. gr. komi fram að fjármálaráðherra geti með reglugerð sett nánari ákvæði um virðisaukaskattskylda sölu á vörum til manneðis og var reglugerð nr. 554/1993 um virðisaukaskattskylda sölu á vörum til manneðis o.fl. sett á grundvelli framangreinds ákvæðis. Í 2. gr. reglugerðar nr. 554/1993 kemur fram að drykkjarvara, sérstaklega tilreidd fyrir ungbörn?? og sjúka í tollskránumerum 2202.1021–2202.1029 beri 14% virðisaukaskatt en ekki er sérstaklega vikið að tollskránumerinu 2202.1091 og því beri að greiða 24,5% virðisaukaskatt af vörum í tollskránumerinu 2202.1091, sbr. 1. mgr. 14. gr. laga um virðisaukaskatt.

Í b-lið viðauka I við lög nr. 97/1987 um vörugjald, með síðari breytingum, komi fram að greiða skuli í vörugjald 8,00 krónur fyrir hvern lítra af vöru í tollskránumerinu 2202.1091. Skýr lagaákvæði kveða því á um greiðslu virðisaukaskatts og vörugjalds af tollskránumerinu 2202.1091 og því telur tollstjóri gjaldheimtu þessa lögsmæta.

Tollstjóri hafnar alfarið kröfu lögmanns innflytjanda um málskostnað enda engar lagaheimildir til varðandi slíkar ákvarðanir ríkistollanefndar.

Þá ítrekar hann að sá hluti úrskurðar embættisins, dags. 17. nóvember s.l., er lýtur að dráttarvöxtum sé kæránlegur til fjármálaráðuneytisins og er því ekki til umfjöllunar fyrir ríkistollanefnd.

Með hliðsjón af öllu framansögðu fellst tollstjóri á að innflytjanda verði heimilað að nýta fríðindameðferð vegna sendinga E GOD 01 10 1 SE GOT W016, E THR 01 02 0 SE HEL W021, E DET 04 12 1 SE GOT W007, E GOD 24 07 1 SE GOT W005, E DET 08 05 1 SE GOT W004, E GOD 09 01 1 SE GOT W026, E DET 30 11 0 SE GOT W218, E THR 18 07 0 SE HEL W008, E BRU 02 05 0 SE HEL W009, E GOD 30 10 1 SE GOT W004, E DET 27 08 1 SE GOT W023 og E BRU 21 03 0 SE HEL W007. Að öðru leyti krefst hann að hinn kærði úrskurður, dags. 17. nóvember 2004, um endurákvörðun aðflutningsgjalda verði staðfestur.

Greinargerð tollstjóra var send kæranda með bréfi, dags. 13. janúar s.l. Í svari sem barst nefndinni þann 7. febrúar 2005 segir m.a. að því sé haldið fram af hálfu tollstjóra að bréf innflytjanda, dags. 14. maí 2003 og 21. október 2004 hafi ekki borist honum. Kærandi telur það engu skipta hvort umrædd bréf hafi borist eða ekki. Meginregla stjórnsýsluréttar sé sú að stjórnvöld geti ekki tekið upp mál eftir að þeim er lokið. Vísar kærandi til 2. mgr. 23. gr. stjórnsýslulaga. Styðst sú regla við það sjónarmið að upptaka máls að nýju, jafnvel mörgum árum eftir að því er lokið, geti reynst borgurunum mjög íþyngjandi. Þeir kunni t.d. að hafa framkvæmt ýmsar ráðstafanir í trausti þess að ákvarðanir standi. Í þessu samhengi verði sérstaklega ríkar kröfur gerðar til skattaákvæðana stjórnvalda, þ.m.t. tollayfirvalda. Fyrir endurákvörðun álagðra gjalda njóta borgarar nefnilega sérstakrar verndar stjórnarskrár. Sjá

einkum 40. gr., 72. gr. og 77. gr. stjórnarskrár. Þessi sjónarmið eiga við um ákvörðun aðflutningsgjalda í þessu máli. Innflutningurinn fór fram fyrir mörgum árum og vörurnar hafa þegar verið seldar. Söluverð þeirra miðaðist við að forsendur ákvörðunar aðflutningsgjalda stæðust. Þannig hafa vörurnar, sem dreift er til apóteka og sjúkrahúsanna, verið seldar á miklu lægra verði en þurft hefði miðað við þau aðflutningsgjöld sem tollstjóri heimtar nú. Sjúklingar og íslenska ríkið (sem stendur straum af rekstrarkostnaði sjúkrahúsanna) hafa notið þessa lægra vöruverðs.

