



# Meistararitgerð í lögfræði

## Tollflokkun

Björg Ásta Þórðardóttir

Páll Rúnar M. Kristjánsson, hdl.

Október 2014



HÁSKÓLI ÍSLANDS  
FÉLAGSVÍSINDASVIÐ

---

LAGAÐEILD

**Meistararitgerð  
í lögfræði**

**Tollflokkun**

Björg Ásta Þórðardóttir

Páll Rúnar M. Kristjánsson, hdl.

Október 2014



## Formáli

Áhugi minn á tollarétti vaknaði í kjölfar umfangsmikilla verkefna hjá Félagi atvinnurekenda í tengslum við mál sem vörðuðu tollflokkun á vörum sem eru flestum Íslendingum kunnar, þ.e. svokölluðum iPod vörum. Í kjölfar þeirrar vinnu hófst langur undirbúningur að ritgerð þessari með aðstoð Páls Rúnars M. Kristjánssonar, hdl., leiðbeinanda. Tilgangurinn með ritgerðinni var einfaldlega sá að varpa ljósi á hluta þess réttarsviðs sem litla athygli hefur fengið í íslenskum fræðiritum, þ.e. tollarétt. Það varðar fyrirtæki og neytendur í landinu miklu máli hvernig vörur eru flokkaðar og þar með hvaða gjöld þau bera. Af þeim sökum þótti mér við hæfi að fjalla hér um þau atriði sem líta ber til við tollflokkun vöru og vonast ég til að ritgerðin geti verið til leiðbeiningar í þeim efnum.

Þetta verk hefur krafist mikillar þolinmæði og umburðarlyndis bæði af hálfu fjölskyldu minnar og vinnuveitenda. Vil ég því nýta tækifærið og þakka fjölskyldu minni og samstarfsfélögum hjá Félagi atvinnurekanda og Málflutningsstofu Reykjavíkur fyrir þann stuðning sem ég hef notið við skrif þessarar ritgerðar. Þá vil ég sérstaklega þakka Guðnýju Petrínu Þórðardóttur fyrir yfirlestur ritgerðarinnar og síðast en ekki síst vil ég færa Páli Rúnari M. Kristjánssyni bestu þakkir fyrir alla þá aðstoð og innblástur sem hann hefur veitt mér í aðdraganda og við skrif þessarar ritgerðar.

5. september 2015,

*Björg Ásta Þórðardóttir.*

## EFNISYFIRLIT

1 Inngangur .....	1
2 Viðauki 1 við tollalög nr. 88/2005 .....	2
2.1 Alþjóðatollastofnunin.....	2
2.1.1 HS sáttmálinn .....	4
2.1.2 Breytingar á HS vörunúmeraskránni og gerð leiðbeinandi fyrirmæla .....	5
2.2 Uppsetning viðauka I .....	7
2.2.1 Tollskráin .....	7
2.2.1.1 Uppsetning tollskrárinnar.....	8
2.2.2 Túlkunarreglur við tollskrána.....	11
2.2.3 Athugasemdir við einstaka kafla tollskrárinnar .....	13
2.3 Notkun á tollskránni .....	14
2.4 Breytingar á viðauka I.....	15
2.4.1 Efni 189. gr. tollalaga.....	16
2.4.1.1 Kröfur stjórnarskrárinnar.....	18
2.4.1.2 Vægi breytinga skv. 189. gr. tollalaga .....	20
3 Ábyrgðaraðili tollflokunar og bindandi álit .....	21
3.1 Ábyrgðaraðili tollflokunar.....	21
3.2 Bindandi álit .....	23
3.2.1 Umsókn um bindandi álit .....	24
3.2.2 Samspil leiðbeiningarskyldu tollstjóra og bindandi álits .....	25
3.2.3 Gildistími bindandi álits .....	27
4 Andlag tollflokunar .....	28
4.1 Hlutlægir eiginleikar vöru .....	29
4.2 Eiginleikar við innflutning .....	31
4.3 Aðrir eiginleikar vöru.....	33
4.3.1 Höfuðhlutverk .....	33
4.3.2 Ætluð not á vöru.....	36
4.3.3 Framleiðsla og meðferð vöru .....	40
4.3.4 Önnur sjónarmið.....	43
4.4 Sönnunargögn um eiginleika vöru .....	45
4.4.1 Mat sérfræðinga.....	46
4.4.2 Gögn frá framleiðanda .....	47
4.4.3 Mat annarra stjórnvalda.....	48

5 Túlkun tollskrárinnar.....	50
5.1 Almennt um lögskýringu.....	51
5.1.1 Lögskýring .....	51
5.1.1.1 Lögskýringargögn .....	53
5.1.1.2 Markmiðsskýring .....	54
5.1.1.3 Skýrt til samræmis við stjórnarskrána.....	57
5.1.1.4 Skýrt til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar .....	61
5.1.1.4.1 Skýringarbækur og álit WCO.....	63
5.1.1.4.2 Tollflokkun annarra ríkja .....	65
5.1.1.4.3 Tollflokkun innan ESB.....	67
5.1.1.5 Söguleg skýring.....	71
5.2 Lögfestar túlkunarreglur.....	74
6 Túlkunarregla 1 .....	76
6.1 Tollflokkun byggð á orðalagi vöruliða.....	78
6.1.1 Merkingarfræðilegur rammi lagaákvæðis .....	79
6.1.2 Samræmisskýring .....	84
6.1.2.1 Innri samræmisskýring.....	84
6.1.2.2 Ytri samræmisskýring .....	86
6.2 Tollflokkun byggð á orðalagi athugasemda .....	90
6.2.1 Tegundir athugasemda .....	91
6.2.1.1 Liðir 5.A-C – Hlutlægir eiginleikar.....	92
6.2.1.2 Liður 5.D - Frávísunarathugasemd.....	93
6.2.1.3 Liður 5.E – Forgangsathugasemd?.....	95
6.3 Tólkunarregla 6 .....	98
7 Tólkunarreglur 2-5 .....	100
7.1 Tólkunarregla 2a .....	101
7.1.1 Ósamsettar og sundurteknar vörur .....	103
7.2 Tólkunarregla 2b .....	106
7.3 Tólkunarregla 3 .....	108
7.3.1 Tólkunarregla 3a .....	109
7.3.2 Tólkunarregla 3b .....	112
7.3.3 Tólkunarregla 3c .....	114
7.4 Tólkunarregla 4 .....	115
7.5 Tólkunarregla 5 .....	117

8 Lokaorð .....	120
Heimildaskrá .....	122
Dómaskrá .....	125
Úrskurða- og álitaskrá .....	127

## 1 Inngangur

Inn- og útflutningur á vörum um landamæri Íslands á sér stað daglega og eru jafnan miklir hagsmunir fólgnir í því að slíkir vöruflutningar gangi vel fyrir sig. Eitt af skilyrðum þess er að þeir aðilar sem hafa það með höndum að flokka vörurnar í eitt af þeim tollskrárnúmerum sem finna má í viðauki I við tollalög nr. 88/2005 (hér eftir nefnd tollskráin) hafi haldbæra þekkingu á réttarumhverfi tollskrárinnar og þeim sjónarmiðum sem almennt er talið viðurkennt að koma eigi til skoðunar við tollflokkun. Fjárhagsleg áhrif þess að tollflokkun sé ekki framkvæmd með réttum hætti geta verið mikil enda hafa töllyfirvöld ríkar heimildir til endurskoðunar á tollflokkun og eftir atvikum endurákvörðunar á aðflutningsgjöldum sem lögð eru á innfluttar vörur. Mikið hefur reynt á það fyrir íslenskum stjórnvöldum, þ.e. annars vegar tollstjóra og hins vegar ríkistollanefnd, hvort tollflokkun hafi verið rétt og þar með rétt gjöld greidd við inn- eða útflutning. Þrátt fyrir það hefur lítið reynt á tollflokkun fyrir íslenskum dómstólum auk þess sem íslenskir fræðimenn hafa að takmörkuðu leyti einbeitt sér að umræddu sviði. Skortur er því á íslensku fræðiefni á sviði tollaréttar og verður hér gerð viðleitni til að bæta þar úr.

Lagaumhverfi tollflokunar, sem aðallega einangrast við tollalög nr. 88/2005 (hér eftir nefnd tollalög) og viðauka I við þau, er nokkuð sérstakt að tvennu leyti. Í fyrsta lagi þá er uppsetning tollskrárinnar og inntak hennar nokkuð frábrugðið öðrum lagabálkum. Ber þá helst að nefna þær túlkunarreglur sem lögfestar eru fremst í tollskránni sem skylt er að líta til við tollflokkun sem og athugasemdir við einstaka kafla og flokka tollskrárinnar sem veita enn frekari leiðbeiningar um túlkun hennar. Túlkun tollskrárinnar er því byggð á lögfestum túlkunarsjónarmiðum sem skýrð hafa verið í úrskurðaframkvæmd. Þar hafa mótast þau sjónarmið sem líta ber til við tollflokkun vara, bæði hvað varðar túlkun á sjálfri tollskránni og heimfærslu vara undir einstök tollskrárnúmer. Þá byggist tollskráin að mestu leyti á vörunúmeraskrá Alþjóðatollastofnunarinnar (hér eftir nefnd WCO) sem hefur það meðal annars að markmiði að samræma tollflokkun á milli aðildarríkja stofnunarinnar. Beiting WCO á HS vörunúmeraskránni hefur því nokkuð mikið vægi við túlkun á íslensku tollskránni og því hefur í miklum mæli verið litið til réttarheimilda hennar og jafnvel annarra ríkja sem byggja tollskrár sínar á sama grunni. Vægi þjóðréttarsamninga á þessu sviði er því mikið og hafa breytingar á túlkun HS vörunúmeraskrárinnar jafnan bein áhrif inn í íslenskan rétt.

Hér að neðan verður leitast við að gera grein fyrir þessu sérstaka eðli tollskrárinnar og beitingu hennar. Ritgerð þessi fjallar í grunninn um þau sjónarmið sem líta ber til við tollflokkun, þ.e. bæði ólögfest og lögfest, og hvernig þeim hefur verið beitt í



réttarframkvæmd. Farið verður yfir tengsl íslensku tollskrárinnar við HS vörunúmeraskrána ásamt því að fara ítarlega yfir uppsetningu tollskrárinnar, hvernig hún er notuð og því næst hvernig henni hefur verið breytt í gegnum tíðina. Í því samhengi verður áhersla lögð á 189. gr. tollalaga sem veitir ráðherra heimild til að breyta tollskránni séu ákveðin skilyrði fyrir hendi. Því næst verður skoðað hverjir það eru sem beita tollflokkun héraðs og þá sérstaklega það úrræði, sem stendur inn- og útflytjendum til boða í tollalögum, um að óska bindandi álits tollstjóra á tollflokkun vara. Að lokum verður farið yfir það hvert sé andlag tollflokunar, þ.e. vörunar sem fluttar eru inn og út úr landinu, og hvaða sjónarmið beri að líta til við tollflokkun þeirra og þar með túlkun tollskrárinnar. Við afmörkun á efnisréttinum í ritgerð þessari verður aðallega byggt á innlendri úrskurðaf framkvæmd og erlendri réttarframkvæmd, sem er umtalsverð, auk þess sem litið verður til erlendra fræðirita.

## 2 Viðauki 1 við tollalög nr. 88/2005

Sú réttarheimild sem aðallega er beitt við tollflokkun er viðauki I við tollalögin, almennt nefnd tollskráin. Svo unnt sé að flokka vörur með fullnægjandi hætti innan tollskrárinnar þá er grundvallaratriði að átta sig á uppruna og eðli þessa tollskrárinnar enda hefur staða hennar sem hluti af stóru alþjóðlegu tollskrárkerfi haft mikið vægi við túlkun hennar í innlendri úrskurða- og dómaframkvæmd. Verður hér að neðan því leitast við að gera grein fyrir fyrirmynd íslensku tollskrárinnar og jafnframt lýsa uppsetningu viðauka I, hvernig honum hefur verið beitt og jafnframt hvaða reglur gilda um breytingar á honum.

### 2.1 Alþjóðatollstofnunin

Íslenska tollskráin er ekki einangrað fyrirbæri heldur þvert á móti hluti af alþjóðlegu tollskrárkerfi Tollasamvinnuráðsins í Brussel<sup>1</sup> nefnt alþjóðlega samræmda vörulýsingar- og vörunúmeraskráin (hér eftir nefnd HS vörunúmeraskráin).<sup>2</sup> Grundvöll kerfisins má rekja til viðleitni vestrænna ríkja til að draga úr efnahagslegri einangrun einstakra þjóða á árunum fyrir síðari heimsstyrjöldina og tryggja frið á milli ríkjanna. Eftir lok síðari heimsstyrjaldarinnar fór af stað mikil vinna við að búa til alþjóðlega samninga á sviði viðskipta sem sneru m.a. að því að takmarka hindranir á frjálsu flæði vara með því að lækka tolla. Fyrsti samningurinn sem kom út úr þeirri vinnu var hið alþjóðlega samkomulag um tolla og viðskipti, þ.e. nánar tilgreint GATT samkomulagið<sup>3</sup> sem undirritað var árið 1947 en tók

---

<sup>1</sup> Tollasamvinnuráðið starfar nú undir heitinu Alþjóðatollstofnunin.

<sup>2</sup> Alþt. 2004-05, A-deild, bls. 3623. HS vörunúmeraskráin er á ensku nefnd *Harmonized Commodity Description and Coding system*.

<sup>3</sup> GATT er skammstöfun fyrir *General Agreement on Tariffs and Trade*.

gildi 1. janúar 1948.<sup>4</sup> Í 2. gr. GATT samkomulagsins var gert ráð fyrir að aðildarríkin myndu lækka tolla sín á milli en til að framfylgja því ákvæði var aðilum ljóst að samræma þurfti reglur og umgjörð við flokkun vara enda voru mismunandi tollskrár aðildarríkjanna talsverð hindrun á viðskiptum.<sup>5</sup> Árið 1947 var því stofnaður starfshópur sem samanstóð af fulltrúum þrettán Evrópuríkja sem hafði það að markmiði að meta möguleikana á tollasamstarfi á grundvelli þeirra sjónarmiða sem fram koma í GATT samkomulaginu.<sup>6</sup>

Afrakstur þeirrar vinnu var samkomulagið um starfrækslu Tollasamvinnuráðsins (e. *Convention establishing a Customs Co-Operation Council*) sem undirritað var í desember árið 1950 en tók ekki gildi fyrr en tæplega tveimur árum síðar, þ.e. í nóvember árið 1952. Eitt af hlutverkum ráðsins var m.a. að tryggja sameiginlega túlkun og framkvæmd á tollnafnaskrá ráðsins<sup>7</sup> sem komið var á fót með sáttmála um vöruflokkun í tollskrár árið 1950.<sup>8</sup> Tollnafnaskráin (e. *Nomenclature for the Classification of Goods*), öðru nafni nefnd Brusselskráin, var þó ekki eina viðleitni alþjóðasamfélagsins til að samræma tollskrár ríkjanna til að einfalda alþjóðleg viðskipti og auðvelda samanburð á inn- og útflutningi á einstaka vörum. Árið 1950 gáfu Sameinuðu þjóðirnar einnig út tollskrárkerfi sem nefnist *Standard International Trade Classification* (hér eftir nefnt SITC).<sup>9</sup> Þrátt fyrir að uppsetning Brusselskrárinnar og SITC var ekki eins þá reyndu sum ríki að nota bæði kerfin. Vegna erfiðleika við þá viðleitni ríkjanna voru tekin ákveðin skref í átt að samræmingu kerfanna en einmitt til þeirra framfara leit Tollasamvinnuráðið við frekari þróun vörunúmeraskrár stofnunarinnar.<sup>10</sup>

Vegna meðal annars mikilla tækniframfara og breytinga í alþjóðlegum viðskiptum var á níunda áratug 20. aldarinnar ákveðið að gefa út nýja tollskrá, þ.e. HS vörunúmeraskrána, sem byggði á sama grunni og Brusselskráin. Var í því skyni undirritaður alþjóðasamningur

<sup>4</sup> Simon Lester o.fl.: *World Trade Law. Text, Materials and Commentary*, bls. 65-67.

<sup>5</sup> Hans-Michael Wolfgang og Christopher Dallimore: „The World Customs Organization and its Role in the System of World Trade: An overview“, bls. 624.

<sup>6</sup> „History“, [http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/au\\_history.aspx](http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/au_history.aspx).

<sup>7</sup> Sbr. d-liður 3. gr. sáttmálans um Tollasamvinnuráðið. „Conventions and Agreements“, <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>.

<sup>8</sup> Íslenska þýðingin fékkst úr athugasemdum við frumvarp til tollalaga nr. 55/1987, sbr. Alþt. 1987-88, A-deild, bls. 1292. Sáttmálinn heitir á ensku *Convention on Nomenclature for the classification of goods in Customs Tariffs and Protocol of Amendment thereto*.

<sup>9</sup> Dominik Lasok: *The Trade and Customs law of the European Union*, bls. 237. Sjá einnig Efnahags- og félagsráð Sameinuðu þjóðanna (ECOSOC): „International Trade Classifications. Standard international Trade Classification (SITC)“, <http://repository.uneca.org/handle/10855/9230>, bls. 1-2.

<sup>10</sup> Sjá formála Alþjóðasamningsins um samræmda vörulýsingar- og vöruheitaskrá. Þar kemur eftirfarandi fram um grundvöll hinnar nýju tollskrár: „Considering that a close correlation should be maintained between the Harmonized System and the Standard International Trade Classification (SITC) of the United Nations.“

um samræmda vörulýsingar- og vöruheitaskrá (hér eftir nefndur HS sáttmálinn)<sup>11</sup> sem tók gildi 1. janúar 1988. Yfir 200 ríki nota nú HS vörunúmeraskrána sem grunn að tollskrár sínnum, þrátt fyrir að aðeins 179 ríki séu skuldbundin til þess samkvæmt sáttmálanum, og er nú rúmlega 98% af andlagi alþjóðlegra vöruviðskipta flokkað í samræmi við skrána.<sup>12</sup> Er því vægi þessa kerfis og útbreiðsla mikil. Var því ekki að ástæðulausu að árið 1994 var nafni stofnunarinnar breytt í Alþjóðatollastofnunin (*e. World Customs Organization*) enda þótti það nafn lýsa eðli stofnunarinnar betur þar sem aðildarríki hennar eru frá öllum heimshlutum.<sup>13</sup> Þess ber þó að geta að breytingin var einungis óformlegs eðlis enda ber stofnunin ennþá formlega hið fyrri heiti.

### 2.1.1 HS sáttmálinn

Í viðauka við HS sáttmálann er að finna HS vörunúmeraskrána sem, samkvæmt 2. gr. sáttmálans, telst óaðskiljanlegur hluti hans. Samkvæmt 3. gr. HS sáttmálans skuldbundu aðildarríki hans sig til þess að taka upp HS vörunúmeraskrána og höfðu ríkin ekki heimild samkvæmt sáttmálanum til að áskilja sé nokkurn fyrirvara á þeirri skuldbindingu, sbr. 18. gr. hans. Hvað varðar uppbyggingu vörunúmeraskrárinnar þá felur hún í sér sex talna tollflokunarkerfi sem samanstendur af 21 flokki, sem innihalda samtals 97 kafla og um 5000 tollskrárnúmer. Markmið flokkunarkerfisins er, skv. formála sáttmálans, að samræma hagtölur á milli ríkja, þ.e. auðvelda samanburð á inn- og útflutningi einstakra vara, sem og að koma á sameiginlegu kerfi til að auðvelda alþjóðleg viðskipti.

Í skránni er hvert tollskrárnúmer með 6 stafir sem aðildarríki sáttmálans skuldbinda sig til að taka upp óbreytt, sbr. 3. gr. HS sáttmálans. Ríkin hafa svo heimild til að flokka vörur með ítarlegri hætti kjósi þau svo, sbr. b-liður 1. mgr. 3. gr. HS sáttmálans. Hafa flest aðildarríki sáttmálans tekið upp kerfið, þar á meðal athugasemdir við einstaka kafla og túlkunarreglur tollskrárinnar.<sup>14</sup> Ríkin hafa enn fremur notfært sér þá heimild að bæta við fleiri tölustöfum í tollskrá þeirra og notast þannig við ítarlegra flokkunarkerfi en finna má í HS vörunúmeraskránni. Hérlandis hefur til að mynda verið byggt á átta talna tollflokunarkerfi en nánar verður fjallað um það hér að neðan. Ríkin hafa jafnframt heimild til að vera með fleiri

---

<sup>11</sup> Á ensku nefnist hann *International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System*. Oft nefndur *HS Convention*.

<sup>12</sup> „What is the Harmonized System (HS)?“, <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>.

<sup>13</sup> „World Customs Organization, 179 members“, <http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx>.

<sup>14</sup> Peter Van den Bossche og Werner Zdouc: *The law and policy of the World Trade Organization. Text, Cases and Materials*, bls. 456.

kafla en HS vörunúmeraskráin og er til að mynda Evrópusambandið (hér eftir nefnt ESB) með 99 kafla en Ísland er þó aðeins með 97 kafla, þar af einn sem er ekki í notkun.<sup>15</sup>

Svo að fyrrgreint tollflokkunarkerfi nái markmiði sínu þá er í HS sáttmálanum gert ráð fyrir að komið sé á fót nefnd sem samanstendur af fulltrúum frá hverju aðildarríki, sbr. 6. gr. sáttmálans (hér eftir nefnd HS nefndin). Nefndinni ber að að funda hið minnsta tvisvar á ári og á fundum hennar hefur hvert aðildarríki eða aðildarsamband, til að mynda ESB, eitt atkvæði, sbr. 2. og 4. mgr. 6. gr. sáttmálans. HS nefndin hefur m.a. það að markmiði að útbúa skýringar við tollskrána, álit á tollflokkun og aðrar leiðbeiningar við túlkun á HS vörunúmeraskránni.<sup>16</sup> Umræddar leiðbeiningar eru hins vegar ekki bindandi fyrir aðildarríkin en eru þó mikilvæg tæki til að tryggja samræmda notkun á skránni.<sup>17</sup> Um vægi þessara tækja við tollflokkun á tollskránni hérlendis verður fjallað í kafla 5.1.1.3 hér að neðan.

### *2.1.2 Breytingar á HS vörunúmeraskránni og gerð leiðbeinandi fyrir mæla*

Telji HS nefndin tilefni til breytinga, hvort sem það er á HS vörunúmeraskránni sjálfri, skýringum við skrána, við gerð álita á tollflokkun eða annars konar leiðbeininga, sem eiga að vera aðildarríkjum til aðstoðar við framfylgd HS skrárinnar, þá þarf eiga sér stað lögákveðið ferli svo athafnir nefndarinnar öðlist gildi. Gerður hefur verið greinarmunur á umræddum athöfnum nefndarinnar eftir því hvers eðlis þær eru og er almennt talið að þær þurfi ekki allar að fara í gegnum sama ferlið svo á þeim sé byggjandi.<sup>18</sup>

Hvað varðar þau ferli sem koma hér til skoðunar má í fyrsta lagi nefna það ferli sem tiltekið er í 2. mgr. 8. gr. HS sáttmálans sem varðar gerð skýringarrita, álita eða úrskurða um tollflokkun og annarra leiðbeininga. Samkvæmt ákvæðinu þá þurfa þær ákvarðanir nefndarinnar almennt að fá samþykki Tollasamvinnuráðsins áður en þær taka gildi. Þær teljast þó samþykktar af ráðinu, án formlegrar aðkomu þess, ef ekkert aðildarríkja ráðsins hefur komið athugasemdum sínum um viðkomandi breytingar á framfæri við aðalframkvæmdastjóra WCO innan tveggja mánaða frá lok þess mánaðar sem fundur HS nefndarinnar, þar sem breytingin var samþykkt, átti sér stað, sbr. 2. mgr. 8. gr. HS sáttmálans. Ef aðildarríki kemur slíkum athugasemdum á framfæri þá fara breytingarnar fyrir Tollasamvinnuráðið sem ber að samþykkja breytingarnar nema eitthvert aðildarríkjanna óskar þess að breytingin, hvort sem er að öllu leyti eða að hluta, fari aftur fyrir HS nefndina til endurskoðunar, sbr. 3. mgr. sama ákvæðis.

<sup>15</sup> Sbr. 77. kafli tollskrárinnar.

<sup>16</sup> Sjá 6. og 7. gr. HS sáttmálans.

<sup>17</sup> Hans-Michael Wolfgang og Christopher Dallimore: „The World Customs Organization and its Role in the System of World Trade: An overview“, bls. 623.

<sup>18</sup> Edwin A. Vermulst: „EC Customs Classification Rules: Should Ice Cream Melt?“, bls. 1246.

Í öðru lagi má nefna það ferli sem fram kemur í 16. gr. HS sáttmálans sem varðar það hvernig staðið skuli að breytingum á sjálfri HS vörunúmeraskránni. Samkvæmt 1. mgr. 16. gr. sáttmálans þá hefur HS nefndin heimild til að mæla með tilteknum breytingum á HS sáttmálanum, og þar með vörunúmeraskránni, til aðildarríkjanna. Fellur það í hlut aðalframkvæmdastjóra WCO að senda tilkynninguna um mögulegar breytingar til ríkjanna, sbr. 18. gr. HS sáttmálans. Ef aðildarríki hefur einhverjar athugasemdir við framlagða breytingartillögu þá ber því að koma þeim á framfæri innan sex mánaða frá útgáfu tilkynningarinnar ellegar telst breytingin samþykkt, sbr. 2. og 3. mgr. 16. gr. Sé fylgt umræddu ferli við gerð breytingarinnar telst hún bindandi gagnvart aðildarríkjunum, sbr. 6. mgr. síðastgreinds ákvæðis, og ber þeim því að taka hana upp í tollskrár sínar í samræmi við stjórnskipun hvers lands.

Frá undirritun HS sáttmálans hafa átt sér stað fimm breytingar á HS vörunúmeraskránni, sú fyrsta árið 1992 og síðasta árið 2012. Breytingunum má skipta í tvennt. Annars vegar *útskýrandi breytingar*, þar sem einungis er verið að breyta orðalagi kaflaheita eða jafnvel laga stafsetningarvillur. Hins vegar eru svokallaðar *kerfisbreytingar* sem geta falið í sér breytingu á tollskrárnúmerum og jafnvel staðsetningu tiltekinnar vöru innan skrárinnar. Slíkar breytingar geta átt sér stað með því að blanda saman tveimur eða fleiri vöruliðum, skipta vöruliðum upp og jafnvel blanda saman í einn vörulið hluta af mörgum liðum. Til að auðvelda aðildarríkjum að taka upp breytingarnar þá gefur WCO út leiðbeiningar og skýringar á þeim, sem felast t.d. í því að skilgreina hvað felst í einstaka breytingum á vöruliðum og uppsetningu þeirra. Með gerð umræddra leiðbeininga er reynt að tryggja að samræmi haldist í tollskránni aðildarríkjanna þrátt fyrir breytingar á vörunúmeraskránni sjálfri.<sup>19</sup>

Þótt ætla megi að áhrif umræddra breytinga takmarkist við HS sáttmálann sjálfan þá er reyndin önnur þar sem skuldbindingar aðildarríkjanna á grundvelli annarra alþjóðlegra sáttmála, t.d. á grundvelli GATT samkomulagsins, byggja á HS vörunúmeraskránni. Verður þetta til þess að réttaráhrifin verða víðfeðmari. Sem dæmi má nefna að í tilviki GATT samkomulagsins hafa ríkin skuldbundið sig með svokölluðum skuldbindingarskrám á grundvelli samkomulagsins um að takmarka tollheimtu á tilteknum vöruliðum við ákveðið hámark.<sup>20</sup> Við túlkun á þessum skuldbindingum hefur verið talið að HS vörunúmeraskráin hafi nokkuð vægi, sem og athugasemdir við hana.<sup>21</sup> Þegar HS vörunúmeraskránni er breytt, til

<sup>19</sup> *The Harmonized System – Amendments and Their Impact on WTO members' schedules*, bls. 3-5.

<sup>20</sup> Peter Van den Bossche og Werner Zdouc: *The law and policy of the World Trade Organization. Text, Cases and Materials*, bls. 438.

<sup>21</sup> Peter Van den Bossche og Werner Zdouc: *The law and policy of the World Trade Organization. Text, Cases and Materials*, bls. 445.

að mynda með þeim hætti að tiltekin vara, sem samið hefur verið um í skuldbindingarskrám ríkjanna, er færð á milli vöruliða, getur það haft áhrif á framkvæmd samkomulagsins. Þurfa þá aðildarríkin að aðlaga skuldbindingar sínar að umræddum breytingum

## **2.2 Uppsetning viðauka I**

Tollskráin byggist á úthugsuðu flokkunarkerfi sem ætlað er að taka til allra þeirra vara sem eru andlag viðskipta í heiminum. Eiga þannig allar vörur sem fluttar eru ýmist inn til landsins eða út að falla undir kerfið. Hér verður þó að hafa í huga að inn- og útflutningur á ólöglegum varningi fer vart í gegnum þetta kerfi þrátt fyrir að mögulega sé hægt að finna þeim þar stað. Þegar til stendur að gera breytingar á kerfinu þarf ávallt að hafa þetta grundvallarsjónarmið í huga enda mega þær ekki leiða til þess að tiltekin vara, eða vörur, falli utan við flokkunarkerfið. Væri þá markmiði kerfisins, sem felst m.a. í því að leggja álögur á innfluttar vörur sem og fylgjast með vöruflutningum á milli landa, ekki fyllilega náð. Það má þó telja það hæpið að sú staða kæmi upp enda kerfið uppbyggt með því móti að finna ætti öllum vörum stað í skránni þrátt fyrir að vörum megi ekki finna stað á grundvelli orðalags tollskrárinnar sjálfrar. Koma þá aðrir þættir kerfisins til skoðunar, þ.e. almennar túlkunarreglur skrárinnar og athugasemdir við einstaka kafla hennar. Það er því grundvallaratriði fyrir áframhaldandi umræðu um tollflokkun að átta sig á því hvernig þessi lagabálkur virkar og hvernig hann er uppsettur. Viðauki I, þau lög sem hér koma til skoðunar, skiptist í þrjá hluta, þ.e. vörunúmeraskrána, túlkunarreglur tollskrárinnar og athugasemdir við einstaka kafla tollskrárinnar, og verða þeir allir skoðaðir hér að neðan.

### *2.2.1 Tollskráin*

Hér að framan hefur verið rakin alþjóðleg fyrirmynd íslensku tollskrárinnar, þ.e. HS vörunúmeraskráin, og grundvöllur hennar. Saga tollskrárinnar er nokkuð löng en hana má rekja aftur til ársins 1901 þegar lögfest var svokölluð örtollskrá, þ.e. tollskrá með aðeins örfáum vörutegundum, með lögum nr. 37/1901. Fyrsta tollskráin sem lögfest var að nokkru í þeirri mynd sem hún er í dag kom inn í íslenskan rétt með lögum nr. 62/1939 um tollskrá o.fl. Sú tollskrá skiptist eftir vörutegundum í 21 flokk og 87 kafla en tollskrárnúmerin voru þó aðeins einn tölustafur að lengd. Árið 1963 tók Ísland svo upp forvera HS vörunúmeraskrárinnar, þ.e. Brusselskrána, og endurútgaf svo tollskrána árið 1976 með lögum nr. 120/1976 vegna mikilla breytinga á tollskránni innan Tollasamvinnuráðsins (nú WCO) árið 1976. Númerakerfi Brusselskrárinnar var þá fimm stafa en síðasti stafurinn var bókstafur, þ.e. A, B, C, D og svo framvegis. Hérlandis var tekið upp umrætt númerakerfi Brusselskrárinnar, þó með tveimur breytingum. Í fyrsta lagi þótti ekki hentugt til flokkunar að

nota bókstaf fyrir fimmta stafinn og var því notast við tölustaf. Í öðru lagi þá þótti fimm stafa kerfið ekki veita nægilegar upplýsingar um inn- og útflutning hérlendis og því var tekinn upp einn tölustafur í viðbót og því notast við sex talna flokkunarkerfi.<sup>22</sup> Fyrstu fjórir tölustafirnir voru teknir upp úr hinni eiginlegu Brusselskrá en síðustu tveir sem hluti af innlendri uppskiptingu. Við frekari flokkun tveggja síðustu tölustafanna var að hluta til „byggt á sérstökum tillögum Tollasamvinnuráðsins um aðlögun að vörulykli tölfræðistofnunar Sameinuðu Þjóðanna, svokölluðum SITC lykli“<sup>23</sup> og var undirskiptingin, sem byggði á tillögum ráðsins, sérstaklega aðgreind í tollskránni með skáletrun.<sup>24</sup>

Á næstu árum í kjölfarið voru gerðar nokkrar breytingar á tollskránni sem fólust m.a. í lækkun á tolltaxta einstakra tollskrárnúmera til að draga úr misræmi í álagningu<sup>25</sup> og minnka útgjöld heimilanna.<sup>26</sup> Tollskráin var svo endurútgefin með lögum nr. 96/1987, um breytingu á tollalögum nr. 55/1987, og var þá notast við það átta talna tollflokkunarkerfi sem notað er í dag og byggir á HS vörunúmeraskránni.<sup>27</sup> Sú tollskrá sem nú er notast við var lögfest með áður nefndum viðauka I við tollalög nr. 88/2005 og er hún nú mikilvægt tæki við inn- og útflutning á vörum til Íslands enda notuð af íslenskum stjórnvöldum til að leggja á bæði tolla og aðrar tegundir skatta, svo sem vörugjöld, virðisaukaskatt, úrvinnslugjöld og jafnvel eftirlitsgjöld.<sup>28</sup> Þá er tollskráin enn fremur nýtt til að semja um tollaívilnanir sem íslenska ríkið hefur gert með hinum ýmsu samningnum, t.d. um Evrópska efnahagssvæðið, sem og til hagskýrslugerðar.<sup>29</sup> Verður nú leitast við að gera tollskránni betri skil hér að neðan.

#### 2.2.1.1 Uppsetning tollskrárinnar

Tollskráin er byggð upp á stigskiptu flokkunarkerfi sem hefst með almennum flokkum en verður síðan sérhæfðari eftir því sem lengra er farið í skiptingunni. Eins og áður hefur verið

<sup>22</sup> Alpt. 1962, A-deild, bls. 1582-1584.

<sup>23</sup> Um SITC kerfið var fjallað stuttlega í kafla 2.1 hér að framan

<sup>24</sup> Alpt. 1976-77, A-deild, bls. 1090.

