

### Úrskurður nr. 3/2010.

**Kærð er tollflokkun Tollstjóra, sem birt var í Bindandi álitum um tollflokkun vöru, á ProM3 sem er prótein duft sem leyst er upp í vökva og neytt í fljótandi formi. Kærandi krefst þess að flokkun tollstjóra verði felld úr gildi. Ríkistollanefnd staðfesti tollflokkun tollstjóra.**

Með bréfi til ríkistollanefndar, dags 13. apríl 2010, kærir L. f.h. A., tollflokkun sem birt var í Bindandi álitum um tollflokkun vöru nr. 10 010, dags 19. mars 2010. Í hinu kærða álitum er varan ProM3 sem sögð er próteinseyði (e. Protein concentrates) og textúruð próteinefni. Tollstjóri flokkar efnin í tnr. 2106.9025 með vísan til 1 og 6 túlkunarreglu við tollskrá. Kærandi krefst þess að flokkun tollstjóra verði felld úr gildi og varan verði tollflokkuð í tnr. 2106.1000.

Í hinu kærða álitum nr. 10 0010 kemur fram að varan heiti ProM3 og sé framleidd af ISS Research. Lýsing kæranda, sem hann segist taka upp af heimasíðu framleiðanda er eftirfarandi: "Varan er fæðubótarefni (supplement). Nánar tiltekið prótein og flokkast sem próteinvara hjá framleiðanda og öðrum söluaðilum erlendis. Varan á að hjálpa líkamanum að fá það prótein sem hann þarfnast, sérstaklega eftir líkamlega áreynslu. Varan er í duftformi og er tilbúin til notkunar þegar búið er að blanda vatni, mjólk eða öðrum sambærilegum drykkjarvökva við próteinduftið. Varan innheldur þrjár gerðir próteina sem eru; mysu-, mjólkur- og eggjaprótein (prótein concentrates) og telja þau um 50 g af hverjum skammti sem blandaður er. Önnur efni í hverjum skammti eru eftirtalin; 3 g fita, 135 mg kólesterol, 85 mg natríum og 3 g kolvetni." Tollstjóri flokkar efnin í tnr. 2106.9025 með vísan til 1 og 6 túlkunarreglu við tollskrá.

Kærandi telur niðurstöðu tollstjóra ranga og krefst þess að ákvörðun hans verði felld úr gildi. Varan sé próteinseyði og ætti því að tollflokkast sem slík í tollflokk 2106.1000.

Þá segir í kærinni að rétt sé að útskýra hvað átt sé við með próteinseyði og textúruðu próteinefni, og hvernig vöruliðurinn sé skilgreindur í Brusselskránni.

Með próteinseyði er almennt átt við prótein sem er í duftformi og blanda þarf ýmist vatni, safa, mjólk eða öðrum sambærilegum drykkjarvökva við próteinduftið og úr verður próteindrykkur eða einn próteinskammtur. Er umrætt próteinseyði skilgreint undir lið 2106.10 í Brusselskránni, sbr. liður 2106.1000 í íslensku tollskránni.

Í Brusselskránni kemur fram að undir vöruliðinn próteinseyði (**e. protein concentrate**) falla próteinskammtar, t.a.m. í duftformi, sem blanda má við vatn, safa, mjólk eða aðra sambærilega drykki. Kærandi vill góðfúslega benda á að í innhaldslýsingu vörunnar kemur fram að varan innheldur "protein concentrate".

Þá segir í kærinni að í Brusselskránni sé einnig tekið fram að undir lið 2106.1000 falli vörur sem í daglegu tali kallast fæðubótarefni (**e. supplement**). Af því tilefni vill kærandi góðfúslega benda á að framan á vörunni stendur að varan sé "supplement". Þá komi einnig fram í Brusselskránni að slíkar vörur koma oft í þess konar umbúðum sem gefa til kynna að um sé að ræða vöru sem stuðlar að betri heilsu, betra formi og bættri vellíðan, en það á við um vöruna.

Kærandi telur að lýsingin hér að ofan eigi fullkomlega við umrædda vöru og verður hér gerð ítarleg grein fyrir vörunni til að sýna það enn frekar.