Heimild til endurákvörðunar til handa tollstjóra er að finna í 99. gr. tollalaga. Má ætla að endurákvörðunin komi því aðeins til greina að uppfyllt séu öll skilyrði laganna. Eitt af skilyrðum endurákvörðunar komi fram í 4. mgr. 99. gr. Þar segir að tollstjóri “skuli kveða upp rökstuddan úrskurð um endurákvörðun innan 30 daga frá lokum þess frests sem hann veitti aðila til að tjá sig um fyrirhugaða breytingu”.

Kærandi telur að framangreint skilyrði sé ekki uppfyllt. Tollstjóri tiltók, í bréfi til innflytjanda, dags. 7. apríl 2003, frest til 28. apríl 2003 til að tjá sig um fyrirhugaða endurákvörðun. Þrjátíu dögum eftir 28. apríl hafði tollstjóri enga ákvörðun tekið um endurákvörðun. Brestur því skilyrði til endurálagningarinnar.

Annir hjá tollstjóra breyti engu. Fresturinn er lögbundinn og það er skilyrði endurákvörðunar að farið sé eftir honum. Í þessu samhengi skal nefnt að 4. mgr. 99. gr. er fortakslaus: tollstjóri “skal” kveða úrskurð upp innan 30 daga. Hefði ætlun löggjafans verið sú að þessi frestur væri til leiðbeiningar hefði löggjafinn t.d. sagt að úrskurð skyldi “að jafnaði” kveða upp innan 30 daga en það orðalag er t.d. viðhaft í 4. mgr. 26. gr. laga um virðisaukaskatt.

Kærandi telur að lög um vörugjald nr. 97/1987 mismuni verulega innflytjendum vara og innlendum framleiðendum. Innflytjendur þurfi annað hvort að greiða vörugjald við innflutning eða afla sérstakrar skráningar. Af ýmsum ástæðum sé sérstök skráning ekki raunhæf nema fyrir allra stærstu innflytjendur sem flytja inn mikið magn af vörugjaldsskyldum vörum. Þá segir í athugasemdum kæranda að af hálfu tollstjóra sé látið að því liggja að munur sé á drykknum “Komplett náring” og drykknum “addera” sem fylgdi kæru til nefndarinnar. Bendir hann á í þessu samhengi að um sama drykk sé að ræða. Það eina sem gerst hafi sé að frá því tollstjóri hóf vinnu við málið, hafi vörumerkið breyst. Innihald drykkjarins, virkni, merkingar o.s.frv. séu allar þær sömu nema að nú stendur á vörunum nýtt vörumerki “addera”. Breyti þessi nafnbreyting engu um tollmeðferð vörunnar.

Hvað varðar tollflokkun vörunnar segir kærandi að af merkingum drykkjarins megi glögglega sjá að hann er “sérstaklega tilreiddur” fyrir sjúka. Þessu til stuðnings nefnir hann þrjú atriði er varða merkingu drykkjarins: Á drykknum standi “Livsmedel för specielle medicinska ändamål” sem má þýða sem sérþæði fyrir sjúka. Þá komi fram að drykkurinn sé ætlaður til notkunar við aukna næringarþörf líkamans og við glúten-, soja- og laktósaóþol og á drykknum komi fram að skammtastærð skuli ákveðast af lækni. Kærandi mótmælir því sem hann telur að fram komi hjá tollstjóra að merkingar á vörunni séu ekki nógu áberandi og telur að hönnun útlits umbúða geti tæpast haft áhrif á tollflokkun hennar. Einu kröfurnar til umbúðanna til að varan falli undir 2202.1021 séu þær að varan sé í “pappaumbúðum”. Þar fyrir utan verði að benda á að merkingar vörunnar séu glöggar og ætti ekki að vefjast fyrir sæmilega grandvörum einstaklingi.

Kærandi þekkir engin dæmi þess að umræddur drykkur sé notaður af öðrum en sjúklingum. Því til stuðnings bendir hann á að drykkurinn sé einvörðungu seldur til apóteka og sjúkrahúsa. Þessu til stuðnings framvísar hann lista yfir þá viðskiptavinum A. sem keyptu umrædda drykki á tímabilinu 1999 til 2001.