<sup>25</sup> Sbr. lög nr. 31/1981 um breytingu á lögum nr. 120/1976 um tollskrá o.fl. þar sem felldir voru niður tollar á ungbarnamat

<sup>26</sup> Sbr. lög nr. 2/1982 um breytingu á lögum nr. 120/1976 um tollskrá o.fl. þar sem lækkaður var tollur á heimilistækjum úr 80% verðtolti í 40% og lög nr. 27/1984 um breytingu á lögum nr. 120/1976, um tollskrá o.fl. þar sem lækkaðir voru tollar á heimilisbúnaði, t.d. borðbúnaði, skrifstofuáhöldum o.fl. í því skyni að draga úr verðbólgu og vernda hag þeirra við búa hvað lökustu kjörin, sbr. Alpt. 1983-84, A-deild, bls. 340.

<sup>27</sup> Alpt. 1987-88, A-deild, bls. 1549.

<sup>28</sup> Athugast að tollstjóri hefur ákvörðunarvald um tollflokkun vara og álagningu vörugjalds. Áður fyrr var ákvarðanataka í höndum ríkisskattstjóra. Sjá í því skyni, um eldri framkvæmd, ummæli ríkistollanefndar í úrskurði nefndarinnar (hér eftir ýmist nefnd RTN eða ríkistollanefnd) nr. 7/2009 (Kappa): „Ríkistollanefnd vill taka fram af gefnu tilefni að ákvörðun um tollflokkun vöru liggur ávallt hjá tollstjóra. Hvað varðar vörur framleiðdar á Íslandi eins og t.d. Kappa og Kókómjólk þá er álagning vörugjalds og gjaldtaka í höndum skattstjóra en ákvörðun um tollflokkun er í höndum tollstjóra skv. tollalögum og lögum um vörugjald.“ Þetta sjónarmið á þó við um álagningu skilagjalds á innlenda framleiðslu þar sem gjaldið leggst á vörur sem falla undir nánar tilgreind tollskrárnúmer en álagning er í höndum ríkisskattstjóra, sbr. 7. gr. a, sbr. 10. gr. laga nr. 162/2002 um úrvinnslugjald.

<sup>29</sup> Alpt. 2004-05, A-deild, bls. 3623.

vikið að samanstanda tollskrárnúmerin af átta tölustöfum og má skipta þeim niður í fjóra hluta. Hver og einn hluti tollskrárnúmersins veitir upplýsingar um flokkun á fjórum stigum, allt frá köflum niður í skiptiliði. Með notkun svokallaðra þankastrika, sem eru framan við texta undirliða og skiptiliða, er hægt að ná fram ítarlegri flokkun.

Almennasta skiptingin í tollskránni eru flokkarnir, sem eru 21 talsins og númeraðir með rómverskum tölum. Flokkarnir lýsa með almennum hætti uppskiptingu á þeim vörum sem falla undir tollskrána en í hverjum flokk eru síðan kaflar, samtals 97 að tölu, sem flokka vörurnar með ítarlegri hætti. Misjafnlega margir kaflar eru í hverjum flokk og geta verið allt frá einum upp í 13 kafla, sbr. flokkur XI. Númer flokkanna koma ekki fram í sjálfu tollskrárnúmerinu og eru fyrirsagnir þeirra enn fremur ekki notaðir við tollflokkun vara.<sup>30</sup> Flokkarnir hafa því ekki vægi við tollflokkunina sjálfa en hafa það hlutverk að auðvelda notkun á tollskránni með því að skipta henni niður eftir atvinnugreinum, þar sem byrjað er á landbúnaðargreinum og endað á iðnaðar- og tæknigreinum. Er þannig gerð viðleitni í tollskránni til að fella allar vörur í sama flokk sem falla undir sömu atvinnugreinina.<sup>31</sup> Með því móti geta notendur tollskrárinnar að nokkru áttað sig á því hvers konar vörur eru að finna í hverjum flokk fyrir sig.

Næsta stigskipting eru áður nefndir kaflar sem eru 97 talsins. Fyrstu tveir tölustafirnir í tollskrárnúmerinu vísa til þess kafla sem varan fellur undir en þar á eftir koma svokallaðir undirkaflar, eða vöruliðir, sem eru um 1200 talsins og tilgreina næstu tvo tölustafina. Er almennt vísað til fyrstu fjögurra tölustafanna í tollskránni sem vöruliða, til að mynda í almennum túlkunarreglum, og skiptir orðalag þeirra miklu máli við túlkun á tollskránni. Síðustu tvö stigin í tollskránni eru síðan annars vegar undirliðir og hins vegar skiptiliðir. Undirliðir tákna tölustafi númer 5 og 6 í hverju tollskrárnúmeri og skiptiliðir tákna síðustu tvo tölustafina, þ.e. númer 7 og 8. Er það í skiptiliðunum sem aðildarríki WCO, þar á meðal Ísland, hafa heimild skv. HS sáttmálanum til að koma með ítarlegri flokkun en HS vörunúmeraskráin gerir ráð fyrir. Stundum er það ekki gert og eru þá síðustu tveir tölustafirnir táknaðir með 0. Í sumum tilvikum er enn fremur hvorki um frekari skiptingu í undirliði né skiptiliði að ræða og eru þá síðustu fjórir tölustafirnir táknaðir með 0.<sup>32</sup> Stundum á þó ákveðin skipting sé stað að þessu leyti þó hún réttlæti ekki að báðum tölustöfum, í annaðhvort undirlið eða skiptilið, sé beitt. Við slíkar aðstæður er fyrsti tölustafurinn í viðkomandi lið notaður en sá síðari er táknaður með 0.<sup>33</sup>

<sup>30</sup> Má leiða þetta af túlkunarreglu 1 en um hana verður frekar fjallað í kafla 6.

<sup>31</sup> *The Harmonized System – Amendments and Their Impact on WTO members' schedules*, bls. 3.

<sup>32</sup> Dæmi um það er tollskrárnúmer 4701.000 *Vélunnið viðardeig*.

<sup>33</sup> Dæmi um það þegar aðeins er flokkað niður í fimmta tölustaf og því síðari tölustafurinn í undirlið er 0 er tollskrárnúmer 4707.1000 *Óbleiktur kraftpappír eða kraftpappi eða bylgupappír eða bylgjupappi* en í



Innan kafla, vöruliða og undirliða er vörunum svo almennt raðað eftir framleiðslustigi þeirra. Fremst í kaflanum er því að finna þær vörur sem hafa hlotið hvað minnsta aðvinnslu og aftast eru þær vörur sem hafa fengið hvað mesta aðvinnslu.<sup>34</sup> Sem dæmi um þetta má nefna 2. kafla tollskrárinnar sem ber heitið *Kjöt og ætir hlutar af dýrum*. Í fyrsta vörulið kaflans, þ.e. vörulið 0201, er að finna þær vörur af nautgripum sem hafa hlotið hvað minnsta vinnslu, þ.e. nautgripakjöt sem er annaðhvort nýtt eða kælt. Samkvæmt orðalagi síðasta vöruliðarins, þ.e. vöruliðar 0210, fellur undir hann nautgripakjöt sem hefur t.d. verið saltað eða reykt, og hefur því notið mun meiri aðvinnslu en í fyrrnefndum vörulið. Þessi aðgreining er þó ekki algild því oft á tíðum er, innan hvers kafla, einungis verið að tilgreina mismunandi tegundir vara. Má í því sambandi taka dæmi um sama kafla þar sem í vöruliðum 0203, 0204 og 0205 er um nákvæmlega sama aðvinnslustig afurðanna að ræða en með þeim er aðgreint á milli ólíkra tegunda kjöts, þ.e. svínakjöts, kinda- eða geitakjöts og hrossakjöts.

Til frekari útskýringar á því hvernig einstaka tollskrárnúmer eru uppsett þá er ráð að sýna brot úr tollskránni sem tekið er af vef tollstjóra. Tollstjóri heldur utan um uppsetningu og uppfærslu svokallaðrar vef tollskrár sem gerir tollskráranna aðgengilegri einstaklingum og fyrirtækjum sem til að mynda hyggjast flytja vörur til eða frá landinu.<sup>35</sup>

Flokkur IV	Vélbúnaður og vélræn tæki; rafbúnaður; hlutar til þessara vara; hljóðupptöku- og hljóðflutningstæki, mynda- og hljóðupptökutæki og mynda- og hljóðflutningstæki fyrir sjónvarp, og hlutar og fylgihlutir til þess konar vara
85. kafli	Rafbúnaður og -tæki og hlutar til þeirra; hljóðupptöku- og hljóðflutningstæki, mynda- og hljóðupptökutæki og mynda- og hljóðflutningstæki fyrir sjónvarp, og hlutar og fylgihlutir til þess konar vara
8521	<b>Myndupptökutæki eða myndflutningstæki (video), einnig með innbyggðum myndmóttakara (video tuner):</b>
	- Fyrir segulband
8521.1010	-- Fyrir sjónvarpsstarfsemi, eftir nánari skýrgreiningu og ákvörðun fjármálaráðuneytisins.
	-- Annað
8521.1021	--- Eingöngu til endurskila á mynd
8521.1029	--- Annars
	- Önnur:
8521.9010	-- Fyrir sjónvarpsstarfsemi, eftir nánari skýrgreiningu og ákvörðun

---

tollskrárnúmeri 4703.1100 *Óbleikt: Úr barrviði* eru hins vegar báðir tölustafirnir í undirlið notaðir til skiptingar. Að lokum má nefna þau tilvik þegar báðir undirliðir eru táknaðir með 0 og því ekki um að ræða skiptingu innan undirliðanna heldur eru skiptiliðirnir notaðir til frekari uppskiptingar. Dæmi um þetta er 1601.0021 *Annað: Purrypilsur* en í undirkafla 1601 eru öll tollskrárnúmerin uppsett með þessum hætti. Í umræddum kafla er einnig að finna dæmi um það að í skiptilið er aðeins notaður fyrri tölustafurinn til skiptingar en sá síðar táknaður með 0, sbr. tollskrárnúmer 1601.0010 *Blóðmör og lifrapylsa*.

<sup>34</sup> *The Harmonized System – Amendments and Their Impact on WTO members' schedules*, bls. 3.

<sup>35</sup> Veftollskrá, <https://vefskil.tollur.is/tollalinan/tav/>.

- fjármálaráðuneytisins
- Annað
  - 8521.9021 --- Eingöngu til endurskila á mynd
  - 8521.9022 --- Heimabíó (Home Theatre Systems)
  - 8521.9023 --- Tæki sem geta gengið án ytri orkugjafa og eru tengjanleg þráðlaust við netkerfi
  - 8521.9029 --- Annars

Hér að framan má sjá notkun á áður nefndum þankastrikum sem staðsett eru fyrir framan textann í hverjum undirkafla. Ekki eru sett þankastrik á undan heiti vöruliða, kafla eða flokka. Þá eru ýmist sett eitt eða tvö þankastrik fyrir framan hvern undirlið og ef sjötti tölustafurinn er núll þá er alltaf notast við eitt þankastrik.<sup>36</sup> Ef hins vegar um frekari uppskiptingu er að ræða, þ.e. sjötti tölustafurinn er annað en núll, þá er á undan heiti undirliðar eitt þankastrik en ekkert tollskrárnúmer þar á undan, sbr. hér að ofan – *Fyrir segulband*. Fyrir neðan er síðan skiptiliður með tveimur þankastrikum fyrir framan, þ.e. 8521.1010 -- *Fyrir sjónvarpsstarfsemi, eftir nánari skýrgreiningu og ákvörðun fjármálaráðuneytisins*, og undirliður, jafnframt með tveimur þankastrikum sbr. -- *Annað*. Honum er síðan er skipt niður í skiptiliði með þremur þankastrikum þar á undan, sbr. t.d. 8521.1021 --- *Eingöngu til endurskila á mynd*. Með sama fyrirkomulagi er hægt að skipta kaflanum upp með ítarlegri hætti með því að notast við fleiri þankastrik. Hefur þessi uppsetning vægi þegar skoðaðar eru hinar almennu túlkunarreglur hér að neðan.

### 2.2.2 Túlkunarreglur við tollskrána

Fremst í viðauka I við tollalögin er að finna almennar reglur um túlkun tollskrárinnar í sex tölulíðum. Þegar til stendur að flokka vörur í eitt af þeim tollskrárnúmerum sem finna má í tollskránni þá er lögbundið að notast eigi við umræddar reglur, sbr. 1. mgr. 20. gr. tollalaga og 1. mgr. 74. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 um vörslu og tollmeðferð vöru (hér eftir nefnd tollareglugerðin). Það er því grundvallarforsenda þess að unnt sé að flokka vörur með réttum hætti í tollskrána að umræddum túlkunarreglum sé fylgt. Sjá má í því skyni orðalag ríkistollanefndar í úrskurði *RTN nr. 13/2008 (gifs)*:

Af framansögðu má vera ljóst að túlkunarreglur tollskrár eru hluti af tollalögunum og tollskrá og vörur verða ekki rétt flokkaðar nema þessum túlkunarreglum sé fylgt. *Tilvísun til þeirra er því grundvöllur efnislegs rökstuðnings fyrir ákveðinni niðurstöðu um tollflokkun vöru.* (leturbr. höf.)

Mikið hefur reynt á þessar reglur í íslenskri úrskurðafrankvæmd og verður fjallað ítarlega um hverja og eina reglu hér að neðan. Reglurnar voru upphaflega lögfestar undir heitinu

<sup>36</sup> Sveinbjörn Guðmundsson: „Almennar leiðbeiningar um tollflokkun vöru“, [http://www.tollur.is/displayer.asp?cat\\_id=23&module\\_id=210&element\\_id=3519](http://www.tollur.is/displayer.asp?cat_id=23&module_id=210&element_id=3519).

*almennar reglur um túlkun tollskrárákvæða* með lögum nr. 7/1963 um tollskrá o.fl. sem innleiddi að miklu leyti ákvæði Brusselskrárinnar í íslenskan rétt. Reglurnar, sem þá voru fimm talsins, voru teknar upp óbreyttar í íslensk lög og þær nánar útskýrðar í athugasemdum við frumvarp til áðurnefndra laga.<sup>37</sup> Reglurnar hafa síðan þróast í gegnum tíðina samfara þróun sambærilegra reglna innan WCO enda hefur löggjafinn talið mikilvægt að halda samræmi á milli tollskrár WCO og þeirrar íslensku.<sup>38</sup>

Hvað varðar þær breytingar sem orðið hafa á umræddum túlkunarreglum þá héldust þær nær óbreyttar með endurútgáfu tollskrárinnar í tilefni af aðild Íslands að Fríverslunarsamtökum Evrópu (EFTA)<sup>39</sup>, sbr. lög nr. 1/1970 um tollskrá o.fl. Með lögum nr. 110/1972, um breytingu á lögum nr. 1/1970, voru svo gerðar tvær stórvægilegar breytingar á túlkunarreglunum. Í fyrsta lagi þá var reglu númer tvö, sem áður var ein efnisgrein, breytt og henni skipt í tvennt, þ.e. í a. og b. lið. A.liður, sem var nýtt ákvæði, fjallaði um hvernig flokka ætti ófullgerðar vörur en b.liður, sem áður var túlkunarregla 2, fjallaði um tollflokkingu á efnum, ýmist blönduðum eða óblönduðum. Þá fól síðari breytingin í sér að regla númer fjögur<sup>40</sup> var felld út og eftir stóðu þá aðeins túlkunarreglur í fjórum töluliðum.

Með lögum nr. 82/1978, um breytingu á lögum nr. 120/1976 um tollskrá o.fl.<sup>41</sup>, var túlkunarreglunum svo aftur breytt og í þetta skipti var aðaláherslan lögð á túlkunarreglur 3b og c. Var túlkunarreglu 3c breytt á þann veg að eldra ákvæði, sem kvað á um að tollflokkingu ætti að tilteknum skilyrðum uppfylltum að miða við það tollskrárnúmer sem bar hæstan toll, var felld út og í staðinn kom inn ný regla sem samsvarar núgildandi c. lið túlkunarreglu 3. Sú regla kveður á um að heimilt sé að flokka vörur í það tollskrárnúmer sem síðast er þeirra númera sem að jöfnu koma til álita. Með þessu móti var reynt að stuðla frekar að samræmdri tollflokkingu vara innan aðildarríkja WCO enda leiddi mismunandi tollaálagningu ríkjanna til ósamræmis við tollflokkingu.<sup>42</sup> Breytingin á b. lið túlkunarreglu 3 var hins vegar ekki eins afdrifarík en með breytingunni var reglunni ætlað, skv. orðalagi hennar, að ná til svokallaðra vörusamstæða. Vörusamstæður eru samkvæmt athugasemdum við frumvarpið „safn af vörum eða hlutum, sem hafa sjálfstætt gildi eða verða eingöngu notaðir í tengslum hver við annan,

<sup>37</sup> Alpt. 1962, A-deild, bls. 1594-1596.

<sup>38</sup> Alpt. 1968, A-deild, bls. 253-254.

<sup>39</sup> Alpt. 1969, A-deild, bls. 1076.

<sup>40</sup> Reglan hljóðaði svo: „Ef svo er fyrir mælt í athugasemd við flokk eða kafla, að tilteknar vörur skuli ekki taldar til þess flokks eða kafla og vísað er til annars flokks eða kafla eða í ákveðið tollskrárnúmer, þá skal athugasemdin, nema annað leiði af samhenginu, einnig eiga við allar þær vörur, sem teljast til þess flokks, kafla eða tollskrárnúmers, sem vísað er til, þó aðeins sé talað um nokkuð af vörum í athugasemdinni.“

<sup>41</sup> Tollskráin var endurútgefin með lögum nr. 120/1976 um tollskrá o.fl. í tilefni af umfangsmiklum breytingum á Brusselskránni fyrir tilstilli tölfraðistofnunar Sameinuðu þjóðanna þar sem miklar breytingar urðu á undirskiptingu fjögurra stafa tollskrárnúmerunum, sbr. Alpt. 1976-77, A-deild, bls. 1090.

<sup>42</sup> Alpt. 1977-78, A-deild, bls. 1779.

enda flokkaðir saman til að mæta ákveðinni þörf eða þjóna ákveðnu hlutverki og pakkað saman í smásöluumbúðir (box, öskur, spjöld, o.s.frv.).“<sup>43</sup>

Með enn annarri endurútgáfu tollskrárinnar, þ.e. útgáfu laga nr. 96/1987 sem kváðu á um breytingu á tollalögum nr. 55/1987, urðu frekari breytingar á túlkunarreglum hennar. Sú veigamesta var að tveimur reglum var bætt við, þ.e. reglum nr. 5 og 6. Túlkunarreglu 6 hefur mikið verið beitt í gegnum tíðina enda notuð til túlkunar á undirliðum og skiptiliðum tollskrárinnar, þ.e. á síðustu fjórum stöfum þess tollskrárnúmers sem um ræðir.<sup>44</sup> Í a. lið túlkunarreglu 2, sem fjallar um túlkun á ófullgerðum vörum eða vörum sem eitthvað vantar á, var gerð sú breyting að miða átti í reglunni við ástand vörunnar við framvísun hennar í stað innflutnings. Ekki var að finna rökstuðning fyrir umræddri breytingu í athugasemdum við frumvarpið og því ekki ljóst hvaða raunverulegu áhrif þessi breyting átti að hafa við túlkun á tollskránni. Að lokum var sú breyting gerð á túlkunarreglunum að annarri málsgrein var bætt við a. lið túlkunarreglu 3<sup>45</sup> sem felur í sér nánari skýringu á þeirri almennu reglu sem finna má í fyrstu málsgrein reglunnar, þ.e. að sá vöruliður sem felur í sér nákvæmstu vörulýsinguna skal tekinn fram yfir vörulið með almennari vörulýsingu.

Með tollalögum nr. 88/2005 var tollskráin aftur endurútfegin ásamt þeim túlkunarreglum sem þar eru að finna. Eru þær túlkunarreglur að mestu samhljóða þeim reglum sem lögfestar voru með lögum nr. 96/1987 að undanskilinni einni breytingu. Við b. lið túlkunarreglu 5, sem fjallar um túlkun á umbúðaefnum og ílátum til pökkunar, var bætt við einni málsgrein sem takmarkar gildissvið reglunnar þar sem umbúðaefni eða ílát til pökkunar sem ekki eru „augljóslega margnota“ falla undir regluna. Með umræddri breytingu var ætlunin að koma í veg fyrir að margnota ílát eða umbúðir væru flokkaðar með þeirri vöru sem væri andlag tollflokunar. Í dag eru því túlkunarreglurnar í sex töluliðum en gerð verður viðleitni til þess útskýra efni þeirra, með hliðsjón af úrskurða- og dómaframkvæmd, síðar í ritgerðinni.

### 2.2.3 Athugasemdir við einstaka kafla tollskrárinnar

Þriðji og síðasti hluti tollskrárinnar sem hér verður tekinn til skoðunar eru þær athugasemdir sem gerðar eru við einstaka flokka og kafla hennar. Athugasemdirnar eru mikilvægar til að átta sig á gildissviði einstakra flokka og kafla enda eru heiti kafla og vöruliða í sumum

<sup>43</sup> Alpt. 1977-78, A-deild, bls. 1779.

<sup>44</sup> Í fyrri útgáfum af túlkunarreglunum var talað um tollskrárnúmer en með umræddri endurútgáfu var notast við orðalagið vöruliðir, sem táknar fjóra fyrstu tölustafina í hverju tollskrárnúmeri, sbr. umfjöllun í kafla 2.2.1.1 hér að framan.

<sup>45</sup> Hún hljóðar á eftirfarandi hátt: „Þegar tveir eða fleiri vöruliðir hver um sig taka aðeins til hluta þeirra efna eða efnisvara, sem eru í blöndum eða samsettum vörum, eða aðeins til hluta vara í vörusamstæðu í smásöluumbúðum, skulu þeir vöruliðir taldir koma að jöfnu til álita með tilliti til þessara vara, þótt einn þeirra gefi fyllri eða nákvæmari lýsingu á vörunum.“

tilfellum ekki nægilega skýr. Athugasemdir WCO við HS vörunúmeraskrána eru eitt af tækjum stofnunarinnar til að tryggja samræmda beitingu á tollskránni og aðstoða aðildarríkin við að innleiða og beita skránni. eru þær staðsettar fremst í hverjum kafla og skýra nánar hvað felst í viðkomandi flokkum, köflum, vöruliðum og tollskrárnúmerum. Líkt og með flokkun á tollskránni, þá ber aðildarríkjunum að taka upp, í tollskrár sínar, athugasemdir WCO við HS vörunúmeraskrána en ríkin hafa þó ákveðið svigrúm til að bæta við athugasemdum vegna landsbundinna þarfa.<sup>46</sup>

Í tollskránni sem lögfest var með lögum nr. 62/1939 um tollskrá o.fl. voru engar athugasemdir að finna til skýringar á efni skrárinnar. Eins og áður greinir þá var tollskráin með svipaða heildaruppsetningu og síðari tollskrár en í hverjum kafla voru aðeins eins stafa tollskrárnúmer og voru heiti þeirra og vöruliðanna tiltölulega almenn. Í framkvæmd þótti tollskráin ekki nægilega skilvirk<sup>47</sup> og af þeim sökum var fljótlega bætt úr þeim annmörkum m.a. með því að bæta athugasemdum við einstök tollskrárnúmer.<sup>48</sup> Frá þeim tíma hafa ávallt verið athugasemdir við einstaka kafla í tollskrám hérlendis og hafa þær nokkuð vægi við tollflokkun vara enda sérstaklega gert ráð fyrir því í áður nefndum túlkunarreglum, nánar tiltekið reglu nr. 1 og 6. Þess ber að geta að orðalag flokka og kafla eru einungis til leiðbeiningar og því ætti það að hafa mest vægi við mat á gildissviði þeirra að skoða athugasemdirnar en nánar verður fjallað um vægi athugasemda við tollflokkun vara í kafla 6.2 hér að neðan.

### 2.3 Notkun á tollskránni

Stuttlega var vikið að því hér að framan til hvers tollskráin er notuð en aðallega hefur notkun hennar verið skipt í tvennt, annars vegar til öflunar fjár fyrir ríkisvaldið og hins vegar til hagskýrslugerðar. Tollskráin hefur hinsvegar ekki aðeins verið notuð til þessara tveggja atriða heldur jafnframt er henni beitt í samningagerð við önnur ríki og sem tæki til að vernda innlenda framleiðslu og stjórna innflutningi til landsins.<sup>49</sup> Tollskráin getur því verið leið til að útiloka eða takmarka innflutning og þá verslun á tilteknum vörum og jafnvel ýta undir innflutning á öðrum. Tollskráin er því handhægt tæki til neyslustýringar þar sem með nokkuð einföldum hætti er unnt að setja auknar álögur á tiltekinn vöruflokk í því skyni að draga úr innflutningi og/eða sölu á, að mati yfirvalda, óæskilegum varningi.<sup>50</sup>

<sup>46</sup> Alpt. 1962, A-deild, bls. 1584.

<sup>47</sup> Alpt. 1941, A-deild, bls. 273.

<sup>48</sup> Alpt. 1941, A-deild, bls. 969. Sbr. lög nr. 96/1941 um breytingu á lögum nr. 62/1939, um tollskrá o.fl.

<sup>49</sup> Sbr. 12. gr. tollalaga sem varðar úthlutun á tollkvótum vegna innflutnings á landbúnaðarvörum.

<sup>50</sup> Sjá í því skyni lög nr. 156/2012, til breytinga á lögum um vörugjöld nr. 97/1987, þar sem lagt var sérstakt vörugjald á þau tollskrárnúmer sem innihalda sykraðar vörur og vörur sem innihalda sætuefni í því skyni að draga úr neyslu þeirra vara.

Enn fremur getur beiting á tollskránni haft samkeppnishamlandi áhrif þegar vörur, sem eru í innbyrðis samkeppni á markaðnum, falla undir mismunandi tollskrárnúmer og þar af leiðandi bera mismunandi gjöld. Má í þessu sambandi vísa til *álits samkeppnisráðs 13. nóvember 1997 (10/1997)* þar sem varan Jibbí, sem var í beinni samkeppni við MS kókómjólk, var tollflokkuð í tollskrárnúmer sem bar hærri gjöld en sá flokkur sem MS kókómjólk var í. Samkeppnisráð taldi þetta fyrirkomulag draga úr samkeppni og beindi þeim tilmælum til fjármálaráðuneytisins að endurskoða tollflokkun á drykknum Jibbí með það að markmiði að jafna samkeppnisstöðu þessarra tveggja vara.<sup>51</sup> Eins og í þessu máli, þá getur það skipt miklu máli í hvaða tollskrárnúmer vara er flokkuð enda geta mismunandi tollskrárnúmer borið mishá gjöld þrátt fyrir að vörurnar séu sambærilegar. Það er því oft kappsmál fyrir fyrirtæki sem stunda innflutning á vörum til endursölu að flokka vörurnar í sem hagstæðust tollskrárnúmer í þeirri viðleitni að bjóða vöruna á sem bestu verði til neytenda. Um togstreituna á milli tilgangs tollskrárinnar að innheimta gjöld og viðleitni fyrirtækja til flytja inn vöru á sem hagstæðastan máta má vísa til álits framsögumannsins í *EBD, álit C-339/98, ECR 2000, bls. I-08947*:

The main purpose, other than statistical, of customs classification is to apply different tariffs to different goods, and the main origin of classification disputes lies in the conflicting desires of traders and exporting countries for lower tariffs and of the revenue authorities of importing countries for higher tariffs.<sup>52</sup>

Þessi togstreita birtist skýrt í samskiptum tollyfirvalda og innflytjenda þar sem ágreiningur um tollflokkun rís að meginstefnu upp í tilefni af innheimtu tolla eða annarra aðflutningsgjalda sem lögð eru á þá vöru sem um ræðir við innflutning. Má ætla að innflytjendur hafi þannig hvata til að túlka tollskrána með það að markmiði að flokka vöruna í það tollskrárnúmer sem ber hvað lægst gjöld en tollyfirvöld hafi aftur á móti öndverðan hvata, þ.e. að velja það tollskrárnúmer sem ber hærri gjöld og tryggja þannig ríkinu auknar tekjur. Hvort þessir hvatar hafi svo í raun áhrif á athafnir viðkomandi aðila við tollflokkun er ómögulegt að segja til um og verður því ekki gerð viðleitni til þess í ritgerð þessari.

## 2.4 Breytingar á viðauka I

Við innleiðingu viðauka I í íslenskan rétt var beitt hinu lögákveðna ferli að fara með hann í gegnum þrjár umræður á Alþingi og hefur hann því stöðu almennra laga.<sup>53</sup> Eins og að framan

<sup>51</sup> Sjá einnig *RTN nr. 7/2009 (Kappa)* þar sem deilt var um tollflokkun á vörunni Kappa sem hafði verið tollflokkuð í tollskrárnúmer 2202.9011 en kærandi taldi að tollflokkka ætti vöruna í sama tollskrárnúmer og Kókómjólk. Við meðferð málsins hjá nefndinni var sérstaklega lagt upp úr því að afmarka hver tollflokkun væri á Kókómjólk. Sú vara var talin réttilega flokkuð í tollskrárnúmer 2202.9011 og m.a. af þeirri ástæðu, og þar sem vörurnar væru sambærilegar, þá var Kappa tollflokkuð í sama númer.

<sup>52</sup> Sjá *EBD, álit C-339/98, ECR 2000, málsgr. 26*.

<sup>53</sup> Sbr. 38. gr. laga nr. 55/1991 um þingsköp Alþingis.

hefur verið vikið að þá hefur tollskráin ítrekað verið endurútgefin og í athugasemdum við frumvarp til nágildandi tollalaga er einmitt fjallað um ástæðu þess að tollskráin var endurútgefin aftur, sbr.:<sup>54</sup>

Frá því að samræmda vöruheita- og vörunúmeraskráin var tekin upp 1988 hefur Tollasamvinnuráðið samþykkt umfangsmiklar breytingar á flokkunarreglum hennar. Sú fyrri var samþykkt af Tollasamvinnuráðinu 6. júlí 1993 en sú síðari 25. júní 1999. Í samræmi við ályktanir ráðsins og samkvæmt heimild í 142. gr. tollalaga voru breytingar þessar innleiddar hér á landi með auglýsingum nr. 127/1995 og 126/2001 í A-deild Stjórnartíðinda og tóku gildi 1. janúar 1996 og 1. janúar 2002. Auk þessara breytinga hafa fjölmargar aðrar breytingar verið gerðar á tollskránni, m.a. í tengslum við fríverslunarsamninga, takmarkanir á inn- eða útflutningi, gjaldabreytingar og öflun tölfræðilegra upplýsinga sem kallað hafa á breytta flokkun vegna tæknilegra atriða við innheimtu. *Þegar litið er til þeirra umfangsmiklu breytinga sem gerðar hafa verið á tollskránni allt frá árinu 1988 og mikilvægi tollskrárinnar sem lagastofar við ákvörðun tollskyldu og tollfrelsis við inn- eða útflutning á vörum þykir rétt að leggja tollskrána að nýju fyrir Alþingi til samþykktar.* Eins og áður er gert ráð fyrir að tollskráin hafi lagagildi og verði viðauki I við tollalögin. Allar breytingar sem gerðar hafa verið, ýmist með lögum eða auglýsingum samkvæmt 142. gr. tollalaga, hafa verið felldar inn í tollskrána í viðauka I. (leturbr. höf.)

Af framangreindum ummælum er ljóst að mikilvægt þótti að endurútgefa tollskrána vegna þeirra umfangsmiklu breytinga á henni á síðustu árum í tilefni af aukinni þróun í alþjóðlegum viðskiptum. Er því ljóst að tollskráin er lifandi texti sem er á sífelldri breytingu en að sama skapi er þetta lagabálkur sem skiptir miklu máli enda notaður bæði til álagningu tolla, samkvæmt ákvæðum tollskrárinnar, sem og til álagningu annarra gjalda. Hann lýtur því þeim ströngu kröfum sem gilda almennt um skattlagningu hérlendis sem settar eru til að vernda hagsmuni borgaranna.<sup>55</sup> Við breytingu á tollskránni vegast því á sjónarmið um hagkvæmni og réttaröryggi. Hefur löggjafinn mætt þessu með því að gera ráð fyrir tveimur aðferðum til breytinga á tollskránni, annars vegar með lögum og hins vegar með auglýsingu ráðherra á grundvelli 189. gr. tollalaga. Ekki þykir sérstök ástæða til að fjalla um heimild löggjafans til að breyta lögum með lögum enda sú skipan í samræmi við stjórnskipun landsins. Síðari möguleikinn til breytinga á viðauka I er aftur á móti sjaldséður enda gerir löggjafinn ráð fyrir því að heimilt sé að breyta lögum með stjórnvaldsfyrirmælum útgefnum af ráðherra og verður fjallað um þá heimild hér að neðan.

#### 2.4.1 Efni 189. gr. tollalaga

Í íslenskum rétti gildir sú meginregla að lögum verður einungis breytt eða þau felld úr gildi með öðrum lögum. Byggist þessi regla á þrískiptingu ríkisvaldsins sem sækir stoð sína í 2. gr. Stjórnarskrár lýðveldisins Íslands nr. 33/1944 (hér eftir nefnd stjórnarskrá). Eiga þannig

<sup>54</sup> Alþt. 2004-05, A-deild, bls. 3623-3624.

<sup>55</sup> Björg Thorarensen: *Stjórnskipunaréttur. Mannréttindi*, bls. 500.

handhafar framkvæmdarvaldsins ekki að geta gefið út stjórnsýslufyrirmæli sem hnika lögum með einhverjum hætti nema þeim sé sérstaklega veitt heimild til þess, til að mynda með lögum.<sup>56</sup> Slík heimild hefur verið fengin ráðherra með 189. gr. tollalaga og veitir hún ráðherra almenna heimild til að breyta tollskránni í viðauka I við tollalögin með auglýsingu sem birt er í A-deild Stjórnartíðinda, sbr. 1. og 2. mgr. ákvæðisins. Heimild ráðherra skv. 1. mgr. nær til þess að *gera nauðsynlegar breytingar á tollskránni* en talið er upp í dæmaskyni hverjar þær breytingar gætu verið. Getur ráðherra þannig fellt niður, breytt eða tekið upp ný tollskrárnúmer þegar tvær aðstæður eru fyrir hendi. Í fyrsta lagi þegar breytingar verða á HS vörunúmeraskránni eða hún endurútgefin og þegar WCO úrskurðar eða gefur út túlkun um tollflokkun. Í annan stað hefur ráðherra framangreindar heimildir til breytinga á tollskránni þegar *þess er þörf og* í dæmaskyni er vísað til þess þegar afla þarf nauðsynlegra upplýsinga til hagskýrslugerðar, sbr. 2. málsl. 1. mgr. 189. gr. tollalaga.