Varan heitir ProM3 og er framleidd af ISS Research. Lýsing vörunnar er eftirfarandi:

Varan er fæðubótarefni (e. supplement), nánar tiltekið próteinseyði (e. protein concentrate), og flokkast sem próteinvara hjá framleiðanda og öðrum söluaðilum erlendis. Varan á að hjálpa líkamanum að fá það prótein sem hann þarfnast, sérstaklega eftir líkamlega áreynslu. Varan er í duftformi og tilbúin til notkunar þegar búið er að blanda vatni, safu, mjólk eða öðrum sambærilegum drykkjarvökva við próteinduftið. Varan inniheldur þrjár gerðir próteina sem eru: mysu-, mjólkur- og eggjaprótein (e. protein concentrate) og telja þau um 50 g af hverjum skammti sem blandaður er. Önnur efni í hverjum skammti eru eftirtalin: 3 g fita, 135 mg kólesteról, 85 mg natríum og 3 g kolvetni. Framleiðandi tekur fram að með því að hafa þrjár mismunandi gerðir próteina í einni og sömu vörunni skipar það henni sérstakan sess meðal annarra próteinvara. Mysupróteinið er hraðmeltandi prótein sem skilar amínósýrum samstundis út í líkamann. Mjólkurpróteini er bætt við sökum þess hversu vel það vegur upp á móti mysupróteininu og eykur þannig upptöku amínósýra. Með því að bæta svo við eggjapróteini, er komið þriðja próteinið sem útvegar vöðvauppbyggjandi amínósýrur.

Samkvæmt því sem hér hefur komið fram, er ljóst að öll skilyrði þess að varan teljist til próteinseyðis eru uppfyllt. Kærandi vill þá ítreka að tollstjóri hefur ekki mótmælt þessari vörulýsingu kæranda.

Þá segir að Ísland sé aðili að alþjóðlegum samningi um samræmda vörulýsingar- og vörunúmeraskrá sem tók gildi 1. janúar 1988. Með lögum nr. 96/1987, um breytingu á þágildandi tollalögum, nr. 55/1987, var tekin upp tollskrá sem byggir á tollflokkunarreglum samræmdu skrárinnar. Alþjóðatollastofnunin gefur út skýringarbækur og álit um túlkun samræmdu skrárinnar. Þau tollskrárnúmer sem hér er deilt um eru byggð á skiptingu samkvæmt samræmdu skránni og því ber að líta til skýringargagna Alþjóðatollastofnunarinnar við túlkun þeirra.

Í upphafi tollskrárinnar sé að finna almennar reglur um túlkun hennar sem ber að fylgja. Þessar túlkunarreglur hafa lagagildi líkt og aðrir hlutar tollskrárinnar, sbr. viðauka I við tollalög nr. 88/2005. Fyrst og fremst ber að fara eftir fyrstu reglunni og í framhaldi beita þeim síðari (og þá í rétttri númeraröð) þegar ekki er hægt að flokka vöru eftir fyrri reglum. Í 1. tl. kemur fram að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Í lagalegu tilliti skal tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða, athugasemdum við tilheyrandi flokka eða kafla og ef það brýtur ekki í bága við orðalag vöruliða eða athugasemda skal fylgt nánari reglum. Af þessu er ljóst að það er fyrst og fremst orðalag sem ræður tollflokkun. Veiti orðalag tollskrár eða túlkunarreglur ekki heimild til þess að leita út fyrir texta tollskrár er því ljóst að slíkt er óheimilt.

Þá segir í kærinni að varan sé próteinvara og séu aðilar sammála um það. Tollstjóri telur hins vegar að varan eigi að tollflokkast sem tilreidd drykkjarvöruefni sem innihalda prótein. Við árekstra tveggja eða fleiri vöruliða ber að beita áður nefndum túlkunarreglum.

Í túlkunarreglu 3. a. kemur fram hvornig skuli aðhafast þegar til álita kemur að telja vörur til tveggja eða fleiri vöruliða. Í þeim tilfellum skal sá vöruliður sem felur í sér nákvæmasta vörulýsingu tekinn fram yfir vörulið með almennari vörulýsingu.

Varan uppfyllir öll þau skilyrði sem sett eru fram í Brusselskránni til að flokkast sem próteinseyði. Þá stendur í innihaldslýsingu vörunnar að varan sé próteinseyði og framan á

umbúðum vörunnar stendur að hún sé ætluð sem fæðubótarefni. Af þeim vöruliðum sem deilt er um getur það vart verið nokkrum vafa undirorpið að vöruliður 2106.1000 *próteinseyði og textúruð próteinefni* er sá nákvæmari.

Verður af þeim sökum ekki annað ráðið af túlkunarreglu 3. a. en flokka eigi vöruna í tollflokk 2106.1000 *próteinseyði og textúruð próteinefni*.