Hvað varðar það álit tollstjóra að tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 1999/21/EC eigi ekki við í málinu þar sem hún hafi ekki tekið gildi fyrir EES svæðið fyrr en 31. janúar 2001 bendir kærandi á að hann vísi fyrst og fremst til tilskipunarinnar um skýringu á tollskránni. Í tilskipuninni sé að finna skilgreiningu á hugtaki sem tollskráin skýrir ekki nánar. Sú skilgreining sé nú orðin hluti íslensks réttar. Enginn íslenskur dómur og ekkert íslenskt laga- eða reglugerðarákvæði frá því fyrir gildistöku tilskipunarinnar skilgreini þetta hugtak. Þannig sé ómögulegt að segja með vissu hvornig þetta ákvæði tollskrárinnar hefði verið túlkað fyrir gildistöku hennar. Af þessum sökum virðist eðlilegt að stjórnvöld líti til tilskipunarinnar við skilgreiningu þessa hugtaks bæði vegna tímans fyrir og eftir gildistöku hennar. Hvað varðar það álit tollstjóra að tilskipun 1999/21/EC eigi ekki við í málinu þar sem hún varði fyrst og fremst merkingar vöru telur kærandi þetta þýðingarlaust ef rétt væri. Meiru skipti að tilskipunin, sbr. b- lið 2. mgr. 1. gr. feli í sér skilgreiningu á hugtaki sem notast sé við í tollskrá. Til að gæta samræmis í löggjöfinni virðist eðlilegt að líta til tilskipunarinnar.

Varðandi það álit tollstjóra að merkingar á vörunni sem um ræðir séu í andstöðu við tilskipun ráðsins 89/398/EEC, sbr. a-lið 2. tl. 1. gr.” sem tollstjóri segir gera það að skilyrði að matvæli með sérstaka næringarfræðilega notkun séu “augljóslega aðgreinanleg frá matvælum til almennrar notkunar”. Telur kærandi í fyrsta lagi að þessi tilskipun eigi ekki við um vöru hans en í f-lið 1. mgr. 4. gr. tilskipunar 89/398 komi fram að um merkingar sjúkrafæðis (sem er talið upp í viðauka I við tilskipunina) skuli setja sérstaka tilskipun. Sú tilskipun sé nr. 1999/21. Í öðru lagi telur kærandi, m.a. með vísan til liðar 5.1 hér að framan, að merkingar vörunnar samrýmist bæði tilskipun 1999/21 og 89/398.

Kærandi ítrekar fyrri kröfur sem fram komu í kæru til nefndarinnar.

Ríkistollanefnd hefur fjallað um málið á fundum og kynnt sér þau gögn sem aðilar hafa lagt fram. Þá leitaði nefndin ráðgjafar til sérfræðings um málefnið. Sendingar þær sem hér er deilt um tollflokkan á komu til landsins á tímabilinu 5. janúar 1999 til 4. desember 2001, innflytjandi Lyfjaverslun Íslands hf. (nú Líf hf.), kt. 430269-4029. Samkvæmt aðflutningsskýrslum innihéldu sendingar þessar m.a. næringardrykki með vöruheitinu Komplett Näring og Addera sem tollflokkaðir voru sem vara “sérstaklega tilreiddar fyrir ungbörn og sjúka” í tnr. 2202.1021. Tollstjóri gerir kröfu um að varan verði tollflokkuð í tnr. 2202.1091. Lýtur ágreiningur í máli þessu að framangreindri tollflokkan. Tollstjóri heldur því fram í úrskurðinum að það komi hvergi fram á vörunni að umræddir drykkir væru sérstaklega tilreiddir fyrir ungbörn og sjúka. Þá telur hann að merking vörunnar uppfylli ekki skilyrði í 4. gr. tilskipunar framkvæmdastjórnarinnar nr. 1999/21/EB en þar segir:

“The name under which dietary foods for special medical purposes are sold shall be respectively: ...

- in Swedish:

‘Livsmedel för specifika medicinska ändamål.’

Tollstjóri telur að í framangreindu felist að merking vörunnar þurfi að vera á þann hátt að setningin ‘Livsmedel för specifika medicinska ändamål’ komi beint fyrir neðan heiti vörunnar. Það er vöruheitið “Komplett Näring og í beinu framhaldi -Livsmedel för specifika medicinska ändamål-” eða “addera -Livsmedel för specifika medicinska ändamål-”. Varan verði aðeins með þess háttar merkingu augljóslega aðgreinanleg frá öðrum vörum.