Í athugasemdum við frumvarp það sem varð að núgildandi tollalögum er ekki að finna skýringu á umræddu ákvæði aðra en þá að það sé sambærilegt þágildandi 143. gr. tollalaga nr. 55/1987.<sup>57</sup> Í frumvarpi til þeirra laga er sérstaklega fjallað um efni ákvæðisins og sjónarmiða að baki því, sbr..<sup>58</sup>

Frá því að tollnafnaskráin var tekin upp hafa verulegar breytingar verið gerðar á henni af hálfu Tollasamvinnuráðsins og hefur hin síðari ár verið leitast við að leiðrétta íslensku tollskrána jafnóðum þannig að hún væri jafnan í samræmi við tollskrár þeirra þjóða sem nota sömu fyrirmynd. Vegna þess að tollskráin er bundin í lögum hefur ávallt þurft að gera breytingar á flokkun vara samkvæmt tollskránni undir Alþingi og leita samþykkis þess, þótt hér hafi fyrst og fremst verið um tæknilegar breytingar að ræða sem ekki hafa áhrif á tolla sem á einstökum vöruflokkum kunna að hvíla. Þar sem málsmeðferð fyrir Alþingi er tiltölulega þung í vöfum með tilliti til tæknilegra breytinga sem hér um ræðir hefur gætt tilhneigingar til þess að draga þær á langinn... Með frumvarpi þessu er lagt til að fjármálaráðherra verði veitt heimild til að gera á henni nauðsynlegar leiðréttingar, m.a. til þess að færa hana í framtíðinni jafnóðum til samræmis við tollnafnaskrá Tollasamvinnuráðsins eins og hún kann að vera hverju sinni. Slíkt fyrirkomulag mundi einfalda allar slíkar tæknilegar breytingar á tollskránni, en ljóst er hins vegar að tolltaxtabreytingar yrðu eftir sem áður að hljóta samþykki Alþingis í formi laga.

Hér koma skýrt í ljós forsendur ákvæðisins sem lúta að hagkvæmni, þ.e. að breytingar á tollskránni eru tíðar og aðgerðir Alþingis of seinar í vöfum. Slíkt valdi því að tollskráin fylgi ekki þeirri öru þróun sem á sér stað innan WCO.<sup>59</sup> Áður en þessi heimild kom í lögin voru breytingar á tollskránni, til að fylgja þróun innan WCO, framkvæmdar með setningu laga og

<sup>56</sup> Sigurður Líndal: *Um lög og lögfræði*, bls. 82.

<sup>57</sup> Alþt. 2004-05, A-deild, bls. 3621.

<sup>58</sup> Alþt. 1986-87, A-deild, bls. 207.

<sup>59</sup> Alþt. 1985-86, A-deild, bls. 556. Sömu sjónarmið komu fram í athugasemdum við frumvarp til laga nr. 3/1986, til breytinga á lögum nr. 120/1976 um tollskrá o.fl., þar sem lögfest var framangreind heimild ráðherra í fyrsta skipti í íslenskan rétt með 12. gr. laganna.



voru þá almennt framkvæmdar margar breytingar samtímis til að aðlaga íslensku tollskrána að fyrirmynd sinni, þ.e. þágildandi Brusselskrá.<sup>60</sup>

Í 2. mgr. 189. gr. tollalaga kemur fram að breytingar skv. ákvæðinu skuli ekki vera afturvirkar né heldur hafa áhrif á „tolla eins og þeir hafa verið ákveðnir í tollskrá, gjöld eða gjaldfrelsi, heimildir, takmarkanir og annað sem kveðið er á um í öðrum lögum.“ Er þannig gert ráð fyrir, samkvæmt orðalagi ákvæðisins og áður nefndum athugasemdum við 143. gr. eldri tollalaga nr. 55/1987, að heimild ráðherra nái einungis til tæknilegra breytinga á tollskránni sem ekki hafa áhrif á álagningu gjalda. Eiga þannig breytingar á tollum og annarri álagningu að eiga sér stað með almennum lögum sem er í samræmi við kröfur 40. og 77. gr. stjórnarskrárinnar um að skattamálum skuli skipað með lögum.

#### 2.4.1.1 Kröfur stjórnarskrárinnar

Í áður nefndu ákvæði stjórnarskrárinnar, þ.e. 1. mgr. 77. gr., er að finna svokallaða lagaáskilnaðarreglu sem takmarkar heimildir löggjafans til að framselja framkvæmdarvaldshöfum heimildir til að breyta skatti, fella niður eða leggja á enda skal það gert með lögum. Með ákvæðinu er áréttuð sú regla, sem leiða má að nokkru af 40. gr. stjórnarskrárinnar, um að skattlagningarvaldið sé í höndum löggjafans en ekki stjórnvalda.<sup>61</sup> Eftir að 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar var lögfest varð réttarstaðan mun skýrari en áður, hvað þetta varðar, og er löggjafanum nú með öllu óheimilt að framselja stjórnvöldum það vald sem löggjafanum er falið á sviði skattamála.<sup>62</sup> Kemur það skýrt fram í ummælum Hæstaréttar í *Hrd.* 1999, bls. 3780 (64/1999), sbr.

Þegar litið er til þess hvernig ákvæði 1. gr. laganna er orðað um gjaldstofninn og hvernig innheimtu gjaldsins er varið, verður ekki talið heimilt að miða gjald gagnáfrýjanda einnig við beingreiðslur, en til þess hefði þurft skýra og ótvíræða heimild almenna löggjafans, sbr. 77. gr. stjórnarskrárinnar. Álagning verður því þegar af þessari ástæðu að teljast ólögmat. Þarf þá ekki að skoða hvort þær heimildir sem ráðherra voru veittar í ákvæðum 4. gr. og 7. gr. laganna og áður eru raktar, verði taldar samrýmast 77. gr. stjórnarskrárinnar samkvæmt því sem áður er sagt um bann við framsali skattákvörðunarvalds almenna löggjafans.

Af framangreindum ummælum er ljóst að framsal á skattákvörðunarvaldi löggjafans er óheimilt auk þess sem gerðar eru mjög ríkar kröfur til löggjafans um að hann vandi til verka

<sup>60</sup> Sjá t.d. lög nr. 110/1976 um breytingu á lögum nr. 1/1970 um tollskrá o.fl.

<sup>61</sup> Alþt. 1994-95, A-deild, bls. 2111. Í *Hrd.* 1985, bls. 1544 var þó talið að 40. gr. stjórnarskrárinnar skyti ekki loku fyrir það að „ríkisstjórn eða ráðherra væri veitt heimild til að ákveða, hvort innheimta skuli tiltekna skatta.“ Taldi Hæstiréttur að löng og athugasemdalaus venja löggjafans „hafi helgað slíka innheimtu innan vissra marka.“ Má ætla að hér hafi Hæstiréttur talið að 40. gr. stjórnarskrárinnar nægði ekki til að koma í veg fyrir að löggjafinn framseldi skattlagningarvald sitt til stjórnvalda enda byggðist sú aðgerð á langri og athugasemdalausri venju. Var því þörf á að löggesta sérstakt ákvæði sem kæmi í veg fyrir slíkt framsal og var að gert með núgildandi 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

<sup>62</sup> Björg Thorarensen: *Stjórnskipunarréttur. Mannréttindi*, bls. 503.

við gerð lagaákvæða að þessu leyti, þ.e. að þau séu bæði það skýr og ótvíræð að unnt sé að byggja á þeim gjaldheimtu.<sup>63</sup>

Samkvæmt athugasemdum við frumvarp til stjórnskipunarlaga nr. 97/1995, um breytingu á Stjórnarskrá Lýðveldisins Íslands nr. 33/1944, þá tekur áðurnefnd 77. gr. stjórnarskrárinnar ekki aðeins til hefðbundinna skatta á borð við tekjuskatt og eignarskatt heldur enn fremur „til gjalda sem hafa sömu einkenni, svo sem útsvar, sóknargjöld og tollar.“<sup>64</sup> Er löggjafanum því óheimilt að fela ráðherra heimild til að breyta að nokkru marki þeim tollálögum sem lagðar eru á borgarana. Er enga undanþágu að finna frá þeirri reglu, sbr. *UA 18. júlí 2011 (6070/2011)* sem snéri að heimildum ráðherra samkvæmt 3. mgr. 12. gr. tollalaga til að ákveða í reglugerð toll á vörur fluttar inn samkvæmt tollkvótum sem tilgreindir eru í viðaukum IV A og B við tollalögin. Í álitinu taldi umboðsmaður Alþingis rétt að áréttta eftirfarandi:

Ég tel einnig tilefni til að vekja athygli á því að með stjórnskipunarlögum nr. 97/1995 var einnig gerð breyting á 78. gr. stjórnarskrárinnar sem þýðingu kann að hafa við túlkun á 77. gr. hennar. Við þinglega meðferð á frumvarpi því er varð að stjórnskipunarlögum nr. 97/1995 var sú breyting gerð á ákvæði 78. gr. stjórnarskrárinnar að í 2. mgr. er nú sérstaklega tekið fram að með lögum skuli ákveða tekjustofna sveitarfélaga „svo og réttur þeirra til að ákveða hvort og hvernig þeir eru nýttir“. Í lögskýringargögnum kemur fram að þetta orðalag hafi verið tekið upp í stjórnarskrárákvæðið til að taka af vafa um rétt sveitarfélaga til að ákveða útsvarshlutfall o.fl. ef löggjafanum sýndist svo. (Alþt. 1994-1995, A-deild., bls. 3887.) Þannig má segja að í 2. mgr. 78. gr. stjórnarskrárinnar sé ákveðna undantekningu að finna frá 1. mgr. 77. gr. að því er varðar sveitarfélög, þar sem löggjafanum er sérstaklega heimilað að framselja vald sitt að hluta til þeirra. *Slíka undantekningu er hins vegar ekki að finna í stjórnarskránni að því er varðar tollálagningu ríkisins.* (leturbr. höf.)

Samkvæmt framangreindu þá eiga engin sérsjónarmið að gilda um heimildir löggjafans til að framselja tollálagningarvald til stjórnvalda. Má því ætla að sjónarmið ráðuneytisins í málinu, sem snéru að hagkvæmni þess að framselja valdið til ráðuneytisins enda væri um að ræða „málefni sem almennt hvíla á herðum stjórnvalda og nauðsynlegt er að stýrt verði með þjálum og sveigjanlegum reglum, þegar sérþekkingar er þörf vegna breytilegra aðstæðna og fenginnar reynslu, eða erfitt er að hafa öll nauðsynleg fyrirmæli í lögum“<sup>65</sup> hafi verið haldlaus enda var talið með öllu óheimilt að framselja ráðherra þetta vald samkvæmt afdráttarlausu ákvæði stjórnarskrárinnar.

---

<sup>63</sup> Sjá einnig *UA 11. júlí 2008 (4712/2006)* þar sem fram koma eftirfarandi ummæli um skýrleika lagaákvæða: „Af þeim kröfum leiðir að innheimta stimpilgjalds af skjali verður almennt ekki talin heimil nema þau lagaákvæði sem innheimta gjaldsins byggist á beri með skýrum og ótvíræðum hætti með sér að löggjafinn hafi ætlast til þess að slík gjaldtaka færi fram. Í þessum kröfum stjórnarskrárinnar felst einnig að heimildir til töku stimpilgjalda sem og annarra skatta verða ekki skýrðar rýmra en skýrt orðalag lagaákvæða þar um gefur til kynna.“

<sup>64</sup> Alþt. 1994-95, A-deild, bls. 2111.

<sup>65</sup> Í málinu vísaði ráðuneytið, máli sín til stuðnings, til orða Sigurðar Líndals í *Um lög og lögfræði*, bls. 120-128.

#### 2.4.1.2 Vægi breytinga skv. 189. gr. tollalaga

Eins og að framan greinir þá grundvallast heimildir ráðherra skv. 189. gr. tollalaga á einmitt þeim sjónarmiðum sem sett voru fram hér að framan í máli *UA 18. júlí 2011 (6070/2011)*, þ.e. hagkvæmni og þeim erfiðleikum sem bundnir eru við að halda samræmi á milli hinnar íslensku tollskrár og HS vörunúmeraskrárinnar. Við mat á því hvort umrædd heimild ráðherra standist þær kröfur sem 1. mgr. 77. gr. og 40. gr. stjórnarskrárinnar gera til skattlagningarvalds þarf að skoða hvað felst í umræddu ákvæði tollalaga, þ.e. hvort ráðherra sé í raun að *breyta, leggja á eða afnema* tolla og gjöld.

Verður í því skyni að hafa í huga framangreinda umfjöllun í kafla 2.1.2 um breytingar á HS vörunúmeraskránni þar sem fram kemur að breytingar á tollskránni geti verið tvenns konar, annars vegar útskýrandi breytingar og hins vegar kerfisbreytingar. Með útskýrandi breytingum er aðallega átt við minniháttar breytingar, tæknilegs eðlis, þar sem um einstakar breytingar á kaflaheitum eða jafnvel athugasemdum er að ræða. Slíkar breytingar hafa almennt ekki áhrif á gildissvið einstakra kafla eða vöruliða. Kerfisbreytingar eru aftur á móti umfangsmeiri og ætlað að hafa áhrif á gildissvið kafla, vöruliða eða undirliða. Geta þær leitt til þess að vörur færast á milli tollskrárnúmera og jafnvel vöruliða.<sup>66</sup>

Með hliðsjón af áður nefndum tilgangi 189. gr. tollalaga og kröfum stjórnarskrárinnar, má ætla að heimild ráðherra til að breyta tollskránni takmarkist við hina fyrnefndu tegund breytinga, þ.e. útskýrandi breytingar, sem er mestmegnis tæknilegs eðlis og ekki til þess fallin að breyta flokkun í sjálfri skránni. Það er hins vegar ekki raunin enda hefur ráðherra heimild til að skipta upp tollskrárnúmerum, fella niður, breyta heitum vöruliða og inntaki athugasemda við kafla sem og uppsetningu einstakra kafla. Ráðherra hefur í raun heimild skv. ákvæðinu til að taka upp nýja tollskrá ef WCO ákveður að leggjast í þá vinnu. Eru því heimildir ráðherra umfangsmiklar en takmarkast þó við 2. mgr. 189. gr. sem kveður á um að breytingarnar megi hvorki vera afturvirkar né heldur mega þær hafa áhrif á m.a. tolla og gjöld. Er því ráðherra óheimilt að breyta tollskránni þannig að nokkur breyting verði á gjaldtöku einstakra vara sem tollflokkaðar eru á grundvelli tollskrárinnar.

Eins og fjallað verður um hér að neðan þá er ljóst að breytingar á heiti vöruliða, inntaki athugasemda eða annarra atriða innan tollskrárinnar geta haft áhrif á tollflokkun vöru því allir framangreindir liðir eru notaðir við skýringu á tollskránni. Hafi slíkar breytingar, sem ráðherra gerir á grundvelli 1. mgr. 189. gr. tollalaga, þær afleiðingar að tollflokkun á vöru breytist og hún, af þeim sökum, ber hærri eða lægri gjöld þá má ætla að slíkar breytingar fari í

---

<sup>66</sup> *The Harmonized System – Amendments and Their Impact on WTO members' schedules*, bls. 3-4.

bága við bæði ákvæði stjórnarskrárinnar sem og 2. mgr. 189. gr. tollalaga. Gjaldheimta sem byggist á slíkum breytingum væri því ólögmat.<sup>67</sup> Á umrætt álitaefni reyndi að nokkru í *RTN nr. 8/2007 (myndvarpar)* þar sem deilt var um það hvort breyting á tollskránni með auglýsingu nr. 142/2006 á grundvelli 1. mgr. 189. gr. tollalaga hafi haft í för með sér gjaldahækkun eða breytta tollflokkun. Taldi tollstjóri að með breytingunni hafi orðalag tollskrárinnar orðið skýrara en hún hafði ekki í för með sér gjaldahækkun eða breytta tollflokkun. Ríkistollanefnd féllst á það með eftirfarandi orðum:

Hvað varðar hækkun á gjöldum vegna breyttrar tollflokunar er ljóst að tilvitnuð lagabreyting hafði ekki í för með sér neina breytingu á gjöldum á vöru.

Á þetta álitaefni hefur ekki reynt fyrir íslenskum dómstólum og á því enn eftir að skera úr um lögmæti þeirra breytinga sem ráðherra hefur nú þegar framkvæmt á tollskránni á grundvelli umrædds ákvæðis.

### **3 Ábyrgðaraðili tollflokunar og bindandi álit**

#### **3.1 Ábyrgðaraðili tollflokunar**

Samkvæmt tollalögum eru það aðallega tveir aðilar sem geta borið ábyrgð á því að vara, sem flutt er til landsins,<sup>68</sup> sé flokkuð í réttan tollflokk. eru það annars vegar þeir einstaklingar eða lögaðilar sem flytja vöruna inn til landsins og hins vegar umboðsmenn þeirra, þ.e. svokallaðir tollmiðlarar sem koma fram gagnvart tollyfirvöldum fyrir hönd inn- og útflytjanda, sbr. 47. gr. tollalaga. Um þetta er fjallað í 20. gr. tollalaga en þar kemur fram að inn- og útflytjendum sé skylt að færa vöru til tollflokks í viðeigandi tollskjölum samkvæmt almennum reglum um túlkun tollskrárinnar í áður nefndum viðauka I við lögin. Í athugasemdum við 20. gr. frumvarps til nógildandi tollalaga kemur fram að með ákvæðinu sé „allur vafi tekinn af um að það eru inn- og útflytjendur eða eftir atvikum umboðsmenn þeirra sem bera ábyrgð á réttri tollflokun vara.“<sup>69</sup> Samkvæmt 16. gr. eldri tollalaga nr. 55/1987 bar þó innflytjandi, eigandi eða annar aðili, sem afhenti tollstjóra aðflutningsskýrslu ábyrgð á því að þær upplýsingar sem þar var að finna væru réttar. Var sá skilningur lagður í umrætt ákvæði að með undirskrift sinni á tollskýrslu þá bæri innflytjandi ábyrgð á því að vara væri rétt flokkuð<sup>70</sup> en þótti rétt, skv. áður nefndum athugasemdum, að lögfesta þessa reglu.

Framangreint ákvæði, þ.e. 20. gr. nógildandi tollalaga, er í samhengi við 32. gr. sömu laga þar sem innflytjandi er gerður ábyrgur fyrir því að þær upplýsingar og gögn sem fylgja

<sup>67</sup> Sjá í því skyni *Hrd. 2000, bls. 3986 (160/2000)* þar sem álagning svokallaðs lyfjaeftirlitsgjald fór í bága við 77. gr. og 40. gr. stjórnarskrárinnar og því gjaldið talið ólögmat.

<sup>68</sup> Hér verður til hagræðingar einungis fjallað um innflutning en sömu sjónarmið eiga líka að mestu við um útflutning.

<sup>69</sup> Alþt. 2004-05, A-deild, bls. 3566.

<sup>70</sup> Sbr. *RTN nr. 3/2000*.

sendingum séu réttar. Dæmi um gögn sem þurfa að fylgja með eru vörureikningur, farmbréf eða önnur staðfestingarskjöl, tollverðsskýrsla þegar það verð sem tilgreint er í vöru- eða sölureikning er ekki viðskiptaverð vörunnar, upprunasannanir og önnur fylgiskjöl sem gætu þurft að fylgja með, sbr. 28. gr. tollalaga. Ef leitað er aðstoðar tollmiðlara til að annast tollskýrslugerð þá ber hann enn fremur ábyrgð á röngum eða ófullnægjandi upplýsingum hafi hann vitað eða mátt vita að upplýsingar innflytjanda væru rangar eða ófullnægjandi, sbr. 33. gr. tollalaga.<sup>71</sup> Ef álagning aðflutningsgjalda sem grundvallast á framangreindum gögnum er röng þá getur tollstjóri endurákvörðað aðflutningsgjöldin og krafði innflytjanda, og eftir atvikum tollmiðlara,<sup>72</sup> um greiðslu þeirra allt að sex ár aftur í tímann, sbr. 111. og 112. gr. tollalaga.<sup>73</sup>

Grundvöll endurákvörðunar tollstjóra á aðflutningsgjöldum er m.a. hægt að rekja til rangrar tollflokknar ýmist innflytjanda eða tollmiðlara, fyrir hans hönd. Á þetta reyndi í *RTN nr. 14/2002 (bastkörfur)* þar sem tollstjóri endurákvörðaði aðflutningsgjöld á bastkörfum m.a. vegna rangrar tollflokknar. Innflytjandi hafði tollflokkað vörunar í tollskrárnúmer 4602.1001 og 4602.9001 sem báru 24,5% virðisaukaskatt en engan almennan toll. Tollstjóri taldi að umræddar vörur ættu hins vegar að falla undir tollskrárnúmer 4602.1009 og 4602.9009 sem bera, auk virðisaukaskatts, 10% almennan toll. Taldi tollstjóri því innflytjanda hafa vangreitt aðflutningsgjöld vegna 115 sendinga, alls kr. 2.025.933 kr. auk dráttarvaxta frá tollafgreiðsludegi til greiðsludags, og féllst ríkistollanefnd á sjónarmið tollstjóra að þessu leyti.<sup>74</sup> Með hliðsjón af þessu getur röng tollflokknun valdið ábyrgðarmanni aðflutningsgjalda miklu tjóni enda geta endurákvörðuð aðflutningsgjöld, sex ár aftur í tímann, verið fyrirtækjum mjög íþyngjandi. Er því mikilvægt að þeir aðilar sem flytja inn vörur, hvort sem er sjálfir eða fyrir hönd annarra, gæti þess að þær séu rétt tollflokkaðar enda getur vangá í þeim efnum valdið miklu tjóni.

---

<sup>71</sup> Um ábyrgð tollmiðlara var fjallað í BA-ritgerð höfundar, *Skadabótaábyrgð tollmiðlara vegna endurákvörðunar aðflutningsgjalda* frá árinu 2012.

<sup>72</sup> Sjá í þessu sambandi *Hrd. 19. mars 2008 (478/2008)* þar sem Jónar Transport hf. annaðist tollafgreiðslu og tollskjalagerð fyrir innflytjanda og var gerður ábyrgur fyrir greiðslu vangreiddra aðflutningsgjalda á grundvelli þág. 2. mgr. 111. gr. eldri tollalaga, sbr. núg. 2. mgr. 127. gr. tollalaga.

<sup>73</sup> Skilyrði umræddrar endurákvörðunar eru mismunandi eftir því hvort um er að ræða svokallaða skriflega tollafgreiðslu, sbr. 112. gr. tollalaga, eða rafræna, sbr. 111. gr. sömu laga.

<sup>74</sup> Hluti af kröfu tollstjóra var hins vegar fyrndur, þ.e. þær sendingar sem tollafgreiddar voru fyrir 13. nóvember 1998 með vísan til 2. og 3. tl. 3. gr. laga nr. 14/1905 um fyrningu.

### 3.2 Bindandi álit

Skapist vafi um tollafgreiðslu, og þar af leiðandi um tollflokkun vöru, þá er heimilt skv. 2. mgr. 20. gr. tollalaga, og jafnvel æskilegt,<sup>75</sup> að óska eftir bindandi álit tollstjóra. Með því að óska eftir slíku álit þá tryggir innflytjandi sig fyrir því að tollflokkun á vöru sé ekki breytt fyrirvaralaust af tolfyrirvöldum, sem hafa eftirlit með því hvort vörur séu tollflokkaðar í réttan tollflokk skv. tollskrá.<sup>76</sup> Felst álitid í því að tollstjóri mælir fyrir um það með bindandi hætti, ásamt örstuttum rökstuðningi,<sup>77</sup> í hvaða tollskránumer sú vara á að falla sem er viðfangsefni álitsins. Uni aðili málsins ekki niðurstöðu tollstjóra þá hefur hann heimild til að kæra ákvörðunina til ríkistollanefndar enda sé það gert innan 60 daga frá því því álitid var póstlagt, sbr. 1. mgr. 118. gr. tollalaga.

Sé um sérfræðing á sviði tollflokunar að ræða, þ.e. annaðhvort innflytjanda sem stundar mikinn innflutning eða tollmiðlara, þá má ætla að rík skylda hvíli á þeim aðilum að óska eftir bindandi álit, sbr. *RTN nr. 4/2002 (geisladiskar)*. Í því máli endurákvörðaði tollstjóri aðflutningsgjöld af 32 vörusendingum af óáteknum geisladiskum á grundvelli þess að þeir hefðu verið rangt tollflokkaðir. Um ábyrgð innflytjanda á réttri tollflokun og heimild til að óska eftir bindandi álit sagði eftirfarandi:

Innflytjandi, sem er einn stærsti og reyndasti innflytjandi á vörum í þessum vöruflokki, ætti að vera ljós munurinn á þessum tveimur vörutegundum og ef um væri að ræða einhvern vafa í hans huga þá hefði verið eðlilegast og afar einfalt að leita eftir staðfestingu á tollflokkun vörunnar skv. 142. gr. tollalaga. Það gerði kærandi hins vegar ekki og er því tollflokkun vörunnar á hans ábyrgð.

Á gildistíma álitsins er því talið að álitsbeiðandi sé í „góðri trú um tollflokun“ en gildir þó aðeins um þann aðila sem æskir álitsins í tengslum við þá tilteknu vöru sem er andlag þess.<sup>78</sup> Ef varan breytist eitthvað, þ.e. samsetning eða eiginleikar hennar, þá þarf handhafi bindandi álitsins að óska eftir öðru álit. Getur því skipt máli við mat á gildi bindandi álits við síðari tollflokkanir að meta hvort það taki í raun samkvæmt efni sínu til þeirra vöru sem um ræðir eða hvort varan falli utan við gildissvið þess. Á þetta reyndi að nokkru í *RTN nr. 1/2006 (flatskjár)* þar sem deilt var um úrskurð tollstjóra um endurákvörðun aðflutningsgjalda vegna innflutnings á flatskjáum án viðtækja. Taldi tollstjóri að um sjónvörp væru að ræða sem flokka ætti í tollskránumer 8528.1209 en ekki í tollskránumer 8528.2101 en fyrir lá bindandi

<sup>75</sup> Sbr. úrskurður *RTN nr. 6/2004 (leðurhanskar)* þar sem eftirfarandi kom fram: „Sé vafi að mati innflytjanda um tollflokun á einstökum tegundum hanska verður að telja eðlilegt að hann nýti sér heimild [þág.] 142. gr. tollalaga og leiti eftir bindandi álit tollstjóra um tollflokkun á hverri einstakri vöru.“ (innskeyting höf.)

<sup>76</sup> Sbr. *RTN nr. 3/2000*.

<sup>77</sup> Yfirleitt vísar tollstjóri aðeins til þeirra túlkunarreglna sem beitt var við tollflokkun án þess að rökstyðja nánar hver er grundvöllur þess að þeim sé beitt.

<sup>78</sup> Alpt. 2004-05, A-deild, bls. 3567.

álit um tollflokkun sambærilegra vara í síðargreinda tollskrárnúmerið. Tollstjóri taldi í málinu að þær vörur sem um ræddi væru ekki sambærilegar þeim vörum sem féllu undir umdeild eldri álit tollstjóra og af þeim sökum væri tollstjóri ekki bundinn af þeim. Hér var hins vegar ekki leyst úr umræddu álitaefni fyrir ríkistollanefnd þar sem tollstjóri afturkallaði úrskurð sinn um endurákvörðun aðflutningsgjalda og var því ekki úrskurðað efnislega um málið. Er því ekki vitað hvaða afstöðu nefndin hefði haft til gildi umræddra álita og hvort sú vara sem um var deilt í málinu væri sambærileg þeim sem fyrri álit tóku til.

### 3.2.1 Umsókn um bindandi álit

Um málsmeðferð beiðni um bindandi álit fer eftir 21. gr. tollalaga en í tíð eldri tollalaga var miðað við að beiðni um bindandi álit tæki til vara sem ókomnar voru til landsins enda var tollstjóra heimilt að hafna beiðni um bindandi álit ef hún laut að vöru sem þegar hafði verið tollafgreidd eða varan var í sendingu sem flutt hafði verið til landsins, sbr. 2. mgr. 142. gr. laga nr. 55/1987.<sup>79</sup> Með núgildandi lögum var hins vegar heimild til öflunar bindandi álits rýmkuð og nær nú til allra vara, hvort sem þær hafi verið fluttar til landsins eða til standi að flytja þær inn.<sup>80</sup> Tollstjóra er þó veitt heimild til að hafna beiðni um bindandi álit telji hann beiðnina vera augljóslega tilefnislaus, sbr. 2. mgr. 21. gr. tollalaga.

Samkvæmt ólögfestri meginreglu íslensks stjórnisýsluréttar þá eru engar sérstakar formkröfur gerðar til umsókna borgaranna til stjórnvalda nema lög mæli fyrir um annað.<sup>81</sup> Eðli máls samkvæmt má þó ætla að ávallt þurfi að koma fram lágmarksupplýsingar í umsókn svo unnt sé að persónugreina umsækjandann.<sup>82</sup> Í 21. gr. tollalaga eru gerðar þær formkröfur til beiðna um bindandi álit að þær eigi að vera skriflegar og þeim sé beint til tollstjóra, sbr. 1. másl. 1. mgr. ákvæðisins. Með þeim umsóknum eiga enn fremur að fylgja gögn um þá vöru sem umsóknin lýtur að og jafnvel sýnishorn óski tollstjóri eftir því, sbr. 3. mgr. 21. gr. tollalaga. Til hagræðis hefur tollstjóri útbúið staðlað eyðublað sem finna má á vef tollstjóra.<sup>83</sup> Þar er gerð sú krafa, í samræmi við 3. mgr. 21. gr. tollalaga, að settar séu fram allar helstu upplýsingar um þá vöru sem umsóknin lýtur að, þ.e. vörulýsingu hennar og tilgreiningu á tæknilegum eiginleikum, ásamt helstu upplýsingum um umsækjanda sem og hvaða

<sup>79</sup> Sjá þó *RTN nr. 5/2002* þar sem kært var bindandi álit tollstjóra um tollflokkun á Passoa Diablo í tollskrárnúmer 2208.9084 á grundvelli 101. gr., sbr. 142. gr. þágildandi tollalaga nr. 55/1987. Í kærinni kom m.a. fram að „fyrirhugaður“ sé innflutningur af hálfu kæranda á umræddum drykk á næstu mánuðum sem bendir til þess að varan hafi þegar verið tollafgreidd eða í sendingu á leið til landsins.

<sup>80</sup> Alþt. 2005-05, A-deild, bls. 3566.

<sup>81</sup> Trausti Fannar Valsson: „Upphaf stjórnisýslumála“, bls. 439.

<sup>82</sup> Páll Hreinsson: *Stjórnisýsluréttur. Málsmeðferð*, bls. 415.

<sup>83</sup> Vefur tollstjóra: [http://www.tollur.is/upload/files/umsokn\\_um\\_bindandi\\_alit\\_web%2810%29.pdf](http://www.tollur.is/upload/files/umsokn_um_bindandi_alit_web%2810%29.pdf). Í *RTN nr. 5/1997* taldi nefndin það „eðlilegt að niðurstaða álits tollstjóra um bindandi upplýsingar um tollflokkun vöru skv. [þág.] 142. gr. tollalaga sé á þar til gerðu eyðublaði.“

tollskrárnúmer hann telur vöruna eiga að falla undir. Það nægir því ekki að senda óformlega beiðni um tollflokkingu á vöru enda hafa svör við slíkum beiðnum ekki sambærileg áhrif og bindandi álit.<sup>84</sup> Þegar vafi vaknar um tollflokkingu hjá aðila er því ætlast til þess að hann óski eftir bindandi álitum tollafgirvalda til að eyða þeim vafa, sbr. athugasemdir við frumvarp til núgildandi tollalaga.<sup>85</sup>

Sífelld verður mikilvægara að innflytjendur leiti bindandi álit vegna tollflokkingar vöru vegna þess að með tilkomu rafrænnar tollafgreiðslu er vara oft tollafgreidd áður en tollendurskoðun fer fram og getur tollstjóri því í mörgum tilvikum ekki komið athugasemdum að um tollflokkingu vöru fyrir en eftir að vara hefur verið tollafgreidd. Þá skal í þessu samhengi tekið fram að það er innflytjandi sem ber ábyrgð á réttri tollflokkingu vöru, sbr. 20. gr., og því er mjög mikilvægt að hann leiti bindandi álit í fleiri tilvikum en færri.

Getur innflytjandi með þessu móti tryggt sig fyrir því að töllyfirvöld endurákværði gjöld aftur í tímann.<sup>86</sup> Staðan er þó sú að tollafgreiðslur eru mjög tíðar og ósk eftir bindandi álitum getur verið hægvirkt úrræði enda hefur tollstjóri 30 daga, frá því beiðni um bindandi álit berst eða öll nauðsynleg gögn berast, til að svara beiðninni, sbr. 4. mgr. 21. gr. tollalaga. Er því ákveðin freistni bundin við að óska eftir leiðbeiningum frá töllyfirvöldum um það hvernig tollflokka eigi tiltekna vörur enda hafa töllyfirvöld yfir að ráða sérfræðingum á sviði tollamála ásamt því að hafa eftirlitsskyldu með tollflokkingu. Geta því í slíkum tilvikum komið til skoðunar sjónarmið um leiðbeiningarskyldu stjórnvalda m.a. á grundvelli 7. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 (hér eftir nefnd stjórnsýslulög eða ssl.).<sup>87</sup>

### 3.2.2 Samspil leiðbeiningarskyldu tollstjóra og bindandi álit

Samkvæmt 7. gr. stjórnsýslulaga ber stjórnvöldum að veita þá aðstoð og leiðbeiningar sem málsaðilar þarfnast á málefnasviði viðkomandi stjórnvalds. Í því felst að stjórnvaldi ber m.a. að veita leiðbeiningar um þær réttarreglur sem á gæti reynt við úrlausn þess máls sem beiðnin lýtur að og hvaða formkröfur eru gerðar til þess erindis sem um ræðir.<sup>88</sup> Enn fremur er lögð sú skylda á stjórnvald að veita *lögfræðilega réttar* leiðbeiningar en í því felst hvorki að stjórnvaldi beri að taka forákvörðun né veita umfangsmikla og sérfræðilega ráðgjöf um það

<sup>84</sup> Sbr. RTN nr. 17/1997 þar sem innflytjandi kartöflulaga sendi tollstjóra fyrirspurn um tollflokkingu vörunnar og tollstjóri svaraði með fyrirvara. Svar tollstjóra var ekki talið vera bindandi álit í skilningi laganna og því ekki bindandi gagnvart töllyfirvöldum.

<sup>85</sup> Alþt. 2004-05, A-deild, bls. 3566-3567.