Þá segir að við úrlausn þessa máls hafi tollstjóri ekki litið til dómaframkvæmdar Evrópudómstólsins. Má þar sem dæmi nefna að í nýlegum dómi dómstólsins í sameinuðum málum C-410/08 til C-412/08 var tekist á um tollflokkun vítamíns, sem var í formi lýsishylkja. Sóknaraðili benti á að lýsishylkin ætti að nota sem fæðubótarefni (e. supplement) og því ætti að tollflokka þau undir viðeigandi vörflokk. Dómstóllinn setti eftirfarandi fram :

*„As a preliminary point, it must be noted that, in these three cases, the goods which the national court is, in essence, asking the Court to classify have similar characteristics, namely that they are, in the view of the national court, edible preparations intended for use as supplements [...]”*

Með hliðsjón af þessu má sjá í niðurlagi dómsins að dómstóllinn kemst að þeirri niðurstöðu að skv. túlkunarreglu 3. a. felur liður 2106 í sér nákvæmari lýsingu, heldur en sá liður sem flokka átti vöruna undir. Þar sem fram var komið að varan hafi átt að vera og væri fæðubótarefni.

Samkvæmt því sem að ofan hefur verið rakið, er ljóst að tollflokkun tollstjóra á umræddri vöru er röng. Varan er auglýst hjá framleiðanda sem fæðubótarefni og er próteinseyði. Þetta kemur fram í vörulýsingu á heimasíðu framleiðanda sem og framan á umbúðum vörunnar sjálfar. Að horfa framhjá þessum óumdeilanlegu staðreyndum við tollflokkun á vörunni brýtur gegn almennu túlkunarreglunum líkt og fram kemur í kafla IX og X.

Kærandi krefst þess að ákvörðun tollstjórans í Reykjavík frá 19. mars s.l. um tollflokkun á ProM3 verði felld úr gildi. Þá er þess krafist að ríkistollanefnd tollflokki ProM3 sem *próteinseyði og textúruð próteinefni* í tollskrárnúmer 2106.1000.

Kæran var send tollstjóra til umsagnar með bréfi dags. 14. apríl 2010. Í svari sem barst nefndinni þann 7. maí s.á. segir m. a. að það sé rétt hjá kæranda að hreint prótein og próteinseyði sé tollflokkað í tnr. 2106.1000. Undir tollskrárnúmer 2106.9025 falli hins vegar: matvæli, ót. a.: Tilreidd drykkjarvöru efni, sem innihalda prótein og/eða önnur næringarefni, einnig vítamín, steinefni, jurtatrefjar, fjölmottaðar fitusýrur og bragðefni, Samkvæmt upplýsingum frá framleiðanda af heimasíðu hans sem kærandi vísar til, inniheldur varan eftirfarandi efni: mysu-, mjólkur- og eggjaprótein, kalíum kaseinat, eggjaalbémin, ISSOE3 (emzínblöndu sem samanstendur af próteasi, mjólkursykurkljúfi og amýlasi), náttúruleg og gervibragðefni og súkrósa (þ.e. hvítasykur, stráskykur).

Tollstjóri telur ljóst af innihaldslýsingu vörunnar að ekki sé um hreint prótein eða próteinseyði að ræða heldur vöru sem samsett sé af próteini og öðrum efnum. Varan sé í duftformi, hún sé leyst upp í vökva og hennar neytt sem drykkjarvöru. Hér sé því um tilreitt blandað drykkjarvöru efni að ræða sem skv. 1 og 6 grein almennra reglna um túlkun tollskrár flokkist í vörulið 2106 undirlið 9025. Í viðkomandi vörulið sé að finna nákvæmstu vörulýsingu sem eigi við um ProM3, líkt og farið sé fram á í túlkunarreglu 3 a, og niðurstaða Tollstjóra sé því að flokka skuli vöruna í tnr. 2106.9025. Sú niðurstaða sé einnig í takt við áður útgefna úrskurði embættisins nr. 3/2005 og 3/1994 þar sem úrskurðað var um

sambærilega vöru. Þá segir í greinargerð tollstjóra að ef varan innihéldi kakó þá ætti hún að tollflokka í 18. kafla tollskrár.

Tollstjóri sér ekki samhengi við flokkun þessarar vöru og þeirrar sem vísað er til í málum Evrópudómstólsins nr. C-520/08 og C-412/08. Ennfremur tekur tollstjóri fram að lýsing framleiðanda á vörunni á heimasíðu sinni sem próteinseyði ráði ekki flokkun vörunnar heldur beri að líta til innihaldslýsingar hennar.

Tollstjóri krefst þess að hið kærða Bindandi álit um tollflokkingu vöru nr. 10 0010 dags. 19. mars 2010 verði staðfest.