Nefndarmenn eru ekki sammála tollstjóra hvað þetta varðar. Þeir telja að varan þurfi að vera merkt á þann hátt að fólk átti sig á því að hún tilheyri þessum hópi matvæla (matvæli til nota í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi). Nefndarmenn fá ekki séð að í tilskipuninni standi að ofangreind merking þurfi að koma fram á einhverjum ákveðnum stað á umbúðum vörunnar og því sé merking hennar ófullnægjandi eins og hún er framsett. Í íslenski þýðingu á 4. gr. tilskipunar 1999/21/EC segir: 1. *Söluheiti séræðis sem er notað í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi skal vera sem hér segir: á sænsku: Livsmedel för specifika medicinska ändamål-”* Þessu til stuðnings er bent á að í reglugerð nr. 605/2000 um matvæli til nota í sérstökum læknisfræðilegum tilgangi, sem er íslensk reglugerð byggð á tilskipun 1999/21/EC, kemur hvergi fram að merkja þurfi matvælin á þann hátt sem tollstjóri heldur fram.

Í a-lið, 2. tl., 1. gr. tilskipunar 89/398/EEC segir: *Séræði er matvæli sem eru, vegna sérstakrar samsetningar eða framleiðsluáðferðar, auðkennanleg frá venjulegum matvælum og fullnægja tilætluðum næringarfræðilegum skilyrðum og eru markaðssett sem slík.”*

Nefndarmenn telja að hér taki tilskipunin á tvennu, annars vegar að varan skuli sannanlega vera aðgreinanleg er varðar innihald eða framleiðslu frá öðrum almennum matvælum og hins vegar að varan skuli réttilega vera fyrir þá aðila sem hún er markaðssett fyrir. Þessi texti verður ekki skilinn á þann hátt að verið sé að gera kröfu um að merkingar matvæla í þessum flokki séu á þann veg að hún sé sannanlega aðgreinanleg frá hefðbundnum matvælum. Önnur grein reglugerðar nr. 757/2002 styður þetta álit nefndarmanna.

Nefndarmenn eru sammála því álit tollstjórans í Reykjavík að þó að vara falli undir ofangreindar tilskipanir og reglugerðir þá leiðir það ekki eitt og sér til þess að varan flokkist í ákveðinn tollflokk enda kveða tilskipanir og reglugerðir ekki á um tollflokka. Ágreiningurinn um flokkun þessarar vöru snýst um flokkun í undirlíði. Tollstjóri vill flokka vöruna í tnr. 2202.1091 en kærandi í tnr. 2202.1021. Varan er ætluð þeim aðilum (sjúklingum) er hafa óþol fyrir glúten-, soja- og laktósa en flestar matvörur innihalda eitt eða fleiri þessara efna. Hún er því sannanlega ætluð sjúklingum sem haldnir eru óþoli fyrir þessum efnum. Samsetning hennar er því á þann veg að hún er aðgreinanleg frá venjulegum matvælum. Með hliðsjón að ofanrituðu eru nefndarmenn sammála um að varan “Komplett Näring og addera” næringardrykkir eigi að flokkast í tnr. 2202.1021, og sé best lýst í því tollskrárnúmeri.

Rétt er að geta þess að ekki verður fallist á sjónarmið kæranda að það skorti lagaheimild til að endurákvarða um vörugjald og virðisaukaskatt. Er vísað til röksemda tollstjóra hér að framan í því sambandi.

Nefndarmenn taka undir athugasemdir kæranda hvað varðar langt hlé á afgreiðslu málsins og að það brjóti gegn lögbundnum fresti skv. 4. mgr. 99. gr. tollalaga, og er ekki fullnægjandi að skýra málsmeðferðina með miklu vinnuálagi hjá tollstjóra. Þar sem þessi vinnubrögð hafa ekki efnisleg áhrif á niðurstöðu málsins telur nefndin ekki ástæðu til að fara frekar yfir réttaráhrif þessa, en rétt er að ítreka að virða ber lögbundna fresti.

Hvað varðar kröfu kæranda um málskostnað er kröfunni hafnað á þeim forsendum að ríkistollanefnd skortir lagaheimild til að úrskurða um málskostnað.

Með vísan til 101. gr. tollalaga nr. 55/1987, með síðari breytingum, og til almennra reglna um túlkun tollskrár, lið 1. og 6. fellir ríkistollanefnd niður hinn kærða úrskurð tollstjóra og úrskurðar að varan "Komplett Näring og addera" næringadrykkir flokkast í tnr. 2202.1021.