<sup>86</sup> Sjá RTN nr. 1/2003 þar sem innflytjandi taldi vera „flökt“ eða ítrekaðar breytingar töllyfirvalda á tollmeðferð sem byggðist á huglægu mati hvers og eins tollstarfsmanns. Ríkistollanefnd taldi að innflytjanda hafi verið í lófa lagið við þessar aðstæður að óska eftir bindandi álitum um tollflokkingu vöru á grundvelli þág. 142. gr. tollalaga nr. 55/1987. Í þeim tilvikum sem þessar breytingar áttu sér stað þannig að tollstjóri breytti tollflokkingu á tilteknum sendingum og breytir þeim síðan aftur í fyrra horf á síðari stigum verður til þess að töllyfirvöldum er óheimilt að endurkrefja kæranda um gjöld og vexti vegna þessa.

<sup>87</sup> Í vissum tilvikum gæti þurft að meta sérstaklega hvenær ólögfest meginregla stjórnsýsluréttar um leiðbeiningarskyldu stjórnvalda komi hér til skoðunar.

<sup>88</sup> Páll Hreinsson: *Stjórnsýsluréttur. Málsmeðferð*, bls. 421-426.



mál sem um ræðir. Ber þannig að meta vægi leiðbeininganna út frá markmiði þeirra, sem er að veita nægjanlegar upplýsingar til aðila máls svo hann geti gætt réttar síns.<sup>89</sup> Brjótí stjórnvald leiðbeiningarskyldu sína skv. fyrrnefndu ákvæði þá getur það hinsvegar valdið skaðabótaskyldu, séu skilyrðum sakarreglunnar fullnægt.<sup>90</sup>

Óski þeir aðilar sem ábyrgir eru fyrir tollflokkan á vöru eftir leiðbeiningum frá tollyfirvöldum um tollflokkan á einstaka vöru þá er ljóst af ofangreindu að svar stjórnvalda við slíkri spurningu hefur ekki sömu réttaráhrif og bindandi álit. Veiti tollyfirvöld hins vegar leiðbeiningar um tollflokkan sem síðan veldur því að vara verði rangt tollflokkuð, ábyrgðaraðila tollflokkanar til tjóns, þá má ætla að slíkt geti verið grundvöllur bótaskyldu enda sé öllum skilyrðum sakarreglunnar fullnægt. Það telst þó hæpið að slík bótaábyrgð stofnist miðað við eðli þeirrar athafnar að tollflokka vöru sem krefst lögfræðilegrar sérfræðiþekkingar sem og haldgóðrar þekkingar á eiginleikum þeirrar vöru sem er andlag tollflokkanar.<sup>91</sup> Það hefur því verið talið að það eitt að tollyfirvöld tollflokki vörur í rangan tollflokkan telst ekki fullnægja skilyrðum sakarreglunnar að vera saknæm og ólögmat háttsemi.<sup>92</sup> Séu hins vegar leiðbeiningar tollyfirvalda afdráttarlausar og endurteknar, sem síðar kemur í ljós að eru rangar, þá kemur skaðabótaskylda stjórnvaldsins sterklega til greina.<sup>93</sup>

Það er þó ólíklegt að sú skylda hvíli á stjórnvöldum að veita leiðbeiningar um tollflokkan á einstaka vörum. Þess í stað má ætla að á stjórnvaldi hvíli sú skylda að upplýsa um það réttarúrræði sem er fyrir hendi þegar vafi leikur á um tollflokkan, þ.e. að óska eftir bindandi álitum um tollflokkan vara, leiðbeina þá fyrirspyrjanda um það hvernig hann eigi að óska eftir slíku álitum og jafnvel veita aðstoð við að fylla út það eyðublað sem liggur til grundvallar slíkri beiðni.<sup>94</sup>

<sup>89</sup> Páll Hreinsson: *Stjórnsýsluréttur. Málsmeðferð*, bls. 429.

<sup>90</sup> Páll Hreinsson: *Stjórnsýsluréttur. Málsmeðferð*, bls. 444.

<sup>91</sup> Fjallað verður um andlag tollflokkanar í kafla 4 hér að neðan.

<sup>92</sup> Sbr. *Hérd. Rvk. 12. nóvember 2009 (E-49/2009)* þar sem ekki var talið að skilyrðum almennu skaðabótareglunnar væri fullnægt þar sem „ekki hafi verið sýnt fram á að sú háttsemi starfsmanna tollyfirvalda að flokka vöru stefnanda í rangan tollflokkan, sé saknæm og ólögmat.“

<sup>93</sup> Sjá í því skyni *Hrd. 1998, bls. 4109* þar sem deilt var um skaðabótaskyldu starfsmanna Tryggingastofnunar ríkisins sem höfðu gefið tjonþola þær leiðbeiningar að hún ætti engan bótarétt. Talið var að skaðabótaskylda hafi stofnast og tjonþola dæmdar bætur að álitum. Sjá einnig *Hrd. 2004, bls. 2423 (386/2003)* þar sem innflytjandi var í stöðugum samskiptum við starfsmenn tollstjóra í tengslum við innflutning á byggingarefni sem innflytjandi hafði ranglega samtollað. Umrædd samskipti og leiðbeiningar tollyfirvalda höfðu ekki áhrif á endurákvörðun aðflutningsgjalda enda skilyrðum endurákvörðunar skv. þágildandi 99. gr. tollalaga fullnægt. Velta má hins vegar fyrir sér hvort að þarna hafi skapast bótaábyrgð starfsmanna tollstjóra.

<sup>94</sup> Sjá í þessu skyni *RTN nr. 14/2008* þar sem deilt var um endurákvörðun tollstjóra vegna rangra tollflokkanar. Kvaðst tollstjóri hafa leiðbeint kæranda ítrekað um það hvernig tollflokka hefði átt þær vörur sem um ræddi en þrátt fyrir þær leiðbeiningar hafi innflytjandi ekki tollflokkað þær rétt. Um þetta segir ríkistollanefnd: „Þar sem tollstjóri lýsir því hins vegar yfir að hann hafi ítrekað farið yfir það með kæranda hvernig tollflokka bæri umræddar vörur hefði verið heppilegra að mati ríkistollanefndar að tollstjóri hefði á þeim tímapunkti bent

### 3.2.3 Gildistími bindandi álit

Samkvæmt 2. máls. 1. mgr. 21. gr. tollalaga þá er ákvörðun tollstjóra um bindandi tollflokkun vöru bæði bindandi gagnvart fyrirspyrjanda sem og tolyfirvöldum í sex ár frá birtingardegi þess. Þessi takmörkun á gildistíma bindandi álita kom fyrst inn í íslenskan rétt með lögum nr. 42/2012 um breytingu á tollalögum nr. 88/2005, með síðari breytingum en fyrir þessa breytingu voru bindandi álit ótímabundin. Samkvæmt athugasemdum við frumvarp til þeirra laga var umrædd takmörkun sett til að hægt sé að endurskoða álitin í samræmi við breytingar á tollflokkun, tækniþróun og framleiðsluaðferðum.<sup>95</sup>

Innan Evrópuréttarins er að finna sambærilega reglu, þ.e. almenna takmörkun á gildistíma bindandi álita en þar er miðað við sex ár líkt og gildir héraendis, sbr. 4. mgr. 12. gr. reglugerðar nr. 2913/92 um tollareglur bandalagsins (*Community Customs Code*) (hér eftir nefnd CCC).<sup>96</sup> Gildistíminn er þó ekki án takmarkana enda sérstaklega gert ráð fyrir því að bindandi álit geti fallið niður fyrir sex ára tímamarkið séu nánar tilgreindar aðstæður fyrir hendi. Í fyrsta lagi þá er heimilt að afturkalla bindandi álit komi í ljós að það hafi byggst á röngum eða ófullkomnum upplýsingum, sbr. 4. mgr. 12. gr. CCC. Kemur þarna skýrt fram áhrif þess að álitsbeiðandi fullnægir ekki þeirri skýru skyldu sinni að leggja fram nákvæm og rétt gögn um þá vöru sem um ræðir.<sup>97</sup> Í öðru lagi þá getur bindandi álit fallið úr gildi séu fyrir hendi þau atvik sem fram koma í 5. mgr. 12. gr. CCC, þar á meðal þegar tollskránni er breytt, sbr. a. liður, og þegar dómur Evrópuþingmálsins (hér eftir nefndur EBD) fellur sem leiðir af sér breytta túlkun á tollskránni, sbr. b. liður ákvæðisins. Hefur þá álitsbeiðandi almennt ákveðinn aðlögunartíma áður en það bindandi álit sem um ræðir fellur úr gildi, sbr. 6. mgr. 12. gr. CCC. Það er hins vegar ekki skilyrði að aðlögunartími sé fyrir hendi, til að mynda þegar evrópsku tollskránni er breytt með reglugerð, en ekki hefur verið talið að lögmatar væntingar handhafa bindandi álit standi slíkri breytingu í vegi.<sup>98</sup>

Samkvæmt áður nefndu ákvæði tollalaga, þ.e. 1. mgr. 21. gr., og athugasemdum við það er ekki gert ráð fyrir samskonar takmörkun á gildistíma bindandi álita og finna má innan Evrópuréttarins. Er þannig hvorki gert ráð fyrir því að breytingar á inntaki tollskrárinnar né

---

*kærandi skriflega á að leita Bindandi álit um tollflokkun vöru. Með því hefði tollstjóri innt af hendi leiðbeiningarskyldu sína með óyggjandi hætti jafnframt því sem þá þegar hefði legið fyrir Bindandi álit um tollflokkun vörunnar. Það ber hins vegar að ítreka það að skyldan og ábyrgð hvílir á innflytjanda að flytja vöruna inn með réttu tollflokkun og ef innflytjandi var í nokkrum vafa um tollflokkun vörunnar, bar honum sjálfum að leita eftir Bindandi álit um tollflokkun vöru.“ (leturbr. höf.)*

<sup>95</sup> Þskj. 443, 140. lögp. 2011-12, <http://www.althingi.is/altext/140/s/0443.html>

<sup>96</sup> Þann 1. júní 2016 mun gildistími bindandi álita innan ESB vera stytur í þrjú ár með gildistöku 33. gr. reglugerðar Evrópuþingsins og ráðsins nr. 952/2013 um tollareglur bandalagsins (*Union Customs Code*).

<sup>97</sup> Timothy Lyons: *EC Customs Law*, bls. 180. Sjá ítarlegri umfjöllun um niðurfellingu bindandi álita á bls. 181-183 í umræddri bók.

<sup>98</sup> Sjá í því skyni dóm EBD, *mál C-315/96, ECR 1998, bls. I-332*.

heldur á túlkun hennar á gildistíma álitsins hafi áhrif á gildi þess og þá tollflokkun þeirrar vöru sem um ræðir. Þess ber þó að geta slíka regla gæti valdið vandræðum í framkvæmd og jafnvel valdið því að sama varan, sem flutt er inn af mismunandi aðilum, verði flokkuð í mismunandi tollskrárnúmer enda sé annar aðilinn með bindandi álit fyrir flokkun vörunnar, sem breytist ekki óháð ytri aðstæðum, og hinn ekki. Í 1. mgr. 21. gr. tollalaga er þó að finna almenna heimild fyrir tollstjóra til að afturkalla bindandi álit en í lögnum er þó hvergi að finna leiðbeiningar um það hvenær tollstjóra er heimilt að framkvæma slíka afturköllun. Af þeim sökum koma til skoðunar, við framkvæmd ákvæðisins, almennar reglur stjórnarsýsluréttarins og stjórnarsýslulaga um afturköllun en ekki gefst tækifæri hér til að fjalla ítarlega um inntak þeirra reglna.

#### 4 Andlag tollflokunar

Þegar til stendur að flokka vöru<sup>99</sup> í eitt af þeim tollskrárnúmerum sem finna má í tollskránni þá er grundvallaratriði að átta sig á eiginleikum hennar. Það eru vörunar sjálfar sem eru andlag tollskyldunnar og ber að meginreglu að greiða af þeim tolla við innflutning á tollsvæði ríkisins í samræmi við tollskrána, sbr. 5. gr. tollalaga. Hvílir sú skylda á inn- og útflytjendum að færa inn- eða útflutta vöru til þess tollflokks sem fellur best að vörunni í samræmi við almennar reglur um túlkun tollskrárinnar, sbr. 20. gr. tollalaga og 1. mgr. 74. gr. tollareglugerðar. Við mat á því hvaða eiginleikar vöru skipta hér máli þarf að líta til orðalags vörunúmeraskrárinnar sjálfrar, þ.e. orðalags vöruliða, sem og athugasemda við einstaka flokka, kafla eða vöruliði.<sup>100</sup> Þá hefur einnig verið litið til skýringarbóka WCO við HS vörunúmeraskrána við mat á því hvaða eiginleikar það eru sem varan þarf að hafa til falla á tiltekinn stað innan tollskrárinnar.<sup>101</sup> Hér að neðan verður farið yfir þau gögn og þá eiginleika vöru sem almennt hefur verið litið til í framkvæmd við tollflokkun vara en í því sambandi verður bæði litið til innlendrar og erlendrar framkvæmdar á þessu sviði.

---

<sup>99</sup> Í almennum skilningi þá telst vara hvers konar varningur sem framleiddur er og gengur kaupum og sölum, sbr. *Lögfræðiorðabók*, bls. 471.

<sup>100</sup> Sjá *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012)* þar sem litið var til athugasemda við 84. kafla tollskrárinnar við mat á eiginleikum iPod Touch. Fjallað verður nánar um þennan dóm hér að neðan.

<sup>101</sup> Sjá *RTN nr. 6/2002 (þrýstistillar)* þar sem notast var m.a. við skýringarbækur WCO við vörulið 8481 við mat á því hvort hlutlægir eiginleikar vörunnar sem um ræddi féllu að umræddum vörulið eða þess í stað vörulið 9026.

#### 4.1 Hlutlægir eiginleikar vöru

Grundvallarsjónarmið við tollflokkun er að vöruna beri að flokka innan tollskrárinnar með hliðsjón af hlutlægum eiginleikum hennar.<sup>102</sup> Um þessa grundvallarreglu segir í *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*:

Við heimfærslu á vörum undir vörulýsingar í tollskránni er almennt litið svo á að hlutlægir eiginleikar vörunnar, út frá efnislegu orðalagi vörulýsinga og athugasemda við flokka og kafla skrárinnar, eigi að ráða flokkun hennar. Hefur meðal annars verið vísað til þessa grundvallarviðmiðs í ýmsum dómum Evrópudómstólsins, s.s. í málum C-228/89 og C-379/08. Huglægari viðmið, eins og höfuðhlutverk vöru, geta þó komið til álitu ef vörulýsingar eða athugasemdir gera ráð fyrir því.

Í umræddu máli, þar sem reyndi á tollflokkun iPod Touch tölvu, byggðist endurgreiðslukrafa stefnanda, Skakkaturn ehf., á ofgreiddum aðflutningsgjöldum á því að varan hefði verið tollflokkuð í rangt tollskrárnúmer, þ.e. 8521.9029. Stefnandi taldi að vörunni hefði verið best lýst í tollskrárnúmeri 8471.3000, þ.e. sem sjálfvirk gagnavinnsluvél, og til stuðnings þeirri afstöðu sinni óskaði stefnandi eftir því að dómkvaddur væri matsmaður til að meta hvort varan, í fjórum útgáfum, uppfyllti þau skilyrði sem komu í 5. athugasemd við vörulið 8471.<sup>103</sup> Í *Hrd. 10. ágúst 2012 (407/2012)* féllst Hæstiréttur á beiðni Skakkaturns um dómkvaðningu matsmanns og sérfræðing falið að meta hlutlæga eiginleika vörunnar og máta þá við þær kröfur sem fram komu í áðurnefndri athugasemd við vörulið 8471. Varð niðurstaðan úr þessu mati sú að varan uppfyllti að öllu leyti þau skilyrði sem fram komu í áðurnefndri athugasemd við tollskrána sem leiddi síðan til þess að héraðsdómari féllst á að varan hefði verið rangt tollflokkuð í upphafi.

Það er því grundvallaratriði við tollflokkun vöru er unnt sé að færa viðhlítandi sönnur á hlutlægum eiginleikum henda enda er það forsenda þess að varan sé tollflokkuð á réttan hátt. Það að óska eftir mati dómskvadds matsmanns því til sönnunar er einsdæmi héraðs en almennt er miðað við hin ýmis gögn, sem ýmist stafa frá innflytjanda, framleiðanda vörunnar, sérfræðingum eða jafnvel markaðsefni um vöruna, til að færa sönnur á hverjir eiginleikar hennar eru. Þess ber þó að geta að innflytjandi, eða sá aðili sem er ábyrgur fyrir tollflokkun umræddrar vöru, ber hallann af sönnunarskorti um eiginleika vörunnar enda hvílir óskorðuð skylda á viðkomandi aðila að afla viðhlítandi gagna, þar á meðal um eiginleika vörunnar, svo

<sup>102</sup> Massimo Fabio: *Customs Law of the European Union*, bls. 45. Sjá einnig ummæli Evrópudómstólsins í *EBD, sameiginlegt mál C-362-363/07, ECR 2008, málsgr. 26*: „It is appropriate to bear in mind settled case-law, in accordance with which, in the interests of legal certainty and ease of verification, the decisive criterion for the classification of goods for customs purposes is in general to be sought in their objective characteristics and properties defined in the wording of the relevant heading of the CN and in section or chapter notes.“

<sup>103</sup> Þau skilyrði voru að finna í d.líð 74. gr. auglýsingu nr. 142/2006 um breytingu á viðauka I við tollalög nr. 88 18. maí 2005 með síðari breytingum.

unnt sé að flokka vöruna með réttum hætti.<sup>104</sup> Fullnægi innflytjandi ekki þessari skyldu sinni er hætta á því að varan sé flokkuð með röngum hætti, sbr. *RTN nr. 5/2002 (Passoa Diablo)* þar sem deilt var um bindandi álit tollstjóra um tollflokkun á vörunni Passoa Diablo. Í bindandi álitinu var varan tollflokkuð í tollskrárnúmer 2208.9084 og var sú ákvörðun kærð enda taldi innflytjandi vörunnar hana eiga réttilega að falla undir tollskrárnúmer 2206.0054. Undir meðferð kærumsálsins hjá ríkistollanefnd voru lögð fram frekari gögn um eiginleika vörunnar sem varð til þess að tollstjóri breytti fyrra áliti sínu með eftirfarandi rökstuðningi:<sup>105</sup>

Tollstjóranum í Reykjavík var send kærán til umsagnar með bréfi þann 31. maí 2002. Í svari sem barst þann 21. júní s.l. segir m.a. að í þeim gögnum sem fylgdu beiðninni um bindandi tollflokkun vörunnar hafi komið fram að varan sé samsett úr eftirfarandi:....Á grundvelli þessara upplýsinga hafi embættið flokkað drykkinn í tnr. 2208-9084 á grundvelli 1. og 6. almennu túlkunarreglu tollskrár. *Nú sé hins vegar komin fram nákvæmari innihaldslýsing og á grundvelli hennar er tekið undir sjónarmið kæranda þess efnis að PASSOA DIABLO sem er áfengur drykkur með 5,4% áfengisstyrkleika í glerflöskum sem innihalda 275 ml skuli flokkast í tnr. 2206.0054 á grundvelli 1. og 6. almennu túlkunarreglu tollskrár. (leturbr. höf.)*

Fjallað verður sérstaklega um þau gögn sem lögð hafa verið fram til sönnunar um hlutlæga eiginleika vörur hér að neðan en þau gögn geta verið metin með ólíkum hætti og jafnvel leitt af sér mismunandi niðurstöðu eftir því hvenær í framleiðsluferlinu innihald vörunnar er skoðað. Á þetta reyndi að nokkru í *RTN nr. 3/1998 (Pringles)* þar sem deilt var um tollflokkun á Pringles flögum. Í því máli var deilt um það hvort vörunni væri best lýst undir vörulið 1905 sem *aðrar brauðvörur* eða undir vörulið 2005 sem *aðrar matjurtir, unnar eða varðar skemmdum*. Tollyfirvöld töldu rétt að líta til þurraefnainnihalds vörunnar en ríkistollanefnd taldi að líta ætti „til efnasamsetningar vörunnar eins og hún er í vörunni fullunninni.“ Þessi aðgreining leiddi til þess að miðað var við að kartöflumjöl væri 45% af innihaldi vörunnar en ekki rúmlega helmingur af innihaldi, eins og hefði verið raunin ef lítið væri til þurraefnainnihaldsins. Þessi aðgreining hafði ekki áhrif í þessu einstaka máli á tollflokkun vörunnar enda kartöflumjölið í báðum tilvikum talið „ráðandi þáttur í þessari vöru og mest einkennandi fyrir hana“ og felld undir vörulið 2005, í stað vöruliðar 1905 eins og kærandi í málinu krafðist.

<sup>104</sup> Sjá í þessu skyni *Hrd. 2004, bls. 2423* þar sem deilt var um heimild innflytjanda til samtollunar á byggingarefni notað við gerð niðr hengdra lofta. Innflytjandi taldi umrædda vöru vera „forsniðna“ og falla undir tollskrárnúmer 7308.9009. Héraðsdómari féllst ekki á þá afstöðu innflytjanda m.a. með hliðsjón af hlutlægum eiginleikum vörunnar út frá þeim gögnum sem lögð voru fram í málinu. Af þeim gögnum var ljóst að varan væri ekki forsniðin heldur þvert á móti í stöðluðum stærðum. Sjá einnig *RTN nr. 3/1997* þar sem deilt var um tollflokkun á kremum, smyrslum og sápum og framleiðandi varanna, sem var kærandi í málinu, hafði ekki lagt fram niðurstöðu rannsóknna sem sýndu lækningagildi þessara vara. Forsenda tollflokunar fyrir því að varan flokkaðist í 30. kafla tollskrárinnar var að „hún hafi eiginleika til lækninga eða varnar gegn sjúkdómum“, sbr. d.líður fyrstu athugasemdar við 30. kafla tollskrárinnar.

<sup>105</sup> Ríkistollanefnd féllst á kröfu kæranda og breytta afstöðu tollstjóra. Með hliðsjón hlutlægum eiginleikum vörunnar var hún tollflokkuð í tollskrárnúmer 2206.0054.

Eins og fyrr greinir þá eru hlutlægir eiginleikar vörunnar sem um ræðir m.a. metnir með hliðsjón af athugasemdum við tollskrána og skýringarbækur WCO. Til að átta sig á því hvað felst í umræddum gögnum getur þurft að túlka inntak þess texta sem um ræðir enda getur það skipt höfuðmáli við mat á því hvar staðsetja eigi vöruna innan tollskrárinnar. Helst hefur komið upp ágreiningur um inntak skýringarbóka WCO enda þær gefnar út á ensku og frönsku og skiptir því þýðingarvinnan, þ.e. sú vinna að þýða hinn erlenda texta yfir á íslenskt mál, miklu máli. Sjá má í þessu tilviki *RTN nr. 3/1998 (Pringles)*<sup>106</sup> þar sem einnig var deilt um skilgreininguna á enska hugtakinu „baker’s wares“ sem finna mátti í athugasemdum við vörulið 1905 í skýringarbókum WCO. Kærandi taldi að orðasambandið ætti að þýða yfir á íslensku sem *bakaðar vörur* og þar sem Pringles, varan sem um ræddi, væri bökuð vara þá ætti hún undir vörulið 1905. Ríkistollstjóri, sem lagði fram umsögn sína við kærana í málinu, taldi hins vegar að umrætt orðalag í athugasemdum WCO ætti ekki að þýða sem *bakaðar vörur* heldur *bakara vörur*, þ.e. þær vörur sem bakari eða bakarí útbúa. Því til stuðnings vísaði ríkistollstjóri til orðlagsins í frönsku útgáfu skýringarbóka WCO þar sem notast var við orðalagið, „Produits de la boulangerie, de la pâtisserie ou de la biscuiterie“ sem hann þýddi sem „framleiðsla brauð-, sætabrauðs eða kexgerða.“ Þrátt fyrir að Pringles væri í raun bökuð vara þá taldist hún ekki vera bakara vara, enda ekki vara sem bakari eða bakarí útbýr, og féll þar af leiðandi ekki undir vörulið 1905. Varan taldist hinsvegar hafa öll einkenni kartöfluafurðar enda var stærsti einstaki efnispáttur hennar kartöflumjöl. Var vörunni því best lýst í vörulið 2005 *matjurtir, unnar eða varðar skemmdum*.

#### **4.2 Eiginleikar við innflutning**

Tollflokkun getur átt sér stað við inn- og útflutning eða jafnvel á öðru tímamarki, til dæmis eftir beiðni til tollstjóra um bindandi álit á grundvelli 21. greinar tollalaga. Á hvoru tímamarkinu sem tollflokkun á sér stað er ljóst að mikil réttaráhrif eru bundin slíka flokkun. Þegar til stendur að tollflokka vöruna getur þó skipt máli á hvaða tímamarki það á að gerast, þ.e. á að líta til eiginleika vörunnar eftir framleiðslu hennar, við innflutning vörunnar, við tollflokkun hennar eða jafnvel eftir að varan hefur verið flutt til landsins og hafin notkun á henni.

Þeirri reglu er almennt beitt að miða tollflokkun við eiginleika vöru eins og hún birtist við innflutning. Það þarf til að mynda að skoða úr hvaða efni hún er og hvort hún teljist vera fullbúin en ekki líta til til huglægrar afstöðu innflytjanda um ætluð not vörunnar á síðara

---

<sup>106</sup> Einnig má vísa til *RTN nr. 6/2002 (þrýstistillar)* þar sem deilt var um tollflokkun á þrýstistillum. Kærandi taldi þar að starfsmenn tollstjóra hafi túlkað athugasemdir úr skýringarbók WCO við vöruliði 8481 og 9026 ranglega og af þeim sökum hafi varan ranglega verið felld undir vörulið 8481 í stað 9026. Ekki var fallist á sjónarmið kæranda í málinu og staðfesti ríkistollanefnd niðurstöðu tollstjóra.

tímamarki<sup>107</sup> Í þessu skyni má benda á *RTN nr. 2/2002 (byggingarefni)* þar sem deilt var um endurákvörðun tollstjóra á tveimur vörusendingum sem báðar innihéldu byggingarefni. Tollstjóri og innflytjandi höfðu mismunandi afstöðu til þess til hverra nota umræddar vorur væru. Tollstjóri taldi að um væri að ræða gólfklæðningarefni sem bæri að tollflokka í tollskrárnúmer 4410.1101 sem ber heitið *unnar til samfellu sem gólfklæðningarefni*. Innflytjandi taldi aftur á móti að um væri að ræða efnisvöru í milliveggi og þakefni sem bæri að flokka í tollskrárnúmer 4410.1002 sem bar heitið *aðrar*. Ágreiningur snerist því um það undir hvorn skiptiliðinn varan átti að flokkast og skiptu þá eiginleikar vörunnar mestu máli, þ.e. hvort um væri að ræða gólfklæðningarefni eða annars konar klæðningarefni. Af upplýsingum frá framleiðanda vörunnar var ljóst að hún var framleidd sem gólfklæðning og ætluð til þeirra nota. Innflytjandi ætlaði hins vegar ekki að nota vöruna til gólfklæðningar heldur sem veggefni í milliveggi og sem þakefni. Um þetta álitaeefni segir nefndin:

*Ljóst má vera að flokka ber vörur eftir því hvernig þær eru við innflutning og þá til hvers þær eru ætlaðar en ekki eftir því hver hugsanleg not hvers og eins eru af vörunni. Plötur þær sem hér er deilt um tollflokkan á eru af hendi framleiðanda ætlaðar til klæðinga á gólfplötum. Því ber að flokka þær sem slíkar. Í fyrstu skiptingu vöruliðsins 4410 ber að flokka spónaplötur og áþekkar plötur úr viði eða öðrum viðarkenndum efnum. Í tollnúmer 4410.1101 er ætlað að flokka plötur úr viðarefnum unnar til samfellu sem gólfklæðningarefni. (leturbr. höf.)*

Skipti þarna því höfuðmáli að meta eiginleika vörunnar þegar hún er flutt inn til landsins og geta upplýsingar framleiðanda um eiginleika hennar haft áhrif í þeim efnunum. Upp geta þó komið tilvik þar sem til stendur að breyta þeirri vöru sem um ræðir, eftir innflutning, þannig að hún falli þá að öðru tollskrárnúmeri. Við slíkar aðstæður getur því komið til skoðunar hvort tollflokka eigi vöruna í samræmi við eiginleika vörunnar fyrir eða eftir breytinguna. Sjá má í þessu sambandi *RTN nr. 8/1997 (slökkvibifreiðar)* en þar var deilt um tollflokkan á tveimur bifreiðum sem innflytjandi taldi að ættu að tollflokka sem slökkvibifreiðar, þ.e. í vörulið 8705, enda átti að breyta þeim í slíkar. Samkvæmt skýringarþóki WCO þá gátu ökutæki sem aðallega voru ætlaðar til flutnings á mönnum eða vörum ekki fallið undir vörulið 8705. Hér var ekki látið til staðar numið við að líta til varanna eins og þær birtust við innflutning heldur einnig metið hvort ætlaðar breytingar myndu flytja þær um tollflokka. Í ljós kom að þrátt fyrir ætlaðar breytingar á bifreiðunum eftir innflutning þá fullnægðu þær enn ekki skilyrðum vöruliðar 8705 þar sem þær áttu fyrst og fremst að flytja slökkviliðsmenn og lausan búnað á vettvang. Var af þeim sökum ekki fallist á kröfu innflytjanda og niðurstaða tollstjóra því staðfest.

---

<sup>107</sup> Sbr. *RTN nr. 10/2001 (niðurhengd loft)*

Í síðastgreindu máli var því ekki tekin afdráttarlaus afstaða til þess hvort heimilt væri að líta til breytinga á vörunni eftir að hún hefði verið flutt inn til landsins við afmörkun á tollflokku. Nefndin lét nægja að vísa til þess að eftir að ætluð breyting ætti sér stað á innfluttri bifreið myndi hún samt ekki fullnægja skilyrðum þess að teljast slökkviliðsbifreið og því væri hún tollflokkuð sem bifreið til mannflutninga. Afdráttarlausari afstaða að þessu leyti kom hins vegar fram í *RTN nr. 5/2009 (Ribena)* en þar var sérstaklega hafnað að líta til eiginleika Ribena safans eftir að í hann hefði verið bætt vatn eftir innflutning hans. Ribena solbær er sólberjabykkni sem ber að neyta eftir einfalda þynningu með vatni og um áhrif þessa við tollflokkuð vörunnar sagði nefndin eftirfarandi:

Nefndarmenn eru sammála því sem fram kemur hjá tollstjóra að varan verður aldrei tollflokkuð öðruvísi en hún birtist við innflutning. *Það að bæta vatni við hana síðar hefur engin áhrif á tollflokkuð hennar.* Þá eru aðilar sammála um að það að bæta sykri við ávaxtasafa útilokar ekki tollflokkuð vörunnar í 20. kafla. (leturbr. höf.)

Þegar vöru er hins vegar breytt áður en hún er flutt inn til landsins þá ber að líta til þeirra eiginleika, við innflutning, sem varan hefur eftir breytinguna. Á þetta reyndi í *RTN nr. 8/2004 (húsbíll)* þar sem deilt var um tollflokkuð Ford Cutaway Van 305E sem innflytjandi, og kærandi í máli þessu, taldi að hefði verið framleidd til vöruflutninga. Áður en bifreiðin var flutt til landsins var henni breytt þannig að „fyrir aftan yfirbyggingu fyrir ökumann [var] sett á grindina hús sem hýsir fólk bæði til íbúðar og ferðalaga.“ Með vísan til skýringabóka WCO við vörulið 8703 var talið að við innflutning bæri bifreiðin einkenni þess, að öllu leyti, að vera húsbíll og því bæri að flokka bifreiðina í tollskrárnúmer 8703.2499 sem ökutæki aðallega gert til mannflutninga. Þess ber þó að geta að ekki var í málinu talið sannað að varan hefði í upphafi verið raunverulega hönnuð til vöruflutninga og má ráða af úrskurðinum að óljóst væri hvort varan hefði án breytingar verið felld undir vörulið 8704 sem vöruflutningabifreið m.a. á þeim grunni að ekki þótti sannað að varan hefði verið hönnuð sérstaklega til vöruflutninga.

### **4.3 Aðrir eiginleikar vöru**

#### *4.3.1 Höfuðhlutverk*

Við tollflokkuð er algengt að vísað sé til þess hvert höfuðhlutverk eða aðalvirkni vöru sé og það látið ráða flokkuð hennar. Flokkuð með vísan til slíkra eiginleika byggist þó á huglægum mælikvarða og almennt ekki talið tækt að beita honum nema orðalag tollskrárinnar þ.e. vörulýsingin í tollskránni,<sup>108</sup> eða skýringar við hana<sup>109</sup> geri sérstaklega ráð fyrir því, sbr.

---

<sup>108</sup> Dæmi um orðalag tollskrárinnar sem gefur tilefni til að ætla að höfuðhlutverk vörunnar eigi að hafa áhrif á tollflokkuð er orðalag vöruliðar 8703; *ökutæki aðallega gert til mannflutninga.* Er þannig gert ráð fyrir því að undir vöruliðinn falli ökutæki sem hafa það höfuðhlutverk að flytja fólk á milli staða þrátt fyrir að ökutækin geti líka búið yfir aukahlutverki, þ.e. að flytja vörur á palli bifreiðarinnar, sbr. *RTN nr. 2/2004 (Cadillac Escalade)*, sem reifaður verður hér að neðan. Í því máli var talið að bifreiðin hafi verið hönnuð til tveggja verka, þ.e. til



áðurgreindur *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*. Þessu sjónarmiði hefur þó nokkuð verið beitt í íslenskri úrskurðaf framkvæmd og hafa þá stundum vaknað álitamál um það hvað teljist vera aðalbúnaður og aukabúnaður þeirrar vöru sem um er deilt, sbr. *RTN nr. 6/2002 (þrýstistillar)*. Í því máli var deilt var um það hvort tollflokka ætti vörur, sem bjuggu bæði yfir þeim eiginleikum að mæla þrýsting og stilla, í vörulið 8481, sem mæla, eða í vörulið 9026 sem þrýstistilla. Það sem skipti mestu máli var að afmarka í þessu tilviki hvert væri höfuðhlutverk vörunnar enda vísuðu athugasemdir við vörulið 8481 í skýringarbókum WCO sérstaklega til þess að ef höfuðhlutverk vöru félli að einhverjum þeim undirliðum í vörulið 8481 þá félli hún undir hann ellegar félli varan undir vörulið 9026 eða 9032.<sup>110</sup> Kærandi taldi mælana vera aðalbúnað varanna en tollstjóri taldi með hliðsjón af eiginleikum þeirra að þær væru „aðallega [ætlaðar] til þess að stjórna rennsli lofttegunda, mælarnir séu einungis aukabúnaður til að auðvelda stillinguna...“ Þar sem mælarnir væru aðeins aukabúnaður þá gæti varan ekki fallið undir vörulið 9026 og félli því vöruliður 8481 betur að vörinni.<sup>111</sup> Ríkistollanefnd féllst á sjónarmið tollstjóra í málinu meðal annars með vísan til hlutlægra eiginleika varanna, lýsinga framleiðanda á þeim og til hvers þær væru hannaðar. Á grundvelli höfuðhlutverks vörunnar var hún tollflokkuð í vörulið 9026.