Greinargerð tollstjóra var send kæranda til umsagnar með bréfi dags. 7. maí 2010. Í svari sem barst nefndinni þann 20. s.m. segir m.a. Tollstjóraembættið bendir á að ProM3 innihaldi þrjár tegundir próteins, vítamín, steinefni, næringarefni, bragðefni og önnur innihaldsefni, sem fæðubótarefni innihalda almennt. Kærandi telur að Tollstjóri bendi hins vegar ranglega á að í tollflokki 2106.1000 sé flokkað *hreint* prótein og próteinseyði. Hið rétta sé að yfirskrift tollflokksins sé *Próteinseyði og textúruð próteinefni*. Orðið *hreint* komi þar aldrei fyrir. Tollstjóri byggir tollflokkingu sína alfarið á því að innan tollflokks 2106.1000 falli aðeins *hreint* prótein.

Kærandi vísar til World Customs Organization („WCO“) en sú stofnun heldur utan um miðlægan grunn sem lagður er til grundvallar við samræmda tollflokkingu. Í skýringum WCO við tollflokki 2106.1000 sé m.a. að finna eftirfarandi skýringu í lið (16):

*Preparations, often referred to as food supplements, based on extracts from plants, fruit concentrates, honey, fructose, etc. and containing added vitamins and sometimes minute quantities of iron compounds. These preparations are often put up in packagings with indications that they maintain general health or well-being.*

Kærandi telur að það sé engum blöðum um það að fletta að samkvæmt skýru orðalagi skýringartextans falli fæðubótarefni (food supplements) innan skilgreiningar tollflokks 2106.1000. Þá sé ljóst að tollflokkurinn útiloki ekki prótein af þeim sökum að þau séu ekki *hrein* enda beinlínis gert ráð fyrir að í þeim séu m.a. vítamín og bæti- og bragðefni.

Þá vísar kærandi til vefútgáfu Harmonized Systems Commodity Database sem WCO heldur utan um og er að finna eftirfarandi dæmi um vöru sem fellur innan tollnúmeris 2106.1000:

**Preparation** in the form of a powder, consisting of soya protein isolate (75.05 %), whey protein 80 % concentrate (24.5 %), vanilla aroma (0.25 %) and silicon dioxide (0.20 %), put up for retail sale, in a container with a net content of 240 g. The total protein content of the product, by weight of the dry matter, is 85.9 % (±1.0 %). The product is intended to be consumed with other foodstuffs or beverages (5 grams, 1 to 4 times daily). The product exhibits the smell and taste of vanilla. **Application of GIRs 1 and 6.**

Kærandi telur að ekki verði framhjá því litið að lýsingin hér að ofan sé sláandi lík vöru kæranda.

Þá segir að í öðru sambærilegu máli megi á sama stað finna eftirfarandi:

**Defatted soya-bean flour protein concentrate**, with a protein content, on a dry matter basis, of **approximately 69 to 71 %**, obtained from defatted soya-bean flakes by the removal of fermentable sugars, the elimination of antigens, heat treatment, grinding and sifting. The concentrate is not textured and can be used either for human consumption or in animal feeds.

Kærandi telur í ljósi þessara álita og skilgreininga WCO verði að telja fullljóst að fæðubótarefnið ProM3 á að flokkast í tollflokk 2106.1000. Önnur flokkun væri í það minnsta í andstöðu við skilning WCO á sama efni. Þá er með ofangreindu auðsýnt að skilgreining tollstjóraembættisins sé röng hvað varðar að aðeins *hreint* prótein rúmist innan tollflokks 2106.1000.

Kærandi telur það miður að Tollstjóraembættið telji sig ekki sjá fordæmisgildi eða samhengi nýlegra úrlausna Evrópudómstólsins við það álitamál sem hér er til meðferðar. Í sameinuðum málum C-410/08 til C-412/08 var tekist á um tollflokkan fæðubótarefna eins og gert er hér. Niðurstaða dómstólsins sýnir glögglega hvaða skilning beri að leggja í hugtakið fæðubótarefni við tollflokkan þess. Þar ber að mati dómstólsins að beita almennri málvenju og viðteknum skilningi á hugtakinu. Hið sama á við í þessu máli.

Vara kæranda er óumdeilt fæðubótarefni sbr. m.a. 3. tl. 4. gr. laga nr. 93/1995 sbr. 3. gr. laga nr. 143/2009 þar sem finna má eftirfarandi skilgreiningu:

*„Fæðubótarefni eru matvæli sem eru ætluð sem viðbót við venjulegt fæði og eru með hátt hlutfall af vítamínum, steinefnum eða annars konar efnum sem hafa næringar- eða lífeðlisfræðileg áhrif.“*

Tollalega meðhöndlun hennar ætti að vera í samræmi við þessa staðreynd.