Í framangreindu máli er ljóst að hægt er að tollflokka vöru með vísan til höfuðhlutverks hennar. Er það aðallega gert þegar vara hefur tvo eða fleiri notkunarmöguleika eða eiginleika. Það verður þó aðeins gert ef það hlutverk má bæði leiða af hlutlægum eiginleikum vörunnar sjálfrar og ákvæðum tollskrárinnar, þ.e. orðalagi einstakra vöruliða, kafla eða flokka, og athugasemdum við hana. Má í þessu skyni vísa til *EBD, mál C-273/09, ECR 2010, bls. I-13783* þar sem ágreiningur var uppi um tollflokkan á göngugrind. Tollyfirvöld höfðu tollflokkað vöruna í undirlið tollskrár Evrópusambandsins (*e. combined nomenclature*) (hér

---

vöruflutninga og til mannflutninga. Eiginleikar bifreiðarinnar, með hliðsjón af skýringarriti WCO, báru það þó með sér að höfuðhlutverk hennar hafi verið að flytja fólk á milli staða og af þeim sökum var hún tollflokkuð sem slík.

<sup>109</sup> Dæmi um orðalag í skýringum við tollskrána sem vísar til höfuðhlutverks vöru er athugasemd 3 við XVII flokk sem hljóðar svo: „Sem hlutar eða fylgihlutir í 86.-88. kafla teljast ekki hlutar eða fylgihlutir *sem ekki eru eingöngu eða aðallega hæfir til nota með vörum í þeim köflum*. Hluti eða fylgihlutur sem svarar til lýsingar tveggja eða fleiri vöruliða þessara kafla flokkast í þann vörulið sem höfðar til *aðalnotkunar* þess hluta eða fylgihlutar.“ (leturbr. höf.) Vísað var til þessarar athugasemdar við tollflokkan á jafnvægisblýi í *RTN nr. 6/2005 (jafnvægisblý)*. Um eiginleika vörunnar sagði enn fremur í úrskurði ríkistollanefndar: „Ljóst er að vara sú sem hér er nefnd jafnvægisblý er *fyrst og fremst* ætluð til að jafnvægisstillast (ballansera) hjólbarða ökutækja.“ (leturbr. höf.)

<sup>110</sup> Athugasemdir í skýringarbók WCO við vörulið 8481 vísuðu til höfuðhlutverks þeirrar vöru sem um ræddi. Ef varan var talin hafa fjölþætt hlutverk en höfuðhlutverk hennar félli einhverjum þeim lið sem félli undir vörulið 8481 þá yrði hún felld undir hann. Ef svo væri ekki þá félli varan undir vörulið 9026 eða 9032, sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2002), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>

<sup>111</sup> Heiti vöruliðar 8481 er; *Kranar, hanar, lokar og áþekk tæki fyrir pípur, katla, tanka, ker eða þess háttar, þar með taldir þrýstiléttar og hitastilltir lokar.*

eftir nefnd CN)<sup>112</sup> nr. 8716 sem tekur m.a. til annarra ökutækja, ekki vélrænt knúinna. Premis Medical taldi vöruna eiga að falla undir vörulið 9021 sem *búnaður til réttilækninga, þar með taldar hækjur*. Í dómnum var farið yfir hlutlæga eiginleika vörunnar sem hafði fjögur hjól, handföng og bremsur ásamt sæti og körfu. Auk þessa var litið til þess í hvaða tilgangi hún var framleidd, þ.e. til að aðstoða einstaklinga við gang. Um höfuðhlutverk vörunnar segir dómurinn:

*The main function of a walker-rollator is also to support a person when walking. Even though, unlike crutches, it involves the use of the two lower limbs, it compensates, in the same way as crutches, for a defect or disability consisting generally of an inability on the part of a person concerned to coordinate movement of the lower limbs whilst maintaining the balance which walking requires. (leturbr. höf.)*

Talið var að höfuðhlutverk vörunnar félli að lýsingu skýringarbóka ESB við CN<sup>113</sup> ásamt orðalagi vöruliðar 9021 hans og var varan því tollflokkun undir þann lið en ekki sem ökutæki. Hér var í raun tekist á um það hvort líta ætti einangrað á búnað vörunnar, þ.e. að hún hefði fjögur hjól og væri ætlað að koma fólki á milli staða, eða hvort einnig ætti að skoða hvert væri raunverulegt hlutverk hennar. Ljóst þótti í málinu að ekki væri tækt að líta framhjá eiginlegu hlutverki vörunnar sem leiða mátti bæði af eiginleikum hennar og í hvaða tilgangi hún væri framleidd. Af umræddu máli er ljóst að ekki er nægjanlegt að skoða hlutlæga eiginleika vöru eingöngu án nokkurs samhengis við notagildi hennar og hlutverk. Það hefði til að mynda verið óeðlileg niðurstaða að flokka göngugrind sem ökutæki á grundvelli þröngrar skoðunar á eiginleikum hennar og án þess að tillit væri tekið til notagildis hennar.

Eins og fyrr greinir þá getur komið upp ágreiningur um það hvert sé höfuðhlutverk vöru, sbr. *RTN nr. 6/2002 (þrýstistillar)*. Ef það hlutverk liggur aftur á móti fyrir þá getur enn fremur komið upp álitamál um hver eigi að vera áhrif þess við tollflokkun. Á það álitaefni reyndi í *RTN nr. 12/2002 (Playstation 2)* þar sem ljóst var að höfuðhlutverk svokallaðrar hlustunarstöðvar, sem sett var upp í hljómplötuverslunum til að viðskiptavinir gætu hlustað á tónlist með það fyrir augum að kaupa geisladiska, væri að leika hljóðskrár. Deilt var um það hvaða áhrif það hefði á tollflokkun vörunnar og þá aðallega hvort varan hefði eiginleika sjálfvirkrar gagnavinnsluvélar í skilningi vöruliðar 8471. Tollstjóri var á þeirri skoðun að þar sem tækið væri bæði „hannað og samsett aðallega til að spila tónlist“ þá gæti það ekki verið sjálfvirk gagnavinnsluvél. Ríkistollanefnd var þessu ósammála og taldi með hliðsjón af hlutlægum eiginleikum vörunnar að hún fullnægði þeim skilyrðum að teljast sjálfvirk gagnavinnsluvél og í því skyni sagði nefndin eftirfarandi:

<sup>112</sup> Fjallað verður um tollskrá Evrópusambandsins (CN) í kafla 4.1.1.3.3 hér að neðan.

<sup>113</sup> Fjallað verður um skýringarbók ESB við CN í kafla 4.1.1.3.3 hér að neðan.

Hlustunarstöðin er vél sem samanstendur af “PC server” vél og útstöðvum þ.e. “vél sem framkvæmir tiltekið verkatriði”, þ.e. að leika hljóðskrár. Gagnavinnsla fer í sjálfu sér fram inn í “vélinni” en sú vinnsla er með sama hætti og fer fram í öðrum “geislaspilurum”. **Höfuðnotkun búnaðarins er að leika hljóðskrár.** Nefndarmenn telja að við flokkun á hlustunarstöðinni beri að líta til E liðs 5. aths. við 84 kafla tollskrár, en þar segir: “*Vélar sem framkvæma tiltekið verkatriði annað en gagnavinnslu og fela í sér eða vinna í tengslum við sjálfvirka gagnavinnsluvél skulu flokkaðar í viðeigandi vörulið með tilliti til verkatriðis þeirra eða, verði því ekki komið við, í lokavöruliði.*” Enn fremur til 4. ath. við XVI flokk en þar segir: “Sé vél (þar með taldar samsettar vélar) gerð úr sjálfstæðum hlutum (hvort sem þeir eru aðskildir eða tengdir með pípum, tengslum, rafmagnsköplum eða öðrum búnaði), sem ætlað er sameiginlega að framkvæma skýrt skilgreint verkatriði sem einn af vöruliðum 84. eða 85. kafla taka til, skal hún í heild flokkast undir þann vörulið sem höfðar til þess verkatriðis.” (áherslubl. höf.)

Af framangreindu ummælum má ráða að ríkistollanefnd hafi talið að höfuðnotkun vélarinnar væri vísbending um að hún teldist falla undir vörulið 8471, þ.e. að hún framkvæmdi gagnavinnslu í skilningi vöruliðarins. Sú gagnavinnsla fólst í því að leika hljóðskrár og var því skoðuð til hliðsjónar öðrum tæknilegum eiginleikum vörunnar. Eins og að framan greinir þá virðist tollstjóri hins vegar ganga út frá því, þar sem höfuðhlutverk hennar væri að spila tónlist, að hún teldist ekki fullnægja skilyrðum þess að teljast sjálfvirk gagnavinnsluvél. Var því í málinu höfuðhlutverki vörunnar beitt til að rökstyðja tvær mismunandi niðurstöður um tollflokkun en aðeins önnur þeirra byggðist á skoðun tæknilegra eiginleika vörunnar, auk höfuðhlutverks hennar, í samræmi við þá meginreglu sem gildir um tollflokkun vara.

#### 4.3.2 Ætluð not á vöru

Þegar reynt er að afmarka eiginleika þeirrar vöru sem til stendur að tollflokka þá getur stundum þurft að grípa til þess sjónarmiðs að líta til ætlaðra nota á henni. Þetta sjónarmið er ekki alltaf talið haldbært við tollflokkun enda geta einstaklingar notað vöru með mismunandi hætti.<sup>114</sup> Ætluð not vöru geta þó talist vera hlutlægur mælikvarði ef þau not má leiða af hlutlægum eiginleikum hennar og uppsetningu<sup>115</sup> en í sumum tilvikum er jafnvel notagildi vöru eini hlutlægi eiginleikinn sem hægt er að byggja tollflokkun á.<sup>116</sup>

<sup>114</sup> Sjá má í því skyni *Hérd. Rvk. 8. apríl 2014 (E-244/2013) (Hallgrímskirkja)* þar sem ekki var fallist á að tollflokka hurð, sem var hluti af listaverki á Hallgrímskirkju, á grundvelli notagildis hennar, þ.e. undir tollskrárnúmer 7419.9907 sem smíðavörur til bygginga, heldur á grundvelli þess að um hluta af listaverki væri að ræða og bæri því að tollflokka hana sem slíka.

<sup>115</sup> Sbr. *EBD, mál C-467/03, ECR 2005, bls. I-2418*, þar sem fram kom í 23. málsgr.: „It is important also to make clear that, according to the Court's case-law, the intended use of a product may constitute an objective criterion in relation to tariff classification if it is inherent in the product, and such inherent character must be capable of being assessed on the basis of the product's objective characteristics and properties.“

<sup>116</sup> Timothy Lyons: *EC Customs Law*, bls. 163. Vísar til *EBD, mál C-395/93, ECR 1994, bls. I-04027* þar sem hlutlægir eiginleikar náttfata gátu einungis verið leiddir af ætluðum notum þeirra, þ.e. að þau væru notuð sem náttfatnaður.

Þegar til stendur að meta not vöru út frá hlutlægum eiginleika hennar þá nægir ekki að líta með afmörkuðum hætti á einstaka eiginleika hennar sem styður eina niðurstöðu umfram aðra heldur þarf að skoða vöruna með heildstæðum hætti, sbr. *RTN nr. 8/2004 (húsbíll)*. Í því máli taldi innflytjandi að flokka ætti húsbíl sem ökutæki til vöruflutninga m.a. með vísan til þyngdar og stærðar bifreiðarinnar sem bentu óneitanlega til þess að um vöruflutningabifreið væri að ræða enda var hún 7 metrar að lengd og vóg 5.715 kg. Þessi atriði gátu þó ekki ein og sér varpað ljósi á notagildi vörunnar enda þurfti að skoða heildaruppsetningu bifreiðarinnar og eiginleika. Eftir skoðun á bifreiðinni taldi ríkistollanefnd að hún væri fyrst og fremst notuð til fólksflutninga sem og til íveru þess á milli. Var bifreiðin því talin vera húsbíll, þ.e. *ökutæki til flutnings á fólki, útbúinn sem íverustaður (með svefnaðstöðu, til eldunar mats, salernisaðstöðu o.s.frv.)*, sbr. 3. liður athugasemda við vörulið 8703 í skýringarbókum WCO, og var því tollflokkuð sem slík. Ríkistollanefnd hafnaði því að tollflokka bifreiðina út frá þeim tveimur eiginleikum sem bentu mögulega til þess að hún væri ætluð til vöruflutninga heldur framkvæmdi þess í stað heildarmat á hlutlægum eiginleikum hennar til að komast að niðurstöðu um raunverulegt notagildi hennar.

Þá þarf við tollflokkun að skoða notagildi þeirrar vöru sem um ræðir með hliðsjón af orðalagi tollskrárinnar sem getur veitt þessu sjónarmiði vægi. Þannig má leiða af sjálfu orðalagi tiltekinna vöruliða eða kafla að ætluð not vörunnar hafi vægi við tollflokkun.<sup>117</sup> Sjá í þessu skyni *EBD, mál C-291/11, (enn óbirt í European Court Reports)*<sup>118</sup> þar sem deilt var um það hvort svokallað blóðalbúmin (e. blood albumin) ætti að falla undir vörulið 3002 í CN. Umrætt efni er eitt af innihaldsefnum ónæmisglóbúlíns sem notað er til meðferðar á tilteknum sjúkdómum og kvillum. Orðalag athugasemda við 30. og 35. kafla CN vísuðu til þess að tollflokkun á blóðalbúmin byggist á ætluðum notum þess, þ.e. það þarf að vera notað til lækni meðferðar eða sjúkdómsvarna. Ljóst var að varan sjálf var hvorki, ein og sér, notuð í þeim tilgangi sem athugasemdirnar vísa til né bar þá hlutlægu eiginleika að vera notuð til lækninga eða sjúkdómavarna. Dómstóllinn taldi hins vegar að þar sem efnið væri sannanlega ætlað til notkunar með öðrum efnum í því skyni að lækna eða koma í veg fyrir sjúkdóma, eins og til dæmis sem hluti af ónæmisglóbúlíni, þá bæri að tollflokka vöruna undir vörulið 3002 með hliðsjón af athugasemdum við áður nefnda kafla. Var hér því endanlegum tilgangi vörunnar, þ.e. eftir að hún hafði verið blönduð öðrum efnum, veitt vægi við tollflokkun

---

<sup>117</sup> Sjá í því tilviki *EBD, mál C-309/98, ECR 2000, bls. I-1998* þar sem talið var að orðalag vöruliðar 4418 í CN, sem vísaði til efnis til *bygginga* sem dómstóllinn taldi vísa til ætlaðra nota vörunnar. Enn fremur vísaði orðalag skýringarbókar WCO við vöruliðinn til ætlaðra nota vörunnar, þ.e. „applies to woodwork... used in construction of any kind of building.“

<sup>118</sup> Framvegis ECR.

hennar enda var hún sannanlega þá ætluð til notkunar við læknismeðferðir eða sjúkdómsvarnir.

Eins og fyrr greinir þá getur tilgangur tiltekinnar vöru verið misjafn eftir því við hvern er talað. Getur til að mynda framleiðandi haft annan tilgang með vöru en sá sem kaupir og hyggst nota hana. Í því skyni má benda á *RTN nr. 14/2002 (bastkörfur)* þar sem deilt var um endurákvörðun tollstjóra á aðflutningsgjöldum vegna innflutnings á bastkörfum. Innflytjandi flokkaði vörurnar í tollskrárnúmer 4602.1001 eða 4602.9001 sem varning til flutnings eða pökkunar á vöru en tollstjóri taldi að þær ætti að flokka sem búsaðhöld, þ.e. undir tollskrárnúmer 4602.1009 eða 4602.9009. Í málinu var aðallega deilt um hvað einkenni vörurnar taldi ríkistollanefnd, af skoðun þeirra, ljóst að þær hefðu einkenni búsaðhald. Enn fremur taldi nefndin að ætluð not varanna af kaupmönnum, þ.e. til uppstillingar á vörum sínum, breyti ekki hlutlægum einkennum hennar og þá tollflokkan. Þessi afstaða nefndarinnar er í samræmi við þá meginreglu að líta eigi til hlutlegra eiginleika vöru umfram þá huglægu nema annað megi bersýnilega leiða af athugasemdum við tollskrána eða orðalagi vöruliða.<sup>119</sup> Í þessu tilviki voru engar athugasemdir við þá skiptiliði sem um ræddi enda um íslenska uppskiptingu að ræða og löggjafinn hafði ekki tekið formlega afstöðu til þeirra, hvorki í athugasemdum við tollskrána né í lögskýringargögnum. Þurfti því að skoða orðalag skiptiliðanna sem var annars vegar *varningur til flutnings eða pökkunar á vörum (4602.1001 og 4602.9001)* og hins vegar *annað* eða *annars (4602.1009 og 4602.9009)*. Af orðalagi fyrrnefndu skiptaliðanna má ætla að notagildi bastkarfanna hafi áhrif á tollflokkan þeirra enda séu þær sannanlega ætlaðar til þess að flytja eða pakka vörum. Um notagildi varanna segir ríkistollanefnd:

Ekki er ágreiningur um flokkan í vörulið 4602 en deilt er um flokkan í undirlið. Nefndarmenn hafa farið yfir innflutningsskjöl og reynt að meta hvað það er sem helst einkennir þessa vöru. *Við þá skoðun kemur í ljós að mest af þessari vöru eru föt og bakkar úr jurtatrefjum en einnig körfur undir tau, flöskur, körfur undir blómapotta, borðmottur, körfur til að hengja upp á vegg, körfur á reiðhjól, þ.e. körfur af hinum ýmsu stærðum og gerðum.* Þá hafa nefndarmenn skoðað vöruna hjá tveimur endursöluaðilum. Nefndarmenn eru sammála um að vara sú sem hér er deilt um flokkan á hafi öll einkenni búsaðhald og beri því að tollflokka vöruna sem slíka. Kærandi heldur því fram að varan sé ætluð til umbúða og nefnir máli sínu til stuðnings fyrirtæki sem kaupir af honum körfur til að pakka inn vörum. *Nefndarmenn fóru og skoðuðu vöruna hjá þeim fyrirtækjum sem nefnd voru. Um er að ræða svokallaðar ostakörfur, kaupmaður raðar saman í tágakörfu nokkrum tegundum af ostum, sultu, kexi og öðru góðgæti sem myndar samstæða heild*

<sup>119</sup> Sjá einnig *EBD, mál C-12/10, ECR 2010, bls. I-14173* þar sem deilt var um tollflokkan á rafskutlum. Álitafnið laut að því hvort tollflokka ætti vöruna undir vörulið 8713 sem tekur til ökutækja fyrir fatlaða eða vörulið 8703 sem tekur til almennra ökutækja til mannlutninga. Parna var litið til hlutlegra eiginleika tækisins og hvort það væri útbúið til flutnings fatlaðs fólks. Eiginleikar tækisins báru það ekki með sér og var því varan flokkuð undir vörulið 8703. Skipti hér sú afstaða málsaðila að tækið væri notað af fötluðu fólki, eða væri aðlagð í vissum tilvikum að þeim, ekki máli enda gæti tækið einnig verið notað af heilbrigðu fólki sem vildi ferðast stuttar vegalengdir á annan hátt en gangandi, t.d. þeir sem stunda golf eða eru að versla.

*sem gjarnan er notuð til gjafa. Það að kaupmenn noti vöruna til að setja fram vöru sína breytir ekki því að varan hefur öll einkenni búsaþalda og breytir ekki um tollflokkun þótt söluaðilar kjósi að nota hana svona. Það er þekkt að glerskálar eru notaðar undir t.d. sælgæti og sú notkun breytir ekki tollflokkun þeirrar vöru. Þetta á líka við um blómavasa, það að þeir séu seldir með blómum í gerir þá ekki að umbúðum. (leturbr. höf.)*

Af ofangreindum rökstuðningi ríkistollanefndar virðist nefndin taka afstöðu til þess hver séu *almenn not* varanna sem um ræðir, þ.e. að körfurnar séu notaðar undir tau, blómapotta, til að hengja upp á vegg og á reiðhjól, og *sérstök not* kaupmanna á vörunum til þökkunar á söluvörum sínum. Nefndin taldi hin *sérstöku not* ekki eiga að hafa áhrif á flokkun varanna enda væri ógerningur að tollflokka vörur á grundvelli slíkra sjónarmiða.

Til að átta sig á því hver séu hin *almennu not* þeirrar vöru sem til stendur að tollflokka þá er, auk þess að skoða hlutlæga eiginleika vörunnar sjálfrar, litið til tilgangs framleiðanda með vörunni. Er það sjónarmið almennt talið hafa vægi við tollflokkun, sbr. *RTN nr. 6/2006 (sjónvarp)* þar sem deilt var um það hvort innfluttar vörur, þ.e. skjár og móttakarar, teldust vera sjónvörp eða tölvuskjárir. Ríkistollanefnd virðist í niðurstöðu sinni gefa ætluðum tilgangi framleiðanda með vörunni mikið vægi, sbr.:

Tollflokkun vöru hlýtur hins vegar *ávallt* að ráðast af því í hvaða tilgangi varan er framleidd en ekki af því hvort unnt sé að breyta vöru með einhverjum hætti eftir innflutning og nota hana til annarra hluta en upphaflega var gert ráð fyrir. (leturbr. höf.)

Af umræddum ummælum er ljóst að nefndin telur að tollflokkun eigi *ávallt* að ráðast af tilgangi framleiðanda með vörunni en ekki því hvort vörunni eigi að breyta eftir innflutning til annarra nota. Þrátt fyrir að tilgangur framleiðanda með vörunni geti oft á tíðum haft mikið vægi við tollflokkun þá er ljóst að sá tilgangur vísar til huglægs mælikvarða á eiginleika vöru en ekki hlutlægs, nema tilganginn megi ráða af hlutlægum eiginleikum vörunnar sjálfrar sem og orðalagi tollskrárinnar. Í *RTN nr. 2/2004 (Cadillac Escalade)* reyndi einmitt á þetta atriði en þar var deilt um tollflokkun á Cadillac Escalade EXT bifreið. Kærandi taldi að flokka ætti bifreiðina sem *ökutæki til vöruflutninga* í vörulið 8704 en tollstjóri taldi bifreiðina rétt flokkaða í vörulið 8703 sem *ökutæki aðallega gert til mannflutninga*. Ein af röksemdum kæranda fyrir því að bifreiðin ætti að teljast til vöruflutningatækis var að hún hefði verið hönnuð með það í huga og það hefði því verið ætlun framleiðanda að bifreiðin gæti nýst sem slík. Tollstjóri taldi hins vegar að bifreiðin væri, með hliðsjón af auglýsingu framleiðanda á henni sem „einn af fjölskyldunni,“ aðallega hönnuð til mannflutninga. Tollstjóri segir enn frekar um þetta efni:

Tollstjóri telur það meginatriðið í þessu máli að meta hvort ökutækið sé hannað til mannflutninga eða vöruflutninga. Vöruliður 8703, segi ekki að bifreiðarnar þurfi eingöngu að vera til mannflutninga, heldur segir að hann eigi við ökutæki, sem séu aðallega gerð til mannflutninga. Í flokkinn geti því fallið ökutæki sem ekki eru aðeins til

mannflutninga. Í hinum kærða úrskurði segir að það þurfi að meta ýmis atriði varðandi bifreiðina sjálfa þegar taka þarf afstöðu til þess í hvaða tollflokk hún skuli flokkast. **Skiptir þar mestu máli að meta til hvaða nota framleiðandinn hefur hannað bílinn.** Ein vísbendingin um það sé að meta hver sé burðargeta bílsins. Fyrir liggi að hún er 595 kg fyrir bæði farþega og farangur. Sé miðað við 5 fullorðna einstaklinga, sem allir séu 75 kg. að þyngd er geta til flutnings farms minni en sem nemur 250 kg. (áherslubr. höf.)

Ríkistollanefnd tekur undir sjónarmið tollstjóra um að bifreiðin falli undir vörulið 8703 en vísar þó ekki, í úrskurði sínum, með eins afdrifaríkum hætti til hverra nota framleiðandinn ætlaði bifreiðinni.<sup>120</sup> Nefndin virðist hins vegar telja að varan hafi verið hönnuð með tvöfalt hlutverk í huga, þ.e. til vöruflutninga á palli sem og til mannflutninga en virðist hafa talið, með hliðsjón af hlutlægum eiginleikum bifreiðarinnar, að höfuðhlutverk hennar hafi verið til mannflutninga. Þar sem orðalag vöruliðarins gerir ráð fyrir því að bifreiðar geti verið fjölnota en að aðalnotin þurfi að vera til mannflutninga svo þau falli undir liðinn. sbr. ökutæki *aðallega* gert til mannflutninga, má fallast á framangreindan rökstuðning nefndarinnar um tollflokkun á bifreiðinni.

Af framangreindri umfjöllun er því ljóst að það getur skipt máli við tollflokkun að átta sig á því til hvers vara er notuð og þá er almennt litið almenns notagildis hennar en síður litið til þess hvernig kaupandi vöru hyggst notfæra sér hana.<sup>121</sup> Í öllum tilfellum þarf notagildi vöru að leiða af hlutlægum eiginleikum hennar og enn fremur byggist beiting á því sjónarmiði á því að orðalag tollskrárinnar eða athugasemda við hana vísi til þess.

#### 4.3.3 Framleiðsla og meðferð vöru

Það hvernig vara er framleidd er yfirleitt ekki talið hafa áhrif á tollflokkun hennar<sup>122</sup> nema þegar tollskráin vísar sérstaklega til þess.<sup>123</sup> Sjá í því skyni *EBD, mál C-215/10, ECR 2011, bls. I-07255* þar sem deilt var um tollflokkun á gervinöglum. Um tilvísun málsaðila til framleiðsluáðferðar við tollflokkun vörunnar sagði dómurinn:

In the present case, in the absence of a tariff heading and section or chapter notes relating to false nails, such as those at issue in the main proceedings, under which the

<sup>120</sup> Sjá ummæli ríkistollanefndar: „Ef tekið er mið af vísbendingum sem að ofan er getið og þess samhliða að bifreiðin hefur meiri burðargetu fullhlaðin til fólksflutninga en heildarþyngdar á palli verður ekki séð að bifreiðin sé gerð til vöruflutninga heldur aðallega til mannflutninga. Því er ekki mótmælt að bifreiðin sé einnig hönnuð til vöruflutninga á palli en einkenni hennar bera með sér að hún sé aðallega gerð til mannflutninga samkvæmt ofansögðu. Flokkun bifreiðarinnar fellur því betur að orðalagi vöruliðar 8703;“

<sup>121</sup> Sjá þó *EBD, mál C-288-289/09, ECR 2011, bls. I-02851* þar sem ágreiningur var um tollflokkun á myndlyklum (e. set-top box) sem gátu líka tekið upp myndefni og geymt, t.d. á hörðum disk. Í málinu var talið mikilvægt, til að átta sig á hvert væri notagildi hlutarins, að líta til viðhorfs neytenda og þá hvaða eiginleika vörunnar þeir töldu viðbótareinkenni og hverjir töldust einkenna vöruna mest. Meðal annars með hliðsjón af afstöðu neytenda taldi dómstóllinn að sá eiginleiki vörunnar að taka á móti sjónvarpssendingum einkenndi vöruna mest og var hún því tollflokuð með hliðsjón af því.

<sup>122</sup> Timothy Lyons: *EC Customs Law*, bls. 164. Vísar til *EBD, mál C-145/81, ECR 1982, bls. 02493* þar sem því var hafnað að líta til framleiðsluferils varanna sem um var deilt í málinu, sbr. málsgr. 11.

<sup>123</sup> Sjá t.d. *EBD, mál C-35/93, ECR 1994, bls. I-02655*.

manufacturing process would constitute a factor, such a factor does not affect the classification of false nails in the CN.

Þar sem tollskráin sjálf vísaði ekki til framleiðsluaðferðar sem mælikvarða við tollflokkun vöru var því hafnað að líta til þess og í staðinn var litið til hlutlægra eiginleika hennar. Þegar tollskráin, eða lögskýringagögn við hana, gera sérstaklega ráð fyrir því að framleiðsluaðferð vöru sé einn þeirra þátta sem líta ber til við mat á eiginleikum hennar þá er unnt að byggja á þessu sjónarmiði.<sup>124</sup> Sjá má í því skyni *RTN nr. 1/1998 (gerviostur)* þar sem ríkistollanefnd leit til framleiðsluaðferðar á gerviostum við tollflokun á þeim í þágildandi tollskrárnúmer 2106.9069 *Matvæli ót.a: Annað*. Með vísan til framleiðsluaðferðar vörunnar var henni vísað frá vörulið 0406 *ostur og ystingur*, sbr.:

Vara þessi er ekki ostur. Við framleiðslu hennar eru ekki notaðar hefðbundnar aðferðir við ostagerð. Þá er ekki mjólkurfita í vörunni en samkvæmt 3. athugasemd a. við 4. kafla þarf að vera 5% eða meira af mjólkurfitu í vörunni miðað við þyngd þurrefnis. Þar af leiðir tollflokkast vara þessi ekki í vörulið 0406. (leturbr. höf.)

Tollskráin vísaði reyndar ekki sérstaklega til þess að framleiðsluaðferð vörunnar ætti að vera með einhverjum sérstökum hætti svo hún félli undir vörulið 0406. Til að átta sig á því hvort vöruna ætti hins vegar að flokka sem ost var skoðað hvort hún væri raunverulega ostur og eitt af þeim sjónarmiðum sem litið var til var framleiðsluaðferðin. Virðist því hafa verið leitt af vörulið 0406 að undir kaflann ættu ekki að falla allar þær vörur sem kallaðar væru ostar heldur þyrftu þær hið minnsta að líkjast ostum í hefðbundinni merkingu þess orðs, þar á meðal framleiðsluaðferð þeirra.<sup>125</sup>

Framleiðsluaðferð eða aðvinnslustig vöru getur einnig verið leitt af því hvar innan vöruliðarins vöruna beri að staðsetja. Eins og áður greinir þá er almennt talið að fyrstu

<sup>124</sup> Sjá t.d. *EBD, C-339/09, ECR 2010, bls. I-12351* þar sem deilt var um tollflokun á rauðvíni ætlað til eftirréttar. Með vísan m.a. til þess hvernig varan var framleidd var hún ekki talin falla undir vörulið 2206 í stað vöruliðar nr. 2204. Sjá einnig *RTN nr. 18/2004 (safar)* þar sem m.a. var deilt um tollflokun á svokölluðum Noni söfum. Ekki var hins vegar skoðuð framleiðsluaðferðin á þeirri vöru sem um ræddi, þar sem þau gögn skorti, heldur var litið til gagna sem vörðuðu sambærilega vöru og af þeim dregnar ályktanir. Þá var auk framleiðsluaðferðar m.a. litið til þess hvernig varan var tollflokkuð í Bandaríkjunum og innan Evrópusambandsins.

<sup>125</sup> Sjá einnig *RTN nr. 11/2001* þar sem innflytjandi á gervigrasi kærði bindandi álit tollstjóra þar sem varan, sem ætluð var á yfirborð íþróttavalla, var flokkuð í tollskrárnúmer 5703.3009. Heiti vöruliðar 5703 var *Gólfteppi og aðrar gólfábreiður úr spunaefnum, límbundin, einnig fullgerð*. Skipti því máli í þessu tilviki að meta hvort gervigrasið sem um ræddi væri flokkað sem gólfteppi eða önnur gólfábreiða. Til að meta það var litið til texta 1. athugasemdar við 57. kafla tollskrárinnar sem var svohljóðandi: „Sem gólfteppi og aðrar gólfábreiður úr spunaefnum í þessum kafla teljast gólfábreiður þar sem spunaefni mynda það yfirborð vörunnar sem upp snýr þegar hún er notuð og tekur einnig til vöru sem hefur einkenni gólfábreiðu úr spunaefnum en ætluð er til annarra nota.“ Í þessu tilviki þurfti því að meta hvort það gervigras sem um ræddi hefði einkenni gólfábreiðu úr spunaefnum en ætluð væri til annarra nota. Farið var yfir hlutlæga eiginleika vörunnar, þ.e. hver uppsetning vörunnar væri. Þá var enn fremur litið til þess til herra nota varan væri, enda vísað sérstaklega til þess í framangreindum athugasemdum. Að lokum var litið til þess hvernig varan væri framleidd en tollstjóri segir að ráða megi af skoðun á sýnum vörunnar sem og myndalistum framleiðanda að „varan [væri] unnin á sama hátt og hefðbundið gólfteppi.“ Með hliðsjón af þessum þremur atriðum var talið að varan hefði einkenni gólfábreiðu og þar af leiðandi var fallist á áður nefnda niðurstöðu tollstjóra um bindandi tollflokun vörunnar.



undirliðirnir í hverjum vörulið, og eftir atvikum fyrstu vöruliðirnir í hverjum kafla, lýsi þeim vörum sem notið hafa hvað minnsta aðvinnslu. Síðustu vöru- og undirliðirnir lýsi hins vegar þeim vörum sem hafa notið hvað mesta atvinnslu. Getur því uppsetning tollskrárinnar veitt ákveðna vísbendingu um það hvernig eigi að tollflokka vöruna með vísan til framleiðsluaðferðar hennar, sbr. *RTN nr. 1/2007 (Rösti-Triangles)*. Í því máli var við tollflokkan á vörunum Rösti-Triangles og Potatoe boats sérstaklega litið til þess hvernig vörunar voru framleiddar. Þær voru, að mati ríkistollanefndar, unnar umfram það sem tollskrárnúmer 2004.2001 *fín- eða grófmalaðar eða flögur* lýsti enda búið að móta og steikja vörunar. Vörunar voru því tollflokkaðar í tollskrárnúmer 2004.1009 *aðrar* sem ætti samkvæmt staðsetningu sinni undir vörulið 2004 að taka til vara sem hafa notið meiri aðvinnslu heldur en fyrrgreint tollskrárnúmer. Ekki er í úrskurði ríkistollanefndar nefnt sérstaklega hvernig meðferð varanna við framleiðslu ætti að vera svo þær myndu falla undir fyrrnefnt tollskrárnúmer. Það var hins vegar talið mega ráða af orðalagi tollskrárnúmers 2004.2001 að öll meðferð vörunnar umfram mólunar kartaflna eða gerð kartöfluflagna án mikillar aðvinnslu yrði til þess að varan félli utan við nefnt tollskrárnúmer.

Sambærileg niðurstaða var í máli *EBD, mál C-423/09, ECR 2010, bls. I-10821* þar sem deilt var um það hversu mikið hvítlaukur þurfti að vera þurrkaður svo hann félli undir vörulið 0712, sem tekur til þurrkaðra matjurta, og þar af leiðandi utan við vörulið 0703, sem tekur m.a. til nýs eða kælds lauks. Framleiðsluferli vörunnar sem um ræddi, og þar með endanlegt ástand hennar að því loknu, hafði grundvallaráhrif í málinu á tollflokkan vörunnar og var í því skyni vísað aðallega til orðalags vöruliðanna. Var talið að leiða mætti af orðalagi vöruliðar 0712 að varan þurfti að vera alveg þurrkuð og þá með því móti að framleiðsluferlið hefði haft þau áhrif að varan breytti í raun um eiginleika. Hversu lengi varan var þurrkuð gat einnig haft áhrif sem og hvort varan þurfti að vera kæld eða ekki. Um þann mælikvarða að líta til þess hversu lengi varan var þurrkuð sagði dómstóllinn:

However, it must also be held that headings 0703 and 0712 of the CN do not include any reference to preservation as a classification criterion, from which it must be concluded that the length of time for which a product is preserved has itself no effect on its classification for customs purposes (see, by analogy, Case 40/88 Weber [1989] ECR 1395, paragraph 16).<sup>126</sup>

Var því framleiðsluaðferðin að þurrka vöruna einn af þeim eiginleikum sem varan þurfti að fullnægja svo unnt væri að tollflokka hana undir vörulið 0712 en hvernig það var gert, þ.e. hversu langan tíma það tók, var hins vegar aðeins vísbending um að varan væri nægilega mikið þurrkuð svo hún félli undir vöruliðinn. Þurrkunarferlið í sjálfu sér og hversu lengi það

<sup>126</sup> *EBD, mál C-423/09, ECR 2010, málsgr. 34.*

tók mátti ekki leiða af orðalagi tollskrárinnar og átti því almennt ekki að hafa áhrif á tollflokkun enda lýtur það ekki að hlutlægum eiginleikum vörunnar sjálfrar heldur því hvernig hún öðlaðist þá eiginleika sem hún er með.

Það hvernig vara er framleidd getur því haft áhrif á tollflokkun hennar en þó aðeins í þeim tilvikum þegar tollskráin gefur sérstaka ástæðu til að líta til þess sjónarmiðs. Sjaldan er beinlínis sagt í tollskránni að framleiðsluáferð þurfi að vera með einu eða öðru móti en það getur hins vegar leitt af orðalagi hennar eða staðsetningu vöru innan tollskrárinnar hvernig varan þarf að vera framleidd eða hið minnsta hversu mikla aðvinnslu hún þarf að hafa hlotið.

#### 4.3.4 Önnur sjónarmið

Í úrskurða- og dómaframkvæmd má finna hin ýmsu sjónarmið sem litið hefur verið til við tollflokkun. Er þannig viðleitni gerð til að finna einhverjar röksemdir til að fella vöruna undir það tollskrárnúmer sem deilt er um. Til að mynda hefur verið litið til þess hvort vara líkist annarri vöru sem fellur undir það tollskrárnúmer sem um ræðir, sbr. *RTN nr. 5/2001* þar sem reyndi á það hvort sambærileg áferð og útlit svokallaðs „Latte minarine“ viðbits og smjörs ætti að hafa áhrif á tollflokkun þess. Ríkistollanefnd hafnaði því sjónarmiði og leit til hlutlægra eiginleika vörunnar, þ.e. efnasamsetningu hennar sem var ólík smjöri eða smjörlíki, og þess að vöruna var ekki hægt að nota, líkt og fyrrgreindar vörur, til steikingar eða baksturs. Af þeirri ástæðu var ekki hægt að fallast á niðurstöðu tollstjóra að flokka vöruna í tollskrárnúmer 1517.1009 sem *smjörlíki, þó ekki fljótandi smjör*. Var varan því, með hliðsjón af túlkunarreglu 1 við tollskrána, tollflokkuð í tollskrárnúmer 1517.9009 sem tók til, skv. orðalagi vöruliðar 1517, *blanda eða framleiðslu til manneldis úr jurtafæiti eða –olíum eða þáttum úr mismunandi fitu eða olíum*.

Var í framangreindu máli beitt meginreglu íslensks tollaréttar að láta hlutlæga eiginleika vöru ráða tollflokkun hennar en því hafnað að beita huglægum mælikvörðum sem lúta að útlitseinkennum vörunnar. Þrátt fyrir þetta geta sjónarmið eins og bragð vörunnar haft áhrif við tollflokkun hennar, sbr. *RTN nr. 18/2004 (safar)* þar sem m.a. var deilt um tollflokkun á svokallaðri Futura járnmixtúru. Í málinu voru í raun fjórir vöruliðir sem komu til skoðunar, þ.e. vöruliðir 2009, 2106, 2202 og 3004. Eitt af skilyrðum þess, samkvæmt skýringarbókum WCO, að safi teldist falla undir vörulið 2009 sem ber heitið *ávaxtasafi (þar með talið þrúgubýkkni) og matjurtasafi, ógerjaður og án viðbættis áfengis, einnig með viðbættum sykri eða öðru sætiefni* var að hann héldi upprunalegum einkennum sínum þrátt fyrir að honum væri blandað við önnur efni.<sup>127</sup> Í þessu tilviki var varan talin falla utan við vörulið 2009 enda

<sup>127</sup> Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2002), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>.

hafi hún glatað upprunalegum einkennum sínum við að bætt væri við hana járn. Safinn var af þeim sökum með ákaflega sterkt járnbragð sem var, að sögn tollstjóra, vísbending um að upprunalegum einkennum vörunnar, sem inniheldur m.a. sólberjapykkni, hafi verið glatað. Var því bragðið einn af þeim þáttum sem voru þess valdandi að varan var ekki talin falla undir vörulið 2009. Bragðið var samt ekki eitt og sér það sjónarmið sem réð tollflokkun heldur má ætla að það hafi verið notað til sönnunar á hlutlægum eiginleikum vörunnar, þ.e. að við hana hefði verið bætt járn í því magni að hún teldist hafa hafa glatað upprunalegum einkennum sínum.

Þá eru eru fleiri dæmi í framkvæmd um að skynfærum mannsins sé beitt til að ákvarða eiginleika vöru við tollflokkun hennar. Sjá til dæmis *EBD, mál C-196/10, ECR 2011, bls. I-06201* þar sem deilt var um það hvort svokallaður „malt beer base“ félli undir vörulið 2208 sem etanól áfengi. Í því máli var m.a. tekið á því álitaefni hvort bragð og lykt vörunnar hefði áhrif á tollflokkun hennar, þ.e. að varan lyktaði eins og áfengi og bragð þess væri biturt. Um þetta sagði dómstóllinn:

Consequently, in contrast to those latter products, the taste and aroma of ethyl alcohol are neutral elements as regards the classification of a product under heading 2208 of the CN. The fact that the ‘malt beer base’ smells of alcohol and has a slightly bitter taste does not therefore prevent it from being classified under that heading.

Dómstóllinn taldi að þessi tvö atriði, þ.e. bragð og lykt vörunnar, væru *hlutlausir eiginleikar* þegar kæmi að tollflokkun vörunnar undir vörulið 2208. Hvorki orðalag vöruliðarins né heldur athugasemdir við tollskrána tóku sérstaklega á þessum atriðum eða gerðu þá kröfu að vörur sem féllu undir vöruliðinn væru án nokkurrar áfengislyktar eða –bragðs. Höfðu þessi einkenni vörunnar því ekki áhrif á tollflokkun og með hliðsjón af öðrum eiginleikum vörunnar sem og framleiðsluaðferðar komst dómstóllinn að þeirri niðurstöðu að varan félli undir nefndan vörulið.

Í dómaframkvæmd EBD hefur reynt á önnur sjónarmið eins og m.a. landfræðilegan uppruna vörunnar,<sup>128</sup> ræktunaraðferðar dýra,<sup>129</sup> listrænt gildi vöru<sup>130</sup> og þess hvort varan hafi í

<sup>128</sup> Sjá *EBD, mál C-40/88, ECR 1989, bls. I-01395* þar sem EBD sló því föstu að landfræðilegur uppruni einstakra innihaldsefna vörunnar sem um ræddi hefði ekki áhrif á tollflokkun hennar heldur ætti tollflokkun einungis að byggja á hlutlægum eiginleikum vörunnar. Einungis sé því heimilt að byggja tollflokkun á landfræðilegum uppruna vörunnar sé hægt að leiða það skilyrði af tollskránni sjálfri.

<sup>129</sup> Sjá *EBD, mál C-393/93, ECR 1994, bls. I-4011* þar sem talið var að tollflokkun ætti ekki að byggjast á því hvernig dýr væru ræktuð en þó gætu hlutlæg dýrafræðileg og genatengd sjónarmið haft áhrif á tollflokkun dýraafurða, þ.e. til að afmarka hvort þau teljist vera tamin dýr eða villt. Sjá einnig *EBD, mál C-559/10, ECR 2011, bls. I-10873* þar sem skipti máli við tollflokkun á kameldýrakjöti hvort kjötið kæmi af villtum dýrum sem væru þannig veidd eða hvort um væri að ræða kjöt af tömdum dýrum sem ræktuð væru á bóndabýlum. Þessi afmörkun leiddi af orðalaginu „game“ í tollskrárnúmeri CN nr. 0208.9040 sem almennt er talið taka til villtra dýra sem eru veidd til matar.

raun verið búin til af ásetningi eða ekki.<sup>131</sup> Þessi atriði eiga þó almennt ekki að hafa áhrif á tollflokkun vöru nema tollskráin sjálf eða athugasemdir við hana vísi sérstaklega til þeirra. Sömu sjónarmið eiga við héraendis enda er það grundvallarregla, eins og áður greinir, að þegar afmarkaðir eru þeir eiginleikar vöru sem eiga að hafa áhrif á tollflokkun hennar þá verður að finna þeim að einhverju leyti stoð í lagatextanum sjálfum, þ.e. tollskránni og athugasemdum við hana. Það getur enn fremur komið upp sú staða að ákveðnir eiginleikar vöru eigi ekki að hafa áhrif á tollflokkun hennar, sbr. til dæmis áður nefndur dómur *EBD, mál C-196/10, ECR 2011, bls. I-06201*, þar sem tilteknir eiginleikar geta talist vera hlutlausir þegar kemur að tollflokkun og þannig hvorki að mæla með tiltekinni tollflokkun eða á móti.

#### 4.4 Sönnunargögn um eiginleika vöru

Til að átta sig á því hverjir séu eiginleikar þeirrar vöru sem til stendur að tollflokka er í framkvæmd litið til hinna ýmsu gagna sem m.a. stafa frá framleiðanda vörunnar sem og sérfræðingum sem fengnir eru til að meta eiginleika hennar. Gögnin eru notuð til að varpa m.a. ljósi á samsetningu vörunnar, virkni hennar og notkunarmöguleika. Grundvallaratriðið við tollflokkun er þó almennt að skoða þá vöru sem um ræðir og getur þá þurft að hafa sýnishorn af henni undir höndum eða mynd af útliti hennar.<sup>132</sup> Með því móti er hægt, í sumum tilfellum, að meta eiginleika hennar, samsetningu og ætluð not út frá sjónrænni og ápreifanlegri skynjun. Í áður nefndum úrskurðum ríkistollanefndar sem snéru að tollflokkun ökutækja var ljóst að skoðun á sjálfri bifreiðinni, sbr. *RTN nr. 8/2004 (húsbíll)*, hafði mikið vægi við tollflokkun hennar. Í umræddu máli hafði lítið vægi að skoða gögn frá framleiðendum bifreiðarinnar enda hafði henni verið breytt eftir að hún var komin úr höndum framleiðanda á þann veg að eðli hennar varð annað en upphaflega var gert ráð fyrir. Í málinu skoðuðu því nefndarmenn ríkistollanefndar bifreiðina og af þeirri skoðun voru svo hlutlægir eiginleikar bifreiðarinnar metnir. Í þessu sambandi getur skoðunin líka miðað að því meta upplýsingar á umbúðum vörunnar, sbr. *RTN nr. 3/2010 (ProM3)* þar sem deilt var um það hvort varan teldist vera *tilreidd drykkjavöruefni sem innihalda prótein* sem flokkist í

---

<sup>130</sup> Sjá *EBD, mál C-23/77, ECR 1977, bls. 01985* þar sem ágreiningur var uppi um það hvort varan sem um ræddi félli undir vörulið 4911 B, „Printed books, newspapers, pictures and other products of the printing industry: manuscripts, typescripts and plans“ eða vörulið 9902 „Works of art, collectors' pieces and antiques“. Dómstóllinn taldi ekki heimilt að afmarka gildissvið umræddra vöruliða með hliðsjón af listrænu gildi þeirra enda væri það tilvísun til huglægra og óljósra viðmiða. Þess í stað ætti að afmarka gildissvið þeirra með vísan til hlutlægra sjónarmiða sem leiða má af tollskránni.

<sup>131</sup> Sjá *EBD, mál C-36/71, ECR 1972, bls. 00187* þar sem ekki var talið skipta máli við tollflokkun hvort það hafi verið ásetningur til að útbúa þá vöru sem um ræddi eða ekki.

<sup>132</sup> Sjá *RTN nr. 9/2001 (rafalar)* þar sem með kæruflygdu myndir af tveimur rafölum. Ríkistollanefnd skoðaði bæði myndirnar en einnig þá vöru sem um var deilt og af þeirri skoðun, með hliðsjón af upplýsingum frá framleiðanda vörunnar, var komist að niðurstöðu um hlutlæga eiginleika hennar. Sjá enn fremur Sjá *RTN nr. 15/2004 (kolafilter)* þar sem innflytjandi lét fylgja með teikningu af vörunni og af skoðun hennar var talið að vörunni væri fyrst og fremst ætlað að „sía og hreinsa lofttegundir í eldhúsháfum.“

tollskrárnúmer 2106.9025 eða *próteinseyði og textúruð próteinefni* sem falli í tollskrárnúmer 2106.1000. Við afmörkun á tollflokki vörunnar var m.a. litið til umbúða vörunnar þar sem ríkistollanefnd taldi að ekki bæri með sér að varan félli að síðarnefnda tollskrárnúmerinu.

Það er þó ekki alltaf svo að varan sjálf sé skoðuð af þeim sem framkvæmir tollflokkinna, eða slík skoðun nægi til að ákvarða eiginleika vörunnar, og því hefur oft á tíðum verið aflað gagna til sönnunar á eiginleikum hennar. Í úrskurðafrankvæmd eru það helst tvenns konar gögn sem hafa komið til skoðunar að þessu leyti. Annars vegar mat sérfræðinga á vörunni og svo upplýsingar frá framleiðanda vörunnar um eiginleika hennar. Þá hefur enn fremur komið til álita hvort mat annarra stjórnvalda en tollfyrivalda á eiginleikum vörunnar eigi að hafa áhrif til sönnunar á eiginleikum hennar. Verða þessi atriði skoðuð frekar hér að neðan.

#### 4.4.1 Mat sérfræðinga

Þær vörur sem til stendur að tollflokka geta oft verið flóknar í uppsetningu og hafa jafnframt margþætta eiginleika sem krefst sérfræðipækkingar að greina. Af þeirri ástæðu, sem og þeirri staðreynd að erfitt getur reynst að afla ítarlegra gagna um eiginleika vara vegna þeirra samkeppnislegu hagsmuna framleiðenda af því að halda leyndum upplýsingum um innihald vöru eða eiginleika, þá hefur reglulega verið leitað til einstaklinga og jafnvel stofnana sem hafa sérfræðipækkingu á því sviði sem varan fellur undir. Hefur það helst komið til skoðunar héraendis þegar til stendur að tollflokka matvæli<sup>133</sup> og flókin raftæki<sup>134</sup> að leita álits sérfræðinga.

Mat sérfræðinga, sem sérstaklega hafa verið fengnir til að skoða þá vöru sem um ræðir, getur verið mikilvægt gagn fyrir þann aðila sem hefur það hlutverk með höndum að tollflokka vöru.<sup>135</sup> Sjá má í því skyni *RTN nr. 6/2012 (varmadætur)* þar sem kallaður var til sérfræðingur til að meta vöruna og af áliti hans var ljóst til hvers tækið væri hannað og hvert notagildi þess væri, þ.e. að varan starfaði aðeins til að hita upp eða kæla loft án þess að rakamagn loftsins breyttist, umfram það sem almennt gerist við slíkar hitabreytingar. Tækið

---

<sup>133</sup> Sjá t.d. *RTN nr. 1/1998 (gerviostur)* þar sem rannsóknarstofnun landbúnaðarins var fengin til að meta efnasamsetningu viðkomandi osta og *RTN nr. 17/2004* þar sem ríkistollanefnd leitaði álits sérfræðinga við tollflokkin á næringardrykkjum. Sjá einnig *RTN nr. 4-7/2010* þar sem sérfræðingur, með doktorsgráðu í matvælafræðum, var fenginn til að geta Egils þykkni og taldi með hliðsjón af hlutlægum eiginleikum vörunnar að hún félli utan við vörulið 2009 og undir vörulið 2106.

<sup>134</sup> Sjá t.d. *RTN nr. 6/2008* þar sem sérfræðingur var fenginn til að meta eiginleika plasmaskjás, *RTN nr. 12/2002 (Playstation 2)* þar sem sérfræðingur var fenginn til að skoða hlustunarstöð og virkni hennar, *RTN nr. 1/1999 (háatalarar)* þar sem ríkistollanefnd fékk álit frá sérfræðingum um uppbyggingu og virkni háatalara og *RTN nr. 9/1997 (myndvarpar)* þar sem leitað var til tveggja verkfræðinga með sérþekkingu á sviði raftækja til að meta þá myndvarpa sem deilt var um.

<sup>135</sup> Sjá *RTN nr. 6/2006 (sjónvörp)* þar sem hvorki lágu fyrir fullnægjandi upplýsingar frá innflytjanda vörunnar né framleiðanda um eiginleika hennar. Leitaði því ríkistollanefnd eftir afstöðu sérfræðings um vöruna en í því álit komu m.a. fram upplýsingar um það hvað helst einkenndi sjónvarpstæki almennt. Með hliðsjón af áliti sérfræðingsins tollflokkaði ríkistollanefnd vöruna sem sjónvarpstæki en ekki tölvuskjá.

var m.t.t. til eiginleika þess og álits sérfræðingsins talið réttilega tollflokkað í undirlið nr. 8418.6100 *varmaðalur, þó ekki loftjöfnunartæki í nr. 8415.*

Í framangreindu máli var sérfræðingur fenginn til að meta hlutlæga eiginleika vöru sem er nokkuð almenn beiting á sérfræðiálitum í tollarétti. Það heyrir hins vegar til undantekninga að sérfræðingur sé fenginn til að meta huglæga eiginleika vöru, eins og listrænt gildi hennar, enda huglægir mælikvarðar í eðli sínu óræðir og jafnan háðir mati þess sem þeim beita. Af þeim sökum hefur þeim ekki verið veitt mikið vægi nema þeir eigi sérstaklega stoð í tollskránni sjálfri og eiginleikum vörunnar. Þannig þarf í grunninn að skoða vöruna sem um ræðir út frá hlutlægum mælikvarða og getur það fallið í verkahring sérfræðinga.

Dæmi um notkun sérfræðinga til að afmarka hlutlæga eiginleika vöru má sjá í nýlegu máli *Hrd. 10. ágúst 2012 (407/2012)* þar sem dómkvaddur var matsmaður til að meta hvort iPod Touch teldist fullnægja þeim hlutlægu skilyrðum, sem fram koma í athugasemdum við 84. kafla tollskrárinnar, að geta talist sjálfvirk gagnavinnsluvél í skilningi vöruliðar 8471. Niðurstaða þess mats var að varan fullnægði þessum skilyrðum og með vísan til þess, auk annarra sjónarmiða, bar að tollflokka hana undir vörulið 8471 en ekki vörulið 8519, sbr. *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*. Í síðarnefnda málinu var íslenska ríkinu gert að endurgreiða innflytjanda vörunnar ofgreidd aðflutningsgjöld á grundvelli þess að varan hafði verið rangt tollflokkuð. Er þetta í fyrsta skiptið í íslenskum rétti þar sem fenginn er dómkvaddur matsmaður til að meta hlutlæga eiginleika vöru í tengslum við tollflokun og það mat síðan notað til að krefjast endurgreiðslu á ofgreiddum aðflutningsgjöldum. Matsgerðin hafði því mikið vægi í málinu og var látin ganga framur upplýsingum frá framleiðanda vörunnar sem eiga að hafa lýst höfuðhlutverki vörunnar. Enn fremur leysti hún úr því álitaefni sem uppi var í *RTN nr. 2/2010* þar sem tollstjóri taldi vöruna ekki uppfylla skilyrði 4. tölul. athugasemdar 5.A við 84. kafla sem varðaði þann eiginleika sem varan þurfti að fullnægja til að teljast til sjálfvirkrar gagnavinnsluvélar.<sup>136</sup>

#### 4.4.2 Gögn frá framleiðanda

Gögn frá framleiðanda tiltekinn vara geta ýmist verið notuð til að átta sig á hlutlægum eiginleikum þeirrar vöru sem um ræðir eða huglægum, allt eftir því hvaða kröfur tollskráin gerir til vörunnar hverju sinni. Gögn sem stafa frá framleiðendum geta verið góð vísbending um það hvers eðlis varan sé enda ljóst að framleiðandinn á að hafa áreiðanlegar upplýsingar um hvernig varan er uppsett og til hvers hún var framleidd. Hefðbundin gögn sem vísað er til eru bæklingar sem framleiðendur gefa út um eiginleika vörunnar og upplýsingar á heimasíðu hans, sbr. *RTN nr. 3/2004* þar sem deilt var um tollflokun á ljósum sem ganga fyrir

<sup>136</sup> Um þetta mál verður fjallað með ítarlegri hætti síðar í ritgerðinni.

sólarrafflöðu. Í úrskurðinum var vísað til heimasíðu og bæklinga framleiðanda vörunnar þegar metnir voru hlutlægir eiginleikar hennar, þ.e. hvernig hún var uppbyggð og hvaða eiginleika hún hafði. Var ekki litið til neinna annarra gagna um vöruna og því höfðu gögn framleiðandans mikið vægi við tollflokkun hennar. Í málinu komust aðilar máls hins vegar að ólíkri niðurstöðu um hvaða gögnin fólu í sér. Taldi kærandi ljóst af framangreindum gögnum að varan væri „framleidd og hafi einungis notkunarmöguleika til þess að vera öryggis- og stjórnunarbúnaður.“ Tollstjóri, sem og ríkistollanefnd, töldu hins vegar að af umræddum gögnum væri ljóst að ljósin væru „ætluð til merkinga á hluti í ferskvatni og eða sjó...“ Þessi greinarmunur réði því að varan var tollflokkuð í tollskrárnúmer 8531.8000 sem rafmagnsljósmerkjataeki í stað tollskrárnúmers 8530.8000 sem rafmagnsmerkja-, öryggis- eða umferðarstjórnunarbúnaður.

Vísi upplýsingar framleiðanda til huglægra eiginleika vörunnar, t.d. höfuðhlutverks hennar, þá má ætla að slík gögn hafi lítið vægi vísi hlutlægir eiginleikar vörunnar í aðra átt, sbr. *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*. Sé efni slíkra gagna hins vegar í samræmi við hlutlæga eiginleika vöru þá má ætla að vægi þeirra sé mikið, sbr. *RTN nr. 9/2001 (rafall)* þar sem deilt var um bindandi álit tollstjóra um tollflokkun á rafal í tollskrárnúmer 8501.3200. Við mat á hlutlægum eiginleikum vörunnar var m.a. litið til upplýsingabæklinga framleiðanda, þar sem fram komu upplýsingar um „dæmigerða“ notkun á vörunni, og hvernig hún er seld, þ.e. án driftengibúnaðar. Í athugasemd við 85. kafla tollskrárinnar og í skýringarþókum WCO komu fram þeir hlutlægu eiginleikar sem varan þarf að fullnægja svo hún falli undir einstaka vöruliði í kaflanum. Með hliðsjón af þeim athugasemdum og eiginleikum vörunnar, sem m.a. mátti leiða af framangreindum gögnum framleiðanda, var fallist á tollflokkun tollstjóra í áðurnefndu bindandi áliti og kröfu kæranda um breytta tollflokkun á vörunni hafnað. Í þessu máli var upplýsingum framleiðanda um huglæga eiginleika vörunnar, þ.e. notagildi, beitt til grundvallar tollflokkun vörunnar. Þessar upplýsingar voru í samræmi við hlutlæga eiginleika vörunnar og því réttilega beitt til rökstuðnings á tollflokkun vörunnar. Skiptir því máli við beitingu upplýsinga frá framleiðanda vörunnar að meta hvers eðlis þær eru og hvort þær styðjist við hlutlæga eiginleika hennar. Ef svo er ekki, þá verður ekki á þeim byggt.

#### 4.4.3 Mat annarra stjórnvalda

Að lokum verður hér stuttlega fjallað um það hvaða vægi mat annarra stjórnvalda en tollyfirvalda á vöru hefur við tollflokkun hennar. Vörur sem fluttar eru til landsins geta verið háðar eftirlitsskyldu annarra stjórnvalda og þarf í sumum tilvikum að afmarka gildissvið eftirlitsskyldunnar út frá eiginleikum varanna. Það hefur því komið til skoðunar hvort slíkt

mat stjórnvalda sé sönnun um tiltekna eiginleika vörunnar. Í því skyni má fyrst nefna *RTN nr. 5/2000* þar sem m.a. var deilt um tollflokkun á ferju og þá hvort hún félli undir skiptiliðinn 8901.1001 *ferjur hvers konar* eða 8901.1009 *önnur* en þessar skiptingar eru séríslenskar. Um íslensku skiptingarnar segir í úrskurðinum:

Íslensku skiptingarnar byggja á skiptingu í orðalagi undirliðarins en hann hljóðar svo: “skemmtiferðaskip, bátar til skoðunarferða og svipuð för aðallega hönnuð til flutninga á mönnum; ferjur hvers konar.” Eins og sést á þessum texta er um tvö efnisatriði að ræða og er þeim skipt með semíkommu. Annars vegar eru för aðallega hönnuð til flutnings á mönnum og hins vegar ferjur hvers konar. Far það sem hér um ræðir er hannað eins og þeir bátar til skoðunarferða sem sigla um ár og síki í Evrópu eins og á ánum Rín og Mósél og á síkjum, t.d. í Amsterdam. Það er aðallega hannað til flutnings á mönnum. Ferjur eru hannaðar til þess að ferja fólk og farartæki stuttar vegalengdir, t.d. lestarferjur, bílaferjur og litlar árferjur

Samkvæmt framangreindum ummælum þá skipti máli, við tollflokkun ferjunnar, að meta hvort hún væri skip hannað til farþegaflutninga eða til að ferja fólk ásamt farartækjum um stuttar vegalengdir. Við þetta mat var litið til þess hvernig ferjan var skráð erlendis og enn fremur hvað kæmi fram í haffærisskírteini hennar. Á þeim grunni var talið að ferjan væri fyrst og fremst *ætlud til flutnings á mönnum* og af þeim sökum ætti að tollflokka hana í tollskrárnúmer 8901.1009. Hér virtist skráning erlendra stofnunar á ferjunni hafa vægi við tollflokkun hennar en af úrskurðarframkvæmd er þessu þó ekki eins farið með aðra skráningar innlendra stofnana, annarra en tollyfirvalda. Er þeim almennt ekki gefið jafnmikið vægi og í framangreindu máli. Sjá í því skyni *RTN nr. 11/2000* þar sem ríkistollanefnd féllst ekki á að skráning Skráningarstofu á bifreið sem sendibíl hefði áhrif á tollflokkun vörunnar. Var í málinu deilt um það hvort bifreið teldist hafa eiginleika vörubifreiðar eða fólkflutningabifreiðar. Að mati nefndarmanna hafði framangreind skráning „ekki áhrif á tollflokkun bifreiðarinnar“ enda hefði tollskráin „lagalegt gildi og var lögfest sem viðauki við tollalög nr. 55/1987 með síðari breytingum.“<sup>137</sup> Í nýlegu máli *RTN nr. 2/2013* reyndi á sambærilegt álitafni, þar sem deilt var um það hvort skráning Umferðarstofu á bifreið af gerðinni Ford Transit Van 350 sem sendibifreið ætti að hafa áhrif á tollflokkun hennar. Kærandi taldi að það væri eðlilegast að láta túlkanir Umferðarstofu á bifreiðinni ráða enda hefði sú stofnun „betri tók á því að skilgreina bifreiðar í þá flokka sem nauðsynlegt er.“ Má ætla að kærandi hafi talið að beita ætti flokkun Umferðarstofu enda byggðist hún á sérfræðiþekkingu stofnunarinnar á flokkun bifreiða. Ríkistollanefnd féllst ekki á þessa röksemdarfærslu kæranda og tók af því tilefni eftirfarandi fram:

---

<sup>137</sup> Sjá einnig *úrskurð tollstjóra 19. desember 2012 (20/2012)* þar sem deilt var um tollflokkun á Ford Transit Van 350 og taldi tollstjóri að varan ætti undir tollskrárnúmer 8703.3239 sem tekur til ökutækja aðallega gerð til mannflutninga. Taldi tollstjóri að skráning Umferðarstofu á bifreiðinni sem sendibifreið hefði ekki áhrif á þá tollflokkun bifreiðarinnar.



Þegar eiginleikar og upplýsingar um bifreið þá sem um ræðir í þessu máli, m.a. óumdeildum lýsingum á búnaði hennar, eru virtar er ríkistollanefnd sammála mati Tollstjóra að bifreiðin uppfylli ekkert þeirra atriða, sem leggja ber til grundvallar flokkun í vörulið 8704. Á hinn bóginn eiga öll þau atriði sem hafa ber til hliðsjónar við flokkun í vörulið 8703 við um bifreiðina. *Í þessu efni breytir skráning Umferðarstofu á bifreiðinni sem sendibifreiðar engu, enda byggir sú skráning ekki á tollskrá, sbr. afdráttarlaust ákvæði 1. mgr. 5. gr. tollalaga nr. 88/2005.* Tollyfirvöld eru við tollflokkun fyrst og fremst bundin af tollalögum og tollskrá og skýringum að baki þessum lagafyrirmælum, þ. á m. skýringarbókum WCO og Evrópubandalagsins. (leturbr. höf.)

Af framangreindum ummælum er ljóst að mat annarra stjórnvalda á vörum sem til stendur að tollflokka hafa ekkert vægi nema mat þeirra byggist á þeim réttarheimildum sem heimilt er að líta til við túlkun tollskrárinnar. Um þær réttarheimildir og þau sjónarmið verður fjallað sérstaklega hér að neðan.

## 5 Túlkun tollskrárinnar

Sú aðgerð að flokka vörur í tiltekin tollskrárnúmer byggist á túlkun þeirrar réttarheimildar sem liggur tollflokkun til grundvallar, þ.e. tollskránni. Við þá athöfn að fella vöru undir tiltekið tollskrárnúmer þarf að beita aðferðarfræði lögskýringarfræðinnar til að komast að niðurstöðu um efnisréttinn hverju sinni. Því ferli hefur verið skipt í fjóra þætti í fræðilegri umfjöllun Róberts R. Spanó í ritinu *Túlkun lagaákvæða*:<sup>138</sup>

Í þessu riti verður hugtakið lögskýringaraðferð notað yfir ferli lögskýringar í heild sinni og einstaka þætti þess, þar er (1) val á lagaákvæði sem verður andlag túlkunar til úrlausnar lagalegs ágreinings, (2) afmörkun á merkingarfræðilegum ramma ákvæðis (innra samhengi lögskýringar), (3) val á lögskýringarsjónarmiðum, sem til greina koma við túlkun ákvæðis (ytra samhengi lögskýringar) og (4) loks val á lögskýringarleið að loknu heildstæðu mati þannig að merking lagaákvæðisins, það er efnisreglan, er ákveðin að virtum fyrirbyggjandi atvikum málsins.

Umfjöllun þessarar ritgerðar um túlkun tollskrárinnar tekur að nokkru mið af framangreindri lýsingu á lögskýringarferlinu. Vegna sérstöðu tollflokunar í íslensku réttarkerfi, sem byggist að meginstefnu á lögfestum túlkunarreglum, þá verður framangreind uppskipting einungis höfð til hliðsjónar í neðangreindri umfjöllun um þau sjónarmið sem lögð eru til grundvallar tollflokun. Taka verður mið af því, eins og reyndar í allri lögskýringu, að það getur skipt máli hver það er sem túlkar tollskrána hverju sinni enda geta túlkendur hennar, með hliðsjón af sínum eigin reynsluheimi og hagsmunum, gefið tilteknum sjónarmiðum meira vægi en öðrum. Hlutverk lögskýringarfræðinnar, í samspili við réttarheimildarfræðina, er að átta sig á því hvaða sjónarmið eiga að ráða för hverju sinni með hliðsjón af atvikum máls, lagalegu umhverfi og þeim réttindum sem um ræðir.

---

<sup>138</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 24.

Hér verður ekki leitast við að taka afstöðu til inntaks eða efnis einstakra efnisreglna í tollskránni heldur einungis að lýsa því hvernig efnisreglan er fundin og hvaða sjónarmiðum er almennt beitt í því skyni. Að þessu leyti verður umfjöllun höfundar lýsandi.<sup>139</sup> Enn fremur verður leitast við að taka afstöðu til þeirra réttarheimilda og sjónarmiða sem beitt er við túlkun tollskrárinnar með hliðsjón af réttarheimildarlegri stöðu þeirra í íslenskum rétti. Verður af þeim sökum notast við efnislega nálgun við lögskýringu tollskrárinnar<sup>140</sup> án þess að afstaða verði tekin til efnisreglnanna sjálfra, þ.e. hvort umdeild vara eigi að falla undir tollskrárnúmerið X eða Y.

## 5.1 Almennt um lögskýringu

Áður en lengra er haldið er rétt að gera grein fyrir hugtakinu lögskýringu, þ.e. hvað felst í henni og hvernig henni er beitt við afmörkun á efnisreglu lagaákvæða. Umfjöllun þessi verður alls ekki tæmandi en þó mikilvægur undanfari þess að farið sé í einstaka þætti túlkunarreglna tollskrárinnar enda byggist sú umfjöllun á því að túlkandinn hafi grundvallarskilning á því sem liggur að baki þessu hugtaki og beitingu þess.