Kærandi telur að ofangreindar niðurstöður WCO þurfi ekki að koma á óvart enda séu þær í samræmi við almennar reglur um túlkun tollskrárinnar. Vill kærandi í því samhengi benda á b. lið 2. gr. *almennra reglna um túlkun tollskrárinnar* þar sem skýrt komi fram að þegar talað er um tiltekið efni í vörulið tekur það ekki einungis til efnisins óblandaðs, heldur einnig til þess í blöndum eða samböndum við önnur efni. Það sé því rangt að álykta sem svo að einungis hreint prótein geti flokkast í tollflokk 2106.1000 eins og tollstjóri gerir.

Með hliðsjón af kæru sinni og ofangreindu ítrekar kærandi fyrri kröfur sínar.

Ríkistollanefnd hefur haldið fundi um málið og farið yfir þau gögn sem málsaðilar hafa lagt fram. Tollstjóri flokkar ProM3 í tnr. 2106.9025 sem tilreidd drykkjarvöruefni sem innihalda próteín, með vísan til 1 og 6 túlkunarreglu við tollskrá. Kærandi krefst þess að flokkun tollstjóra verði felld úr gildi og varan verði tollflokkuð í tnr. 2106.1000 sem próteínseyði og textúruð próteinefni.

Deilt er um tollflokkan á vörunni ProM3 sem er fæðubótaefni í duftformi og er ætlað til drykkjar eftir að því hefur verið blandað við vatn, mjólk eða annan vökva. Samkvæmt upplýsingum framleiðanda eru í vörunni þrjár gerðir próteína, þ.e. mysu-, mjólkur- og eggjaprótein ásamt ýmsum öðrum efnum, s.s. bragð- og fylliefnum. Nákvæmt hlutfall á efnisinnihaldi kemur ekki fram.

Kærandi heldur því fram í málátilbúnaði sínum að varan sé prótein seyði og textúruð próteinefni og eigi því að flokkast í tnr. 2106.1000. Nefndarmenn eru ekki sammála þessari

fullyrðingu kæranda. Á umbúðum vörunnar og heimasíðu framleiðanda vörunnar er ekki að sjá að varan sé próteinseyði og textúreruð próteinefni.

Pro M3 er svokölluð protein blanda byggð á s.k. prótein concentrate úr þremur mismunandi próteinum (mysu-, mjólkur- og eggjapróteini). Hér virðist vera um s.k. próteinconcentrate að ræða en ekki prótein isolates. Prótein isolates innihalda meira magn af próteinum en concentrate. Isolates innihalda oft meira en 90% af próteini þegar concentrate innihalda nær 75% af próteini. Textured protein eru prótein sem hafa við framleiðslu verið færð til fasts forms og eru til þess fallin að tilreiðast en halda engu að síður formi, þ.e. leysast ekki auðveldlega upp við matreiðslu. Vara sú sem hér er til umfjöllunar, þ.e. ProM3 er prótein duft sem ætlast er til að leyst sé upp í vökva og neytt í fljótandi formi.

Í svari kæranda til ríkistollanefndar, við greinargerð tollstjóra er vitnað í skýringarbækur Alþjóða Tollaráðsins og því haldið fram að liður 16 í skýringum við 21. flokk eigi sérstaklega við um 2106.1000. Nefndarmenn eru ósammála þessari fullyrðingu kæranda. Tilvitnuð athugasemd á við vörulið 2106 í heild en ekki þetta sérstaka undirnámer vöruliðsins.

Í hinu kærða Bindandi álit um tollflokkun vöru er vörunni skipað í tnr. 2106.9025 en þar segir: *“Tilreidd drykkjarvöruefni, sem innihalda próteín og/eða önnur næringarefni, einnig vítamín steinefni, jurtatrefjar, fjölómettaðar fitusýrur og bragðefni.”*

Að mati ríkistollanefndar er vara sú sem hér er deilt um flokkun á, þ.e. ProM3, tilreidd drykkjarvöruefni sem innihalda prótein og eða önnur næringarefni. Með vísan til liðar 1 og 6 í Almennum reglum um túlkun tollskrár er vörunni nákvæmast lýst í tnr. 2106.9025.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan úrskurð. Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og almennra reglna um túlkun tollskrár nr. 1 og 6, er hið kærða Bindandi álit nr. 10 0010, dags 19. mars 2010 um tollflokkun á ProM3 drykkjarvöruefni í tnr. 2106.9025 staðfest.