### 5.1.1 Lögskýring

Eins og fyrr greinir þá fer lögskýring, eða túlkun lagaákvæða,<sup>141</sup> fram í skrefum. Grundvöllur þess ferlis, og andlag lögskýringarinnar, er lagatextinn sem er talinn „sá merkingarfræðilegi rammi sem er bæði forsenda og grundvöllur túlkunar.“<sup>142</sup> Lögskýring felst almennt í því að skýra lagatextann, þ.e. sett lög,<sup>143</sup> með það að markmiði að „ákvarða merkingu [hans] vegna fyrirliggjandi ágreinings á milli manna um réttarstöðu þeirra.“<sup>144</sup> Þegar efnisreglan er fundin þá er næsta skref að meta hvort reglan falli að því tilviki sem um ræðir. Í fræðilegri umfjöllun telst sú athöfn til heimfærslu en í framkvæmd er sjaldnast greint á milli þessara tveggja atriða,

<sup>139</sup> Um lýsandi eða deskriptífa lögskýringarfræði segir Róbert R. Spanó: „Segja má að lögskýring í þessari merkingu sé sá þáttur hinnar lagalegu aðferðar sem felur í sér lýsingu á þeim sjónarmiðum sem hafa í raun áhrif þegar sá túlkur og beitir lagaákvæði sem hefur það verkefni með höndum að skera úr ágreiningi um gildandi rétt.“ Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 21.

<sup>140</sup> Um normatífa eða efnislega lögskýringarfræði segir Róbert R. Spanó: „Með henni tekur sá, sem fjallar um þær aðferðir sem notaðar eru við úrlausn lagalegs ágreinings, til dæmis með skrifum af því tagi sem hér eru lesin, eða sá sem leysir með bindandi hætti úr slíkum ágreiningi með því að kveða upp dóm eða stjórnsluúrskurð, efnislega afstöðu til þess hvaða lögskýringaraðferðir koma til greina við túlkun lagaákvæða þannig að samrýmist stöðu þeirra sem réttarheimilda í íslenskum rétti.“ Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 22.

<sup>141</sup> Fræðimenn eru ekki einhuga um það hvort gera eigi greinarmun á hugtökunum túlkun og skýring, sbr. Róbert R. Spanó í *Túlkun lagaákvæða*, bls. 22-23 og Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*, bls. 13. Hér verður ekki gerður sérstakur greinarmunur á þessum hugtökum og verða því notuð til skiptis, eftir því sem þurfa þykir.

<sup>142</sup> Róbert R. Spanó: „Túlkun reglugerðarheimilda“, bls. 217.

<sup>143</sup> Sett lög eru „lög sem handhafar lagasetningarvalds, Alþingi og forseti Íslands með atbeina ráðherra, setja“, sbr. *Lögfræðiorðabók*, bls. 378. Sjá einnig skilgreiningu á hugtakinu settur réttur: „Með orðunum settur réttur er átt við skráðar yfirlýsingar handhafa allsherjarvalds sem hafa heimild að stjórnögum eða öðrum lögum til að mæla fyrir um háttsemi manna“, sbr. Sigurður Línal: *Um lög og lögfræði*, bls. 79.

<sup>144</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 34.

þ.e. skýringu og heimfærslu, enda falla þau yfirleitt saman þegar niðurstaða er fengin til að mynda með dómi.<sup>145</sup>

Lögskýring er þannig eðlisólík þeirri athöfn að skýra aðrar ritaðar heimildir, t.d. sögulegar heimildir sem felur jafnan í sér leit að ákveðnum upplýsingum, eða „tilteknum sannleik (eða ósannleik) í þekkingar- eða vísindafræðilegum skilningi...“<sup>146</sup> Það liggur enginn vísindafræðilegur skilningur að baki lögskýringu þar sem markmið þeirrar athafnar er að komast að niðurstöðu um gildandi rétt hverju sinni sem þegnarnir þurfa að lúta í samskiptum sín á milli. Það getur þó reynt á túlkun annarra ritaðra heimilda í réttarframkvæmd en sett lög enda getur efni annarra réttarheimilda, sem fjallað verður um hér að neðan, haft áhrif á túlkun lagaákvæða. Má í því skyni nefna fordæmi, lögskýringargögn á borð við frumvörp til laga og svo önnur gögn sem geta varpað ljósi á inntak þess lagatexta sem fyrir liggur. Fyrsta skrefið í lögskýringarferlinu er þó ávallt að greina inntak þess lagaákvæðis sem á reynir hverju sinni með því að afmarka svokallaðan *merkingarfræðilegan ramma* þess.<sup>147</sup>

Túlkun á inntaki þeirrar efnisreglu sem um ræðir fer ekki einungis fram með því að greina þann lagatexta sem liggur henni til grundvallar heldur þarf að skoða textann í samhengi við þau sjónarmið og gögn sem almennt er talið viðurkennt að líta til í því skyni.<sup>148</sup> Er með þessu tekin afstaða til svokallaðs ytra samhengis lagaákvæðis sem hefur verið lýst með eftirfarandi hætti:<sup>149</sup>

Við mat á ytra samhengi ákvæðis þarf að taka afstöðu til þeirra lögskýringarsjónarmiða, svo sem ályktana sem dregnar verða af lögskýringargögnum, af markmiðum lagaákvæðis, tilurð og aðdraganda þeirra eða að virtum meginreglum laganna, sem haldbært er að horfa til í ljósi eðlis lagaákvæðisins sem réttarheimildar.

Hér að framan eru talin upp þau helstu atriði sem litið er til við túlkun þess ákvæðis sem á í hlut, þ.e. lögskýringargagna, markmiðs ákvæðis, sögulegrar skýringar þess og meginreglna laga. Verður stuttlega gerð grein fyrir hverju og einu þessara atriða og hvert sé almennt vægi þeirra við túlkun lagaákvæða, þar á meðal texta tollskrárinnar.

---

<sup>145</sup> Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar* [1996], bls. 9-10. Aðgreining á milli skýringar og heimfærslu getur þó haft þýðingu þegar líkindareglur, t.d. sú regla að lög séu almennt talin vera samrýmanleg stjórnarskránni, eru taldar hafa áhrif við úrlausn ágreinings, sbr. Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 36. Einnig þegar óskað er eftir ráðgefandi áliti EFTA-dómstólsins þar sem einungis er tekin afstaða til skýringar á EES-reglu en ekki hvort staðreyndir málsins bendi til þess að heimfæra eigi fyrirliggjandi ágreining undir viðkomandi reglu, sbr. Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar* [1996], bls. 10.

<sup>146</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 33.

<sup>147</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 59.

<sup>148</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 93.

<sup>149</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 49-50.

### 5.1.1.1 Lögskýringargögn

Líkt og áður hefur verið vikið að þá þarf að túlka inntak lagaákvæðis út frá heildstæðu mati á þeim gögnum og þeim sjónarmiðum sem lúta að ákvæðinu. Lagaákvæði er í raun aðeins rituð viljayfirlýsing þeirra aðila sem vald hafa að lögum til að setja borgurunum bindandi viðmið og takmörk. Til grundvallar þessari viljayfirlýsingu liggja ýmis gögn sem urðu til við gerð hennar og nefnast hér einu nafni lögskýringargögn.<sup>150</sup> Er talið almennt viðurkennt hérlendis, að litið sé til lögskýringargagna við túlkun lagaákvæða.<sup>151</sup> Gögnin hafa þó mismikið vægi eftir bæði tegund þeirra og efni.<sup>152</sup> Algengast er að vísað sé til greinargerða með frumvörpum til laga enda þar oft á tíðum að finna mikilvægar upplýsingar um lagaákvæðið sem um ræðir eða lagabálkinn, t.d. forsögu þess, tilgang og jafnvel leiðbeiningar um það hvernig skýra eigi einstaka ákvæði eða hugtök.<sup>153</sup>

Lögskýringargögnin eru því notuð til fyllingar á lagatextanum og til að styrkja ákveðna skýringu sem talin er eðlileg miðað við orðalag lagaákvæðisins. Lagatextinn sjálfur hefur mest vægi<sup>154</sup> og því almennt ekki talið tækt að láta efni lögskýringargagna ganga framur efni hans komi til áreksrar þar á milli, sbr. *Hrd. 1989, bls. 329 (dráttarvél)*. Í því máli, þar sem deilt var um flutningskostnað á dráttarvél sem kom til vegna galla á vélinni, var áreksstur á milli lögskýringargagna og 29. gr. laga nr. 56/1978 um verðlag, samkeppnishömlur og óréttmæta viðskiptahætti. Lögskýringargögnin, þ.e. framsöguræða flutningsmanns lagafrumvarpsins og athugasemdir við frumvarpið, bentu til þess að vilji löggjafans hafi verið sá að gildissvið framangreinds ákvæðis ætti að vera takmarkaðra en ákvæðið sjálft gæfi til kynna, skv. orðanna hljóðan. Lögskýringargögnin virtust takmarka gildissvið ákvæðisins við ábyrgðartíma, þ.e. að ekki mætti semja um styttri ábyrgðartíma með ábyrgðaryfirlýsingu en

---

<sup>150</sup> Róbert R. Spanó skiptir lögskýringargögnum, í þrengri merkingu, í þrjú flokka, þ.e. undirbúningsgögn, gögn úr þingmeðferð frumvarpsins, þ.e. úr þingnefndum og umsögnum hagsmunaraðila, og ræður einstakra þingmanna, sbr. Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 98. Ekki verður gerður greinarmunur á þessum gögnum í ritgerð þessari enda oft á tíðum vísað til þeirra án nokkurrar aðgreiningar, sbr. t.d. *Hrd. 18. maí 2006 (520/2005) (Aðfangaeftirlit)* þar sem Hæstiréttur vísaði almennt til lögskýringargagna við afmörkun á inntaki eftirlitsskyldu aðfangaeftirlitsins, sbr. „Hvergi í lögnum né lögskýringargögnum kom fram að aðfangaeftirlitið skyldi hafa eftirlit með því fiskimjöli og lýsi sem framleitt væri til útflutnings.“ (leturbr. höf.). Sjá einnig umfjöllun um þann mun sem er á lögskýringargögnum í þrengri og rýmri merkingu, sbr. Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*, bls. 49-50 og Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 99.

<sup>151</sup> Sjá Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 116-216 þar sem finna má umfjöllun um rök með og móti notkun lögskýringargagna við túlkun lagaákvæða.

<sup>152</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 138-139.

<sup>153</sup> Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*, bls. 63. Í *Hrd. 1985, bls. 43 (skipverji)* var hugtakið skipverji, í 3. mgr. 18. gr. sjómannalaga nr. 67/1963, túlkað með hliðsjón af lögskýringargögnum, nánar tiltekið athugasemdamum við 10. gr. lagafrumvarpsins sem breytti 18. gr. eldri sjómannalaga nr. 67/1963, og talið taka til bæði fastráðinna og lausráðinna skipverja.

<sup>154</sup> Sjá *Hrd. 1947, bls. 438* þar sem efni greinargerðar með frumvarpi til laga nr. 94/1945 virtist benda til þess að lögin ættu að gilda afturvirkir en þar sem ekkert ákvæði var um slíkt í lögnum sjálfum þá var ekki talið að lögin ættu að hafa afturvirk áhrif.

leiða mátti af lögum. Þar sem lögskýringargögnin og sjálft lagaákvæðið leiddu til tveggja mismunandi niðurstaðna var talið að orðalag lagaákvæðisins ætti að ganga frammar enda taldi Hæstiréttur enga ástæðu „til að víkja frá orðum lagaákvæðisins á grundvelli áður nefndra lögskýringarsjónarmiða og gagna.“

Við túlkun á tollskránni hefur lítið verið beitt lögskýringargögnum í úrskurðaframkvæmd enda þar sjaldnast að finna vísbendingu um túlkun hennar. Tollskránni er almennt breytt án nokkurra athugasemda til skýringa á breytingunum og sjaldnast fer fram nokkur umræða á Alþingi um breytingar á einstaka tollskrárnúmerum. Sjá má þó *RTN nr. 13/2010 (latexhanskar)* þar sem deilt var um tollflokkun á einnota latexhönskum og hvort þeir uppfylltu þau skilyrði að geta fallið m.a. undir tollskrárnúmer 4015.1100 eða 6116.1001. Bæði þessi tollskrárnúmer gerðu það að skilyrði að Vinnueftirlitið viðurkenndi hanskana í samræmi við reglur nr. 501/1994 en það lá fyrir að eftirlitið taldi sig ekki hafa lagaheimild til slíkrar viðurkenningar, þrátt fyrir skýrt orðalag ákvæðisins. Til að átta sig á inntaki þessara tollskrárnúmera var lítið til tilurðar þeirra og þeirra gagna sem lágu þar til grundvallar, þar á meðal umsagnar Ríkistollstjóra um breytingartillögu fjármálaráðuneytisins á tollskránni. Taldi ríkistollanefnd að lítið hefði verið til umræddrar umsagnar við breytingu á tollskránni sem átti sér stað með auglýsingu fjármálaráðuneytisins nr. 106/1995. Með hliðsjón af m.a. þessari forsögu og framangreindum undirbúningsgögnum sem lágu til grundvallar breytingu á tollskránni var talið að hanskanir þyrftu að fullnægja ákveðnum hlutlægum skilyrðum sem leiða mátti af tilskipun nr. 89/686 um samræmingu laga ESB ríkjanna um persónuhlífar sem innleidd var með framangreindum reglum nr. 501/1994. Þar sem hanskanir uppfylltu þau skilyrði voru hanskanir felldir undir tollskrárnúmer 6116.1001.

Af þessum úrskurði er ljóst að lögskýringargögn geta haft vægi við túlkun tollskrárinnar og þá sérstaklega þegar um tollflokkun í skiptiliði er að ræða enda er þá almennt ekki að finna önnur gögn um efni umræddra lagaákvæða að undanskildum lagatextanum sjálfum.<sup>155</sup>

#### 5.1.1.2 Markmiðsskýring

Þegar lög eru sett þá má almennt ætla að löggjafinn stefni að einhverju markmiði, einu eða fleirum. Það ætti því að teljast nokkuð borðliggjandi að það lögskýringarsjónarmið sem algengt er að vísað sé til við túlkun lagaákvæða sé vilji löggjafans, þ.e. beitt er svokallaðri markmiðsskýring. Með því móti er „leitast við að túlka lagaákvæði þannig að það nái því

---

<sup>155</sup> Sjá einnig *Hérd. Rvk. 25. nóvember 2013 (E-278/2012) (iPod Nano)* þar sem lítið var til nefndarálits efnahags- og viðskiptanefndar með breytingartillögu, sem var síðar samþykkt og felld inn í lög nr. 42/2012 um breytingar á tollalögum, við afmörkun á því hvort iPod nano félli undir tollskrárnúmer 8519.8110 sem afspilunartæki.

markmiði sem það stefnir að.<sup>156</sup> Það er þó ekki alltaf skýrt hvert markmiðið er hverju sinni en til að afmarka það nánar þarf að beita þeim heimildum sem viðurkennt er að geti almennt veitt upplýsingar um markmið lagaákvæða.<sup>157</sup> Er það gert ýmist með vísan til lögfestra markmiðsákvæða, ályktunar af texta lagaákvæðisins sjálfs eða öðrum ákvæðum í sama lagabálki, lögskýringargagna eða með vísan til þjóðréttarlegra skuldbindinga.<sup>158</sup>

Þegar um er að ræða almenn og matskennd lagaákvæði þá eru taldar líkur fyrir því að vægi markmiðsskýringar sé nokkuð mikið. Það þarf samt alltaf að vera hægt að afmarka markmiðið með einhverjum hætti ellegar getur það eðli máls samkvæmt ekki haft mikið vægi. Sé ljóst hvert markmiðið er þá er hins vegar ekki alltaf gefið að því eigi að beita við túlkun ef til að mynda önnur lögskýringarsjónarmið, sem hafa ber til hliðsjónar við túlkun ákvæðisins, hníga í aðra átt. Á það sérstaklega við um lögskýringarsjónarmið sem lúta að túlkun lagaákvæðis til samræmis við ákvæði stjórnarskrárinnar.<sup>159</sup> Þegar stjórnarskráin gerir miklar kröfur til skýrleika lagaákvæða, eins og á sviði refsiréttar og skattaréttar, þá getur vægi markmiðsskýringar verið lítið, sérstaklega ef hún leiðir til niðurstöðu sem er borgaranum í óhag.<sup>160</sup>

Við túlkun á tollskránni hefur markmiðsskýringu reglulega verið beitt þar sem tollskráin er skýrð til samræmis við HS vörunúmeraskrána á þeim grunni að tilgangur HS samningsins, sem innleiddur var í íslenskan rétt í samræmi við þjóðréttarlegar skuldbindingar íslenska ríkisins, sé að tollflokkun sé samræmd á milli allra aðildarríkja sáttmálans.<sup>161</sup> Það er því mjög ríkjandi sjónarmið, eins og rakið verður í kafla 5.1.1.4 hér að neðan, að skýra tollskrána til samræmis við þær þjóðréttarlegu skuldbindingar sem íslenska ríkið hefur undirgengist með undirritun HS sáttmálans. Er þetta ekki einsdæmi í íslenskum rétti að lagaákvæði séu skýrð með sambærilegum hætti til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar enda um viðurkennt lögskýringarsjónarmið að ræða og órjúfanlega tengt þeirri meginreglu að túlka eigi almenna löggjöf til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar. Þau tilvik sem um ræðir, þegar markmið lagaákvæðis er fundið út frá þjóðréttarsamningum, eru til að mynda þegar nýmæli í

<sup>156</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 183.

<sup>157</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 184.

<sup>158</sup> Sbr. Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 180-201.

<sup>159</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 180-201. Sjá einnig *UA 2. desember 2005 (4388/2005) (löggilding rafverktaka)* þar sem reglugerðarheimild var ekki túlkuð að öllu leyti til samræmis við lögfest markmiðsákvæði í lögum nr. 146/1996 um öryggi raforkuvirkja, neysluveitna og raffanga. Þess í stað var beitt því lögskýringarsjónarmiði að túlka reglugerðarheimildina með hliðsjón af 75. gr. stjórnarskrárinnar sem lýtur að atvinnufrelsi borgaranna.

<sup>160</sup> Róbert R. Spanó: „Markmiðsskýring“, bls. 646.

<sup>161</sup> Sjá *RTN nr. 12/2002 (Playstation 2)* þar sem fram kemur í úrskurði nefndarinnar: „Íslensk tollyfirvöld hafa ávallt, í samræmi við tilgang samningsins um samræmda tollflokkun allra aðildarríkjanna, tekið mið af skýringarritum og úrskurðum stofnunarinnar við ákvörðun um tollflokkun vöru hér á landi.“

lögum eða breytingar á lögum eru talin hafa það að markmiði að samræma innlendan rétt við efnisreglur þjóðréttarsamninganna. Sjá má í því skyni þær viðamiklu breytingar á innlendri löggjöf sem orðið hafa á grundvelli samnings um Evrópska efnahagssvæðið<sup>162</sup> sem lögfestur var með lögum nr. 2/1993.<sup>163</sup>

Þessu lögskýringarsjónarmiði eru þó takmörk sett enda sú réttarskipan hérlendis að lagasetningarvaldið er í höndum Alþingis og forseta Íslands, sbr. 2. gr. stjórnarskrárinnar, en ekki á hendi alþjóðlegra stofnana sem hafa með höndum það hlutverk að tryggja rétta framkvæmd þjóðréttarsamninga. Í tilviki tollskrárinnar kemur enn fremur til skoðunar það sjónarmið að tollalöggjöfin, þar á meðal tollskráin, heyri undir 40. gr og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar sem gera ríkar kröfur til skýrleika lagaákvæða sem leggja á skatta og önnur gjöld, þar á meðal tolla. Má því ætla að takmörk séu hér sett á því hversu mikið vægi markmiðsskýring eigi að hafa við túlkun tollskrárinnar en í því skyni má vísa til eftirfarandi umfjöllunar um takmörk markmiðsskýringar:<sup>164</sup>

Því almennara og matskenndara sem lagaákvæði er orðað því meiri líkur eru á því að hægt sé að fella jaðartilvik undir ákvæðið að virtum upplýsingum um markmið þess í lögskýringargögnum. Á hinn bóginn kann aðstaðan að vera sú að sýnt þyki að löggjafinn hafi stefnt að almennu og víðtæku markmiði með setningu ákvæðis, en ekki talið tilefni til þess, meðal annars vegna pólitískra málamiðlana á vettvangi Alþingis, að lögfesta öll tiltæk úrræði til að því markmiði verði náð. *Lagatextinn sé með öðrum orðum þrengri að efni til en sú almenna markmiðssetning, sem lesin verður til dæmis út úr lögskýringargögnum. Þar sem lagaákvæðið sjálft er sú réttarheimild, sem er andlag túlkunarinnar, er vandséð að við þær aðstæður sé haldbært að ljá almennu og víðtæku markmiði slíkt vægi við túlkun þess að ákvæðið sé túlkað rýmra en orðalag þess þolir. Hafa verður í huga að þessi takmörk á beitingu markmiðsskýringar eiga eðlis máls samkvæmt fyrst og fremst við þegar löggjafinn hefur valið að orða lagaákvæði með tiltölulega fastmótuðum og hlutlægum hætti. (leturbr. höf.)*

Samkvæmt framangreindri umfjöllun er ljóst að takmörk markmiðsskýringar taka að miklu leyti mið af þeim lagatexta sem um ræðir. Ef hann er til að mynda fastmótaður og hlutlægur, og þar af leiðandi gefur lítið til svigrúm til mats, þá er vægi markmiðsskýringar minna og ber í raun að hafna því að beita almennum og víðtækum markmiðum við túlkun slíkra ákvæða. Hafi hins vegar löggjafinn orðað lagaákvæði með matskenndum hætti, sem almennt veitir meira svigrúm til mats, þá eru takmörk markmiðsskýringar minni.

Í tilviki tollskrárinnar er ekki einfalt mál að ákvarða í eitt skipti fyrir öll hvort hún teljist að öllu leyti fastmótuð og hlutlæg eða matskennd. Tollskrárnúmerin eru mörg hver misjafnlega ítarleg og lýsandi fyrir þá vöru sem um ræðir og gefa því mismikið svigrúm til mats af afmörkun á inntaki þeirra. Vegna þessa eðlis tollskrárinnar er gert ráð fyrir að beita

<sup>162</sup> Hér eftir nefndur EES-samningurinn.

<sup>163</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 198-199.

<sup>164</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 211.

eigi hinum lögfestu túlkunarreglum til að komast að niðurstöðu um túlkun og heimfærslu vara undir einstaka tollskrárnúmer hennar. Það er hinsvegar svo, eins lýst verður hér að neðan, að þrátt fyrir þessa uppbyggingu þá getur samt skapast vafi um inntak hennar enda má ekki ráða af orðalagi hennar hvaða skilyrði þurfa að vera fyrir hendi svo unnt sé að beita einstaka ákvæðum hennar. Skýring ákvæðanna, til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar með hliðsjón af því markmiði tollskrárinnar að vera hluti af samræmdu tollflokunarkerfi WCO, getur því verið réttlæt看legt enda sé ljóst að endanleg skýring fari ekki í bága við orðalag ákvæðisins sjálfs. Enn fremur getur þurft að hafa til hliðsjónar það skýringarsjónarmið að túlka tollskrána til samræmis við stjórnarskrána, eins og áður hefur stuttlega verið vikið að og fjallað verður um hér að neðan. Gæti þá mögulega þurft að víkja frá markmiðsskýringu enda leiði túlkun með hliðsjón af kröfum stjórnarskrárinnar til gagnstæðrar niðurstöðu.

### 5.1.1.3 Skýrt til samræmis við stjórnarskrána

Í kafla 2.4.1.1 hér að framan er fjallað um þær kröfur sem stjórnarskráin gerir til löggjafans í tengslum við innheimtu skatta, þar á meðal tolla. Á þeim grunni að löggjafarvaldið „leggi það til grundvallar, sem forsendu í störfum sínum, að löggjöf samrýmist skráðum og óskráðum reglum stjórnarskrárinnar“ hefur verið talið að líkur séu á því að almenn lög séu samrýmanleg stjórnarskránni.<sup>165</sup> Hafa því lög verið túlkuð, eins og kostur er, til samræmis við efnisreglur stjórnarskrárinnar.<sup>166</sup> Enn fremur hafa ákvæði stjórnarskrárinnar sem gera kröfur til skýrleika lagaákvæða, þar á meðal 40. gr. og 1. mgr. 77. gr., áhrif á þá lögskýringaraðferð sem talið er heimilt að beita.<sup>167</sup> Þá hafa ákvæðin einnig áhrif á það hvaða lögskýringarleið eigi að beita þegar vafi er uppi um inntak þeirra lagaákvæða sem um ræðir, þ.e. hvort beita eigi almennri,<sup>168</sup> rýmkanði<sup>169</sup> eða þrengjandi lögskýringu.<sup>170</sup>

<sup>165</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 247.

<sup>166</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 247.

<sup>167</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 247-248. Sjá einnig *Hrd.* 1993, bls. 2061 þar sem í forsendum dómsins var viðhaft eftirfarandi ummæli: „Verður þá að hafa í huga, að í 40. gr. stjórnarskrárinnar nr. 33/1944 segir meðal annars: „Engan skatt má á leggja né breyta né af taka nema með lögum.“ Getur verið álitamál, hvort þetta ákvæði takmarkar það svigrúm, sem dómstólar hafa til að beita viðteknum lögskýringarreglum í dómsmálum um skatta.“

<sup>168</sup> Almennri lögskýringu hefur verið lýst sem „lögskýringarleið, sem valin er, þegar (1) ekki leikur vafi á að tilviki falli undir lagaákvæði samkvæmt textaskýringu, þar er mati á innra samhengi ákvæðis, eða þegar (2) heildarmati á samhengi ákvæðis leiðir til þeirrar ályktunar, að ekki sé lengur vafi um þá túlkunarniðurstöðu, sem var til staðar að lokinni textaskýringu“ Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 283.

<sup>169</sup> Rýmkanði lögskýring „felur í sér að (1) tilvik er látið falla undir lagaákvæði, þegar vafi liggur fyrir um merkingu þess að loknu heildarmati á innra og ytra samhengi ákvæðisins, eða (2) sérstök og knýjandi rök réttlæta að ákvæðið sé túlkað rúmt, þótt með því sé vikið frá merkingu ákvæðisins, sem leiðir af textaskýringu.“ Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 296.

<sup>170</sup> Þrengjandi lögskýring hefur verið skilgreind sem sú „lögskýringarleið, sem felur í sér að (1) tilvik er látið falla utan við lagaákvæði, þegar vafi liggur fyrir um merkingu þess að loknu heildarmati á innra og ytra samhengi ákvæðisins, eða (2) sérstök og knýjandi rök réttlæta að ákvæðið sé túlkað þröngt, þótt með því sé vikið frá merkingu ákvæðisins, sem leiðir af textaskýringu.“ Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 332.



Á grundvelli fyrrgreindra ákvæða stjórnarskrárinnar hefur verið talið rétt að túlka ákvæði sem leggja skattbyrðar á borgarana með þrengjandi hætti þannig að allur vafi sé túlkaður skattgreiðanda í hag.<sup>171</sup> Þetta þýðir að þegar sú staða er uppi að lokinni skýringu á bæði ytra og innra samhengi lagaákvæðis<sup>172</sup> að enn er vafi um inntak þess þá ber að láta tilvikið falla utan við lagaregluna enda sé hún íþyngjandi gagnvart borgurunum, sbr. *Hrd. 1993, bls. 2061*. Í því máli var ákvæði skattalaga um gagnkvæma greiðsluábyrgð hjóna ekki beitt um fyrirbyggjandi tilvik enda var reglan íþyngjandi, vafi var um skýringu hennar og ekki talið að efnisreglan um gagnkvæma greiðslubyrði byggðist á nægilega skýrri og ótvíræðri lagaheimild.

Þrengjandi lögskýringu er líka beitt um þau tilvik þegar vafi er um inntak svokallaðra undanþágureglna. Sú regla getur skarast á við framangreinda reglu um túlkun til samræmis við ákvæði stjórnarskrárinnar og má í því skyni nefna undanþágur frá skattareglum. Slíkar undanþágur hafa almennt verið túlkaðar með þrengjandi hætti með hliðsjón af jafnræðissjónarmiðum.<sup>173</sup> Ætli löggjafinn að veita undanþágu frá skattskyldu þá þarf hún að byggja á skýrum og ótvíræðum lagaákvæðum. Verða því ákvæði sem varða skattskyldu, hvort eð er álagningu eða niðurfellingu, að fullnægja skilyrðum 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar.

Þegar kemur að túlkun tollskrárinnar þá þarf að átta sig á því að hún er réttargrundvöllur álagningar tolla sem og nýtt til álagningar annarra gjalda, t.d. vörugjalda, úrvinnslugjalda og virðisaukaskatts. Á það hefur reynt í úrskurðaf framkvæmd hvort framangreind sjónarmið, sem almennt gilda um túlkun skattalaga, eigi að hafa áhrif á túlkun tollskrárinnar, sbr. *RTN nr. 6/2003 (Capri-Sonne)*. Í því máli var deilt um það hvort sú staðreynd að skilagjald félli á vöruna Capri-Sonne, þrátt fyrir að umbúðum vörunnar væri ekki hægt að skila til endurvinnslu til að fá endurgreiðslu skilagjaldsins, ætti að hafa áhrif á tollflokkun vörunnar. Hér var því í grunninn deilt um það hvort álagning skatta ætti að koma til skoðunar við mat á

---

<sup>171</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 338. Sjá einnig ummæli héraðsdóms í *Hrd. 1996, bls. 4031*: „Á það þykir bera að fallast með sóknaraðila, að ákvæði skattalaga, sem íþyngja skattþegnum, beri almennt að túlka þröngt og að þessi almenna lögskýringarregla eigi við um ákvæði 1. mgr. 114. gr. laga nr. 75/1981, sem hafa þessi einkenni. Hin stranga regla um gagnkvæma greiðsluábyrgð hjóna er íþyngjandi, og henni verður ekki beitt um aðra nema á grundvelli skýrrar og ótvíræðrar heimildar í settum lögum. Ekki verður fallist á, að fyrirmæli 1. mgr. 114. gr. fullnægi þessu skilyrði, að því er varðar ábyrgð sambýlisfólks hvors á annars skattskuldum. Samkvæmt þessum sjónarmiðum verður að fallast á það með sóknaraðila, að hvorki 1. mgr. 114. gr. laga nr. 75/1981 né ákvæði laga um tekjustofna sveitarfélaga og um málefni aldraðra geymi nægilega skýr fyrirmæli um óskipta ábyrgð sambýlisfólks á greiðslu skatta hvors annars og að lagaskilyrði skorti þannig til, að fallist verði á kröfur varnaraðila.“

<sup>172</sup> Fjallað verður um ytra og innra samhengi lagaákvæðis í kafla 6.1 hér að neðan.

<sup>173</sup> Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*, bls. 179.

tollflokkun.<sup>174</sup> Í úrskurði ríkistollanefndar var ekki talið að sjónarmið um gjaldskyldu ættu að hafa áhrif á tollflokkun þeirra vara sem um ræddi. Hlutlægir eiginleikar vörunnar voru skoðaðir og túlkunarreglum nr. 1 og 6 beitt til að tollflokka vöruna en um gjaldtökuna sagði nefndin:

Eins og kemur fram hjá tollstjóra er skilagjald á einnota umbúðir um drykkjarvörur innheimt við innflutning á grundvelli reglugerðar nr. 368/2000, sbr. lög nr. 52/1989 um ráðstafanir gegn umhverfismengun af völdum einnota umbúða fyrir drykkjarvörur, með síðari breytingum. Þar sem innheimta ber skilagjald af umræddri vöru skv. rétttri tollflokkun hennar, verður ekki annað séð en að það eigi að vera hægt að fá skilagjaldið endurgreitt hjá þar til bærum aðila, við skil umbúða eftir notkun, eins og gildir um aðrar einnota umbúðir með skilagjaldi. Ef einhver fyrirstaða er á því, verður viðkomandi að snúa sér til þar til bærra yfirvalda til að fá leiðréttingu mála sinna.

Af þessum úrskurði má ætla að gera verði greinarmun á túlkun tollskrárinnar og svo þeim lagaákvæðum sem kveða á um gjaldskylduna sjálfa, þ.e. í þessu tilviki ákvæðum laga nr. 52/1989 og reglugerða settum með stoð í þeim. Sjónarmiðum um gjaldskyldu og skýrleika lagaákvæða ætti því að beita við túlkun á þeim lögum en ekki tollskránni enda ekki talið málefnalegt sjónarmið við tollflokkun vara að líta til ákvæða stjórnarskrárinnar sem lúta að gjaldskyldu og gera kröfur til löggjafans á því sviði. Af niðurstöðunni má ráða að ríkistollanefnd telji að álitaefni í tengslum við innheimtu skilagjalds ætti að skoða á öðrum vettvangi en ætti ekki að hafa áhrif á flokkun þeirrar vöru sem um ræðir innan tollskrárinnar. Orðalag tollstjóra í málinu var afdráttarlausara að þessu leyti og taldi hann að ekki væri heimild til þess að láta önnur sjónarmið en leiða má af túlkunarreglum tollskrárinnar, t.d. gjaldtöku, hafa áhrif á tollflokkun.

Ekki verða hér gerðar athugasemdir við þá afstöðu ríkistollanefndar að hafna því að láta þá staðreynd að ekki væri hægt að skila umbúðum umdeildrar vöru til endurvinnslustöðva gegn greiðslu skilagjalds hafa áhrif á tollflokkun vörunnar. Eiginlegur grundvöllur innheimtunnar var ekki tollskráin sjálf heldur lög nr. 52/1989 og bar af þeim sökum að túlka ákvæði þeirra laga með hliðsjón af ákvæðum stjórnarskrárinnar og því hvort réttlætianlegt væri að innheimta skilagjald af vörum sem ekki falla í raun undir ákvæði þeirra laga eða lögin ná ekki til. Hér ber hins vegar að staldra aðeins við ofangreinda afstöðu tollstjóra í málinu en af henni má leiða tvennt. Í fyrsta lagi að einungis eigi að líta til túlkunarreglna tollskrárinnar við túlkun hennar og túlkendum sé einfaldlega óheimilt að láta önnur sjónarmið hafa áhrif við þá

---

<sup>174</sup> Í UA 14. október 2004 (4117/2004) fjallaði umboðsmaður um álagningu úrvinnslugjalds á bifreiðar á grundvelli laga nr. 162/2002. Umrætt gjald er sambærilegt að uppbyggingu og það gjald sem á reyndi í RTN nr. 6/2003. Miðað við eðli gjaldsins þá taldi umboðsmaður það hafa „fremur samstöðu með sköttum en þjónustugjöldum“ og vísaði í því skyni til þess hvernig það var lagt á, þ.e. „á alla eigendur bifreiða vegna starfsemi eða þjónustu sem ef til vill kann að vera fyrirsjáanleg en ekki veitt í beinu samhengi við greiðslu gjaldsins.“

túlkun. Í öðru lagi þá eigi sjónarmið sem lúta að gjaldheimtu ekki að hafa áhrif á tollflokkun. Síðara atriðið er áhugavert í þessu samhengi enda má af orðum tollstjóra leiða að hann telji með öllu óheimilt að láta sjónarmið sem leiða má af 40. gr. og 1. mgr. 77. gr. stjórnarskrárinnar, þ.e. um skýrleika gjaldheimilda og túlkun þeirra, hafa áhrif á tollflokkun vara. Gengur þessi afstaða þvert á almennar kenningar um lögskýringu sem og um beitingu réttarheimilda. Má í því skyni vísa til *RTN nr. 2-7/2007 (gúmmífrauðdúk)* þar sem ætla má að ríkistollanefnd hafi litið til ákvæða stjórnarskrárinnar við mat á heimild tollstjóra til endurákvörðunar aðflutningsgjalda vegna rangrar tollflokkunar á gúmmífrauðdúk. Tollstjóri grundvallaði endurákvörðun sína á rúmri túlkun á hugtakinu *gólfefni* í tollskrárnúmerum 4008.1101 og 4008.2101 og taldi að hugtakið næði til allra efna sem ætlað var að klæða gólf. Um þetta segir ríkistollanefnd:

Til að víkja frá tollflokkun vöru sem byggir á áralöngum innflutningi er eðlilegt að gera enn ríkari kröfur en ella til rökstuðnings tollyfirvalda, einkum þegar litið er til þess að tollstjóri ætlar jafnframt í breyttri tollflokkun að nýta sér heimild tollalaga og endurákvæða gjöld mörg ár aftur í tímann. Ljóst er að ákvörðun tollstjóra um að túlka beri orðlag tollskrárnúmersins 4008.1101 og 4008.2101 vítt er mjög íþyngjandi fyrir umbjóðanda kæranda. Nefndarmenn geta ekki fallist á það með tollstjóra að orðalag tollskrárnúmersins gefi tilefni til slíkrar niðurstöðu.

Hér virðist ríkistollanefnd telja að við mat á heimild tollstjóra til að tollflokka gúmmífrauðdúkinn í umdeild tollskrárnúmer, sem báru hærrí aðflutningsgjöld en þau tollskrárnúmer sem varan hafði áður verið flokkuð í, þyrfti að skoða hversu íþyngjandi þessi aðgerð væri fyrir innflytjanda. Það hafði sem sagt áhrif hér að tollstjóri ætlaði að beita heimild sinni til endurákvörðunar á aðflutningsgjöldum mörg ár aftur í tímann en með vísan til þess var ekki talið heimilt að túlka hugtakið *gólfefni* með rúmunum hætti. Þrátt fyrir að hér sé ekki minnst á ákvæði stjórnarskrárinnar við rökstuðning ríkistollanefndar þá má ætla að litið hafi verið til hennar við túlkun þeirra tollskrárákvæða sem um ræddi og af þeim sökum var þeim ekki gefin önnur merking en orðalag þeirra gaf tilefni til.

Eitt af markmiðum tollskrárinnar er einmitt að innheimta skatta og gjöld af borgurunum þegar þeir flytja vörur til landsins. Í samræmi við áðurnefndar lagaáskilnaðarreglur stjórnarskrárinnar, þ.e. 40. gr. og 1. mgr. 77. gr., þá gerir ríkistollanefnd í ofangreindu máli ríkar kröfur til skýrleika tollskrárákvæðanna og að tollflokkun þurfi að taka mið af þeim áhrifum sem hún kann að hafa á innflytjanda, þ.e. auknar tollálögur. Geta því þær lögbundnu túlkunarreglur, sem lýst verður ítarlega hér að neðan, ekki vikið til hliðar áðurnefndum

ákvæðum stjórnarskrárinnar enda ljóst að stjórnarskráin er réttærri réttarheimild en tollskráin og túlkunarreglur hennar.<sup>175</sup>

#### 5.1.1.4 Skýrt til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar

Hugtakið þjóðréttarsamningur felur í sér samkomulag milli ríkja um setningu reglna sín á milli, m.a. á sviði tolla, og hefur hann fullt gildi á milli samningsaðila auk þess að teljast ein mikilvægasta réttarheimild þjóðaréttar.<sup>176</sup> Skuldbindingargildi samningsins að landsrétti er þó misjafnt eftir því hvaða ríki á í hlut. Mismuninn að þessu leyti er aðallega að rekja til þess að sum ríki byggja á svokallaðri eineðliskenningu sem felur það í sér að þjóðaréttarlegar skuldbindingar er hægt að beita sem réttarheimild í landsrétti, líkt og um almenn lög væri að ræða, þótt efni þeirra hafi ekki verið formlega lögfest af löggjafarvaldi viðkomandi ríkis.<sup>177</sup> Önnur ríki vilja aftur á móti skilja á milli þjóðaréttar og landsréttar með skýrari hætti og veita því alþjóðlegum skuldbindingum ekki réttarheimildarlegt gildi að landsrétti nema til sérstakrar lagasetningar komi til. Byggir sú skipan á tvíeðliskenningunni og er hún við lýði hér á landi. Þessi skipan leiðir til þess að ekki er hægt að byggja rétt á alþjóðlegum sáttmálum, eða öðrum þjóðaréttarreglum, nema að því marki sem þeir hafa verið innleiddir í landsrétt ríkjanna.<sup>178</sup> Þrátt fyrir að í slíkum tilvikum sé gildi þjóðréttarsamninga að landsrétti takmarkaðra þá þýðir það ekki að engra áhrifa gætir af þeim enda er viðurkennd lögskýringarregla að túlka beri landsrétt til samræmis við þjóðaréttarlegar skuldbindingar ríkisins. Þetta lögskýringarsjónarmið byggist á ætluðum vilja löggjafans, þ.e. að löggjafinn hafi ekki ætlað sér að setja lög sem gangi í berhögg við skuldbindingar ríkisins á þjóðaréttarlegum vettvangi ellegar teldist ríkið hafa brotið þjóðaréttarlegar skuldbindingar sínar.<sup>179</sup> Þær þjóðaréttarlegu skuldbindingar sem hér koma sérstaklega til skoðunar eru skuldbindingar íslenska ríkisins á grundvelli HS sáttmálans.

Í grunninn telst HS sáttmálinn, og þar af leiðandi HS vörunúmeraskráin, vera þjóðréttarsamningur sem telst bindandi gagnvart aðildarríkjum hans og þeim aðilum sem ríkin hafa lögsögu yfir. Ísland varð, eins og fyrr greinir, aðili að sáttmálanum þann 28. október 1987 og í samræmi við skuldbindingar ríkisins á grundvelli hans hefur löggjafinn veitt HS vörunúmeraskránni gildi að landsrétti. Sáttmálinn, sem er á frönsku og ensku, var þýddur yfir á íslensku og eru, eins og fyrr greinir, fyrstu sex stafirnir í átta stafa tollskrárnúmerum

<sup>175</sup> Sigurður Línal: *Um lög og lögfræði*, bls. 85.

<sup>176</sup> Björg Thorarensen og Pétur Leifsson: *Kaflar úr þjóðarétti*, bls. 83.

<sup>177</sup> Sú skipan er til að mynda við lýði í Hollandi og Frakklandi og veitir þjóðréttarsamningum fullgilda réttarheimildarlega stöðu að landsrétti við auglýsingu þeirra.

<sup>178</sup> Stefán Már Stefánsson: *Evrópusambandið og evrópska efnahagssvæðið*, bls. 73-77.

<sup>179</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 246-247.

tollskrárinnar í samræmi við vörflokkunarkerfi WCO, sbr. 2. mgr. 74. gr. tollareglugerðar. Þar sem HS vörunúmeraskráin er síbreytileg hefur löggjafinn enn fremur veitt ráðherra heimild til að breyta innlendri tollskrá til samræmis við HS vörunúmeraskrána m.a. þegar WCO samþykkir breytingar á skránni eða skýringum við hana, sbr. 189. gr. tollalaga. Um stöðu HS sáttmálans, úrskurða WCO og skýringarrits við vörunúmeraskrána segir tollstjóri í *RTN nr. 12/2002 (Playstation 2)*:

Ísland er aðili að Alþjóðatollstofnuninni (áður Tollasamvinnuráðið) og jafnframt að alþjóðasamningnum um samræmda vöru lýsingar- og vörunúmeraskrá (Harmonized System (HS)). Samningi þessum er ætlað að samræma tollflokkun vöru og koma í veg fyrir misræmi eða hentistefnu í tollflokkun meðal aðildarríkjanna. Með aðild sinni hefur Ísland undirgengist að taka upp þessa skrá og flokkunarreglur hennar í íslensku tollskrána. Það hefur verið gert og er íslenska skráin byggð á þessari fyrirmynd. Alþjóðatollstofnunin fer með framkvæmd HS-samningsins og á að sjá til þess að framkvæmdin sé eins meðal aðildarríkjanna. Í því augnamiði hefur stofnunin gefið út skýringarbækur við skrána og jafnframt geta aðildarríkin leitað þangað um úrlausn á ágreiningi sín á milli um tollflokkun tiltekinnar vöru. *Íslensk töllyfírvöld hafa ávallt, í samræmi við tilgang samningsins um samræmda tollflokkun allra aðildarríkjanna, tekið mið af skýringarritum og úrskurðum stofnunarinnar við ákvörðun um tollflokkun vöru hér á landi.* (leturbr. höf.)

Þessi skilningur tollstjóra hefur síðan verið margstaðfestur í íslenskri úrskurða- og dómaframkvæmd. Er þetta sjónarmið enn fremur að finna í 2. mgr. 74. gr. áðurgreindrar tollareglugerðar þar sem fram kemur að skýringarrit og álit WCO um tollflokkun vara hafa það að markmiði að „stuðla að samræmdri túlkun á flokkunarkerfi stofnunarinnar og geta verið til leiðbeiningar um tollflokkun samkvæmt íslensku tollskránni, enda þótt þau séu ekki bindandi að landsrétti.“ Það er enn fremur lögð skylda á tollstjóra til að veita þeim aðilum, sem hagsmuni hafa að gæta, aðgang að umræddum skýringarritum og álitum WCO óski þeir svo vegna úrlausnar tiltekins ágreiningsmáls um tollflokkun vöru, sbr. 3. mgr. 74. gr. tollareglugerðar.

Af framangreindum ákvæðum má ætla að staða réttarheimilda WCO, þ.e. í tengslum við HS vörunúmeraskrána, hafi ekki meira vægi en almennir þjóðréttarsamningar, þ.e. að túlka beri gildandi rétt til samræmis við þær heimildir. Vægi þessara heimilda er þó í raun umtalsvert í íslenskri úrskurða- og dómaframkvæmd um tollflokkun og verður vikið að dæmum því til stuðnings hér að neðan. Hefur þá helst verið litið til skýringarbóka WCO við HS vörunúmeraskrána (e. Explanatory Notes) sem gefnar eru út í fimm bindum og hefur hluti skýringarbókanna verið innleiddur í íslenskan rétt í formi athugasemda við tollskrána. eru þá skýringarritin almennt þýdd af einu af opinberu tungumáli HS sáttmálans, þ.e. frönsku og/eða ensku, yfir á íslensku. Þær athugasemdir hafa stöðu almennra laga og er ekki álitamál hvort og þá með hætti heimilt er að beita þeim við túlkun tollskrárinnar en sérstaklega verður fjallað

um þær hér að neðan. Það er þó svo að hluti af skýringarbókum WCO hafa ekki verið innleiddar í íslenskan rétt og því er álitamál hvort og þá að hvaða marki heimilt er að beita þeim hluta við tollflokkun á grundvelli íslensku tollskrárinnar.

#### 5.1.1.4.1 Skýringarbækur og álit WCO

Eitt af hlutverkum HS nefndarinnar er að útbúa skýringarbækur við HS vörunúmeraskrána og gefa álit um tollflokkun sem nota á sem leiðbeiningar við túlkun á skránni, sbr. a-liður 1. mgr. 7. gr. HS sáttmálans. Báðum þessum réttarheimildum, sem stafa frá HS nefndinni, hefur almennt verið beitt í úrskurða- og réttarframkvæmd hérlendis við túlkun á íslensku tollskránni enda eru þetta opinberar ákvarðanir stofnunarinnar bæði um tollflokkun einstakra vara og hvernig eigi að túlka einstaka flokka, kafla eða vöruliði HS vörunúmeraskrárinnar. Þar sem þessi gögn stafa beint frá WCO, og íslenska tollskráin á að endurspegla HS vörunúmeraskrána, hefur þessum heimildum verið mikið beitt í íslenskri réttar- og úrskurðaframkvæmd. Dæmi um beitingu þeirra má finna í *RTN nr. 2/2004 (Cadillac Escalade)* þar sem deilt var um tollflokkun á bifreið, nánar tiltekið Cadillac Escalade EXT. Í því máli var að miklu leyti byggt á skýringarbókum WCO við afmörkun á því hvort bifreiðin teldist aðallega ætluð til mannflutninga, sbr. vöruliður 8703, eða ökutæki til vöruflutninga, sbr. vöruliður 8704. Í skýringarbókunum var að finna vísendingar um einkenni ökutækja sem falla undir vörulið 8703 annars vegar og þeirra sem falla undir 8704 hins vegar. Með vísan til þessara skýringa WCO, sem og álita WCO um sambærileg álitaefni, þá taldi nefndin að flokkun bifreiðarinnar félli betur að orðalagi vöruliðar 8703 en 8704. Í málinu var því nánast eingöngu byggt á lögskýringargögnum sem stöfuðu frá WCO við afmörkun á því hvaða eiginleikum varan þurfti að búa yfir svo hún félli undir umdeilda vöruliði. Má ætla að af þeim sökum hafi ríkistollanefnd talið þörf á að taka sérstaklega fram í lok úrskurðarins hvaða gildi skýringarbækur WCO og álit hafa í íslenskum rétti, sbr.:

Þótt skýringarbækur og úrskurðir ráðsins hafi ekki lagagildi hér á landi hefur tollskránni sem slíkri verið veitt lagagildi. Skýringar og úrskurðir Alþjóðatollasamvinnuráðsins eru til leiðbeiningar og samræmingar við tollflokkun vöru um allan heim. Tollyfirvöld hér á landi hafa leitast við að fylgja nefndum leiðbeiningum.

Fjölmörg dæmi eru úr íslenskri úrskurðaframkvæmd um að umræddum réttarheimildum WCO hafi verið beitt með þessum hætti<sup>180</sup> og hefur því vægi þeirra verið umtalsvert en þó ber að hafa í huga að skýringarbækurnar grundvallast á þjóðréttarsamning og ber því að meðhöndla þær sem slíkar og vísast í því skyni til umfjöllunar hér að ofan.

---

<sup>180</sup> Sjá t.d. *RTN nr. 8/2004 (húsbíll)* þar sem með sambærilegum hætti var vísað til skýringarbóka WCO við afmörkun á því hvort bifreiðin sem um ræddi teldist falla undir vörulið 8703. Taldi ríkistollanefnd að „lýsing Explanatory Notes [félli] að fullu og öllu að bifreið þeirri sem hér [væri] til umfjöllunar“ og var nefndin því sammála því að bifreiðin félli undir tollskrárnúmer 8703.1499.

Beiting þessara heimilda getur þó stundum verið háð túlkun á inntaki þeirra enda getur efni þeirra í vissum tilvikum valdið vafa við skýringu íslensku tollskrárinnar, sbr. *RTN nr. 1/2001* þar sem deilt var um tollflokkun á geislaskrifurum og töldu málsaðilar, þ.e. bæði kærandi og tollstjóri, að vörinni væri best lýst í tollskrárnúmeri 8471.1000. Kærandi vísaði máli sínu til stuðnings í álit WCO þar sem, að sögn kæranda, var tekin sú ákvörðun að fella geislaskrifara í tollskrárnúmer 8471.1000 sem gagnageymslutæki (e. Data storage Devices). Tollstjóri var þó ósammála túlkun kæranda á niðurstöðum stofnunarinnar enda taldi tollstjóri að WCO hafi þarna ekki verið að fjalla um gagnageymslutæki heldur drif fyrir diska og bönd sem hafa minnisrymið 40 Mb til 2Gb (e. Proprietary storage formats). Ætti því umrætt álit WCO ekki að hafa áhrif við túlkun á umdeildri vöru. Ríkistollanefnd tók ekki afstöðu til þessa atriðis í úrskurði sínum enda að öllum líkindum óþarfi þar sem hlutlægir eiginleikar tækisins féllu að athugasemdum við 84. kafla tollskrárinnar og því ljóst að ekki þurfti að leita til annarra lögskýringarsjónarmiða til að komast að niðurstöðu um tollflokkun vörunnar. Þrátt fyrir að hér hafi álit WCO á tollflokkun ekki haft teljandi áhrif við úrlausn málsins þá má sjá af þessu máli að álit stofnunarinnar má túlka á ýmsa vegu og getur því fordæmisgildi þeirra ráðist af þeirri túlkun.

Fordæmisgildi álita WCO geta þó verið afdráttarlaus og jafnframt aðalgrundvöllur tollflokunar í íslenskum rétt. Gott dæmi um það er *RTN nr. 12/2002 (Playstation 2)* þar sem deilt var um það hvort Playstation 2 leikjatölvun félli undir vörulið 8471 sem tekur til sjálfvirkra gagnavinnsluvéla og eininga þeirra. Við mat á því var aðallega litið til álits WCO og vísaði ríkistollanefnd til niðurstöðu nefndarinnar með eftirfarandi hætti:

Þá hafa nefndarmenn farið yfir þau gögn sem tollstjóri leggur fram fyrir hinni breyttu flokkun á Playstation 2 leikjatölvum. Þar kemur fram að Alþjóðatollasamvinnuráðið hefur fjallað um flokkun tækisins. Í fundargerðum þess segir m.a. að tækið sé flókið alhliða tæki sem geti unnið mörg verkatriða tækja sem flokkast í vörulið 8471, svo og tækja sem flokkast í 8519, myndvinnslutækja í 8521 og leikjatölva í 9504. Það sé hins vegar ljóst að vélar sem eru auðveldlega forritaðar eða geta unnið gögn séu ekki sjálfkrafa flokkuð sem sjálfvirkar gagnavinnsluvélar í skilningi tollskrár. Leikjatölvun Playstation 2 er auglýst, markaðsett, innflutt og kynnt til sölu sem leikjatölva (video game player) í umbúðum sem í er leikjatölvun, stjórnþæki fyrir leiki, tengi og kaplar og er hönnuð til að nota við sjónvarpsmóttakara. Aðalvirkni tækisins er að spila leiki og þar af leiðandi er tækinu frávísad frá flokki XVI með athugasemd 1 (p). Meiri hluti Alþjóðatollanefndarinnar ákvarðaði að tækið “Sony Playstation 2” skyldi flokka í tollflokk 9504 sem leikjatölva til að nota með sjónvarpsmóttakara. *Ríkistollanefnd er sammála þessari niðurstöðu Alþjóðatollasamvinnuráðsins og úrskurði tollstjóra um tollflokkun á Playstation 2 leikjatölvum í tnr. 9504.1000.* (leturbr. höf.)

Lét ríkistollanefnd nægja að vísa til niðurstöðu WCO um það hvaða eiginleikar Playstation tölvunnar ættu að ráða tollflokkun hennar sem og í hvaða vörulið tækið ætti að falla. Hér virðist afstöðu WCO til tollflokunar vera veitt umtalsvert vægi sem

lögskýringarsjónarmiði. Slíkt er í samræmi við almenna afstöðu ríkistollanefndar til skýringa og álit WCO sem hafa það að markmiði, eins og áður greinir, að tryggja samræmda túlkun og notkun á tollskrár aðildarríkja HS sáttmálans. Umrætt viðhorf ríkistollanefndar kom enn fremur fram í *RTN nr. 11/2000 (Toyota Land Cruiser)* þar sem deilt var um tollflokkun á Toyota Land Cruiser 70 stw. Innflytjandi taldi vöruna vera vöruflutningabifreið sem félli undir tollskrárnúmer 8704.2191 en tollstjóri taldi vörunni best lýstri sem fólksflutningabifreið sem félli undir tollskrárnúmer 8703.3321. Til stuðnings niðurstöðu sinni um að vörunni væri best lýst í vörulið 8703 vísaði ríkistollanefnd með almennum hætti til úrskurða WCO með eftirfarandi hætti:

Nokkrir úrskurðir Alþjóðatollasamvinnuráðsins styðja túlkun íslenskra tollyfirvalda um tollflokkun umrædds ökutækis í vörulið 8703...Alþjóðatollasamvinnuráðið hefur með úrskurðum sínum dregið skýra línu um hvernig tollflokka skuli Double Cab bifreiðar. Þótt skýringarbækur og úrskurðir ráðsins hafi ekki lagagildi hér á landi hefur tollskránni sem slíkri verið veitt lagagildi. Skýringar og úrskurðir Alþjóðatollasamvinnuráðsins eru til leiðbeiningar og samræmingar við tollflokkun vöru um allan heim. Tollyfirvöld hér á landi hafa leitast við að fylgja nefndum leiðbeiningum. Þannig eru, að mati nefndarinnar, málefnaleg sjónarmið tollyfirvalda sem ráða því að gerður er greinarmunur á tollflokkun á annars vegar Land Cruiser 70 stw. og Toyota Double Cab hins vegar.

Hér virðist skýr afstaða tekin til þess að þrátt fyrir réttarheimildarlega stöðu HS samningsins hafi umrædd álit WCO við tollflokkun fordæmisgildi í íslenskum rétti. Ekki verður hér gengið svo langt að telja það skyldu að fylgja öllum fordæmum WCO um tollflokkun enda ljóst að þau eru ekki bindandi að landsrétti. Það sjónarmið að samræma tollflokkun á milli aðildarríkja veldur því þó, í framkvæmd, að litið er til álitanna í nokkuð ríku mæli.

#### 5.1.1.4.2 Tollflokkun annarra ríkja

Þegar notað er alþjóðlegt flokkunarkerfi þá er viðbúið að í öðrum löndum sem notast við sama kerfi komi upp ágreiningur um beitingu þess. Það hvernig eitt land leysir úr tilteknum ágreiningi um til að mynda tollflokkun getur þannig haft áhrif á beitingu tollskrárinnar sem byggir á sama kerfi í öðru landi. Hefur það til að mynda verið gert í nokkuð ríkum mæli hérlandis að líta til þess hvernig önnur ríki hafa túlkað tollskrána sína. Hafa íslensk tollyfirvöld því litið til þess hvernig tollyfirvöld í öðrum ríkjum hafa flokkað vöru<sup>181</sup> og

---

<sup>181</sup> Sjá t.d. *Hérd. Rvk. 25. nóvember 2013 (E-278/2012) (iPad nano)* þar sem stefndi vísar til úrskurða um sambærilegar vöru og iPod Nano í vefgagnagrunni bandarísku tolla- og landamæragæslunnar, CROSS, og úrskurða vegna sambærilegra vara frá tollyfirvöldum í Slóveníu, Hollandi og Þýskalandi. Sjá einnig *RTN nr. 5/2001* þar sem innflytjandi taldi að tollflokka ætti vöruna „Latte minarine“ m.a. í samræmi við tollflokkun danskra yfirvalda á vörunni sem taldi vöruna flokkast undir tollskrárnúmer 1517.9099 sem lýsir sömu vöru og tollskrárnúmer 1517.9009 í íslensku tollskránni. Ríkistollanefnd vísaði í niðurstöðu sinni ekki til afstöðu danskra yfirvalda að þessu leyti en féllst hinsvegar á röksemdir innflytjanda og flokkaði vöruna í tollskrárnúmer 1517.9009.



jafnvel verið óskað eftir álitni annarra ríkja á því hvernig tollflokkun á tiltekinni vöru er háttáð hjá þeim.<sup>182</sup> Það er þó ekki fortakslaust byggt á niðurstöðu annarra ríkja enda ber íslenskum stjórnvöldum og þeim sem tollflokka vörur hérlandis að beita íslenskum réttarreglum við túlkun tollskrárinnar en ekki styðjast í blindni við stjórnsýslufordæmi erlendra aðila. Sjá má í því skyni *RTN nr. 3/1998 (Pringles)* þar sem kærandi taldi rétt að líta til tollflokunar tollyfirvalda í Noregi og Svíþjóð á Pringles nasli sem höfðu beitt túlkunarreglu 3a við tollskrána við tollflokkun vörunnar undir vörulið 1905. Ríkistollanefnd féllst ekki á niðurstöðu umræddra tollyfirvalda og taldi vörunni best lýst í vörulið 2005 með vísan til túlkunarreglu 3b.

Eins og gengur með beitingu fordæma almennt þá þarf að meta fordæmisgildi úrskurða tollyfirvalda m.t.t. þess máls sem fyrir liggur, þ.e. meðal annars hvort málsatvik séu svipuð, hvort orðalag sé afdráttarlaust, hversu gamalt fordæmið er, hversu mörg fordæmin eru og ekki síst hvaðan fordæmið kemur.<sup>183</sup> Þegar meta á fordæmisgildi úrskurða erlendra tollyfirvalda þarf að hafa í huga þessi sjónarmið og þá sérstaklega hvort úrskurður varði sambærilega vöru og þá sem um er deilt. Í *RTN nr. 2/2011 (latexhanskar II)*, þar sem deilt var um tollflokkun á latexhönskum framleiddum í Austurríki, hafnaði ríkistollanefnd að líta til álits austurrískra tollyfirvalda um tollflokkun með eftirfarandi rökstuðningi:

Þá verður að fallast á það með Tollstjóra að tilvísun kæranda í bindandi álit austurrískra tollyfirvalda frá árinu 2001 sé þeim annmarka háð að ekki er í því eða gögnum málsins að öðru leyti að finna nákvæmar upplýsingar um gerð og eiginleika þeirra hanska, sem það mál snérist um. Því verður ekki tekið mið af nefndu álitni við úrlausn þessa máls.

Taldi nefndin ekki nægilega sannað af gögnum málsins til hvers álit austurrísku tollyfirvaldanna tók og þá hvort sú vara, sem álitnið tók til, væri sambærileg þeirri sem um ræddi í málinu. Þá takmarkast fordæmisgildi úrskurða jafnframt við það hversu ítarlegir þeir eru og hvort hægt sé að ráða af þeim forsendur þeirra. Því almennari sem þeir eru, því minna fordæmisgildi má ætla að þeir hafi. Þar sem þetta eru erlendir úrskurðir, sem hafa lítið sem ekkert réttarheimildarleg gildi í íslenskum rétti, má telja að þau sjónarmið sem sett eru fram í úrskurðum til stuðnings tollflokkun hafi hvað mest vægi.

---

<sup>182</sup> Sbr. *úrskurður tollstjóra 23. mars 2012 (11/2012)* þar sem við mat á tollflokkun á tóbakslíki hafði tollstjóri samband við tollyfirvöld í Noregi varðandi tollflokkun á samskonar vörum. Norðmenn höfðu leitað upplýsinga í framleiðslulandinu, þ.e. Svíþjóð, og fengið svör þarlendrar tollyfirvalda um flokkun vörunnar. Þá kvaðst tollstjóri hafa fengið „staðfestingu frá svissneskum tollyfirvöldum um að tollflokkun embættisins [væri] í samræmi við alþjóðlegu tollskrána.“

<sup>183</sup> Sigurður Línal: *Um lög og lögfræði*, bls. 280-287. Sigurður Línal tiltekur enn fremur að við mat á fordæmum dómstóla þurfi að líta til þess hversu margir dómur eru í málinu, hvort það sé sératkvæði í dómnum og á hvaða sviði fordæmið er.

#### 5.1.1.4.3 Tollflokkun innan ESB

Auk þess að líta til tollflokunar einstakra landa þá hefur einnig, í nokkru mæli, verið litið til tollflokunar Evrópusambandsstofnana, þ.e. dóma Evrópudómstólsins og tollflokunarreglugerða framkvæmdastjórnar ESB.<sup>184</sup> Vægi þessara heimilda hefur verið umtalsvert í íslenskum rétti sem byggist mögulega á því að ESB byggir sína sameiginlegu tollskrá á sama grunni og íslenska tollskráin, þ.e. HS vörunúmeraskránni. Hin sameiginlega tollskrá bandalagsins var sett á fót með reglugerð ráðsins nr. 2658/87 frá 23. júlí 1987 um tollskrár- og hagtoluflokkunarkerfið og sameiginlegu tollskrána.<sup>185</sup> Með reglugerðinni var komið á fót sameinuðu flokkunarkerfi (*combined nomenclature*)<sup>186</sup> sem átti samtímis, skv. 1. gr. reglugerðarinnar, að vera sameiginleg tollskrá ríkjanna auk þess að vera notuð til öflunar hagfræðilegra gagna í tengslum við viðskipti sambandsins við þriðju ríki.

Sameinaða flokkunarkerfið er átta stafa kerfi þar sem fyrstu sex tölustafirnir koma beint úr HS vörunúmeraskránni, sbr. a-liður 1. mgr. 3. gr. áðurnefndrar reglugerðar, en tveir síðustu stafirnir sérstaklega útbúnir af sambandinu til frekari niðurgreiningar vara, sbr. b-liður sömu greinar. Aðildarríkin hafa svo, samkvæmt reglugerðinni, heimild til að bæta við níunda tölustafnum telji þau það nauðsynlegt til frekari söfnunar tölfræðiupplýsinga, sbr. 2. mgr. 3. gr. reglugerðarinnar. Að lokum er gert ráð fyrir heimild til að bæta við 10. og 11. tölustafnum, og jafnvel allt að fjórum tölustöfum í viðbót, ef þörf er á að tilgreina sérstaklega tiltekna vörur sem njóta sérstakrar meðferðar, til dæmis falla undir tollkvóta, eða á þær leggjast tiltekna álögur, til dæmis úrvinnslugjöld.<sup>187</sup>

Í viðauka I við reglugerðina var tollskráin í heild sinni tekin upp ásamt formála. Í formálanum, sem staðsettur er í I. hluta viðauka I, er að finna almennar túlkunarreglur við tollskrána<sup>188</sup> sem eru sex talsins og sambærilegar þeim reglum sem WCO hefur gefið út. Eru þær notaðar til að komast að niðurstöðu um tollflokkun. Í II. hluta viðaukans er svo að finna tollskrána í heild sinni, ásamt skýringum við einstaka kafla. Í tollskránni eru vörur flokkaðar eftir eiginleikum þeirra niður í 21 flokk og 99 kafla. Fyrstu 24 kaflarnir taka til

<sup>184</sup> Tollflokunarreglugerðum er ætlað að afmarka hvaða vörur falla undir einstaka vöruliði eða undirliði í tollskránni, sbr. Timothy Lyons: *EC Customs Law*, bls. 150.

<sup>185</sup> Bandalagsríkin koma fram sem ein heild gagnvart WCO og varð ESB aðili að HS sáttmálanum þann 22. september 1987. Sjá í því skyni „Position of contracting parties to the Harmonized System Convention and Non-contracting party administration“, <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview.aspx>.

<sup>186</sup> Skammstafað og almennt vísað til þess í fræðiritum sem The CN.

<sup>187</sup> Timothy Lyons: *EC Customs Law*, bls. 135.

<sup>188</sup> Eru þær á ensku nefndar General rules for the interpretation of the combined nomenclature.

landbúnaðarvara og matvæla en síðustu 74 kaflarnir taka til iðnaðarvara<sup>189</sup> og eins og fyrr greinir er þessi uppbygging sambærileg og í HS vörunúmeraskránni.<sup>190</sup>

Af framangreindri umfjöllun er ljóst að íslenska tollskráin er margt sambærileg CN og af þeim sökum hefur héraðs verið litið til þess hvernig CN hefur verið beitt innan sambandsins, sbr. *RTN nr. 5/2005 (DVD-Kids)* þar sem deilt var um tollflokkingu á svokölluðum DVD-Kids leiktækjum og fylgihlutum þess. Óskað var eftir bindandi álitum tollstjóra sem flokkaði vöruna í tollskrárnúmer 8543.8901 en kærandi taldi að flokka ætti vöruna í tollskrárnúmer 9503.9032 eða sem leikfang í einhvern vöruliða 95. kafla tollskrárinnar. Til stuðnings kröfu sinni vísaði kærandi til ýmissa atriða og þar á meðal bindandi ákvörðunar um tollflokkingu vörunnar frá töllyfirvöldum í Frakklandi í samræmi við 12. gr. reglugerðar nr. 2913/13. Varan var í álitinu flokkuð í tollskrárnúmer 9503.9032 og taldi kærandi „sterk rök hníga að því að varan [væri] flokkuð með sambærilegum hætti hér á landi.“ Vísar kærandi því næst til þess að Ísland sé aðili að HS sáttmálanum um samræmda vörulýsingar- og vöruheitaskrá sem stefnir að því að samræma tollflokkingu á milli aðildarríkja sáttmálans. Því næst segir kærandi eftirfarandi:

Evrópusambandslöndin eru einmitt stór hluti aðildarríkja þessa samnings og því hljóti tollflokkingu sambandsins að hafa veigamikla þýðingu.

Ekki var tekin efnisleg afstaða til þessarar röksemdar í úrskurði ríkistollanefndar enda taldi nefndin ekki þörf á því. Mögulegt var að komast að niðurstöðu um tollflokkingu á vörunni án þess að líta sérstaklega til framkvæmdar innan ESB. Þrátt fyrir það þá vekur kærandi hér upp spurningar um hvort úrlausnir aðildarríkja ESB um tollflokkingu og sem og úrlausnir EBD eigi að hafa vægi við tollflokkingu héraðs. Þá er það einnig álitamál hvort aðrar réttarheimildir innan Evrópuréttarins, eins og til dæmis skýringarbækur ESB við tollskrána sem og svokallaðar tollflokkingarreglugerðir, eigi að hafa vægi. Í reynd hefur nokkuð verið litið til framkvæmdar ESB við tollflokkingu héraðs og þá ekki síst niðurstaðna EBD, sbr. *Hérd. Rvk. 8. apríl 2014 (E-244/2013) (Hallgrímskirkja)* þar sem vísað var til dóma hans með eftirfarandi hætti:

Með vísan til 4. töluliðs athugasemda við 97. kafla tollskrárinnar verður talið að flokka beri umrætt verk undir flokk 9703.0000, sbr. í þessu sambandi dóma Evrópuþómsstólsins í málunum C-155/84 (Onnasch) og C-231/89.

Í báðum þeim málum sem dómurinn vísar til var deilt um tollflokkingu á listaverkum og í báðum tilvikum voru þau talin eiga að falla undir 97. kafla.<sup>191</sup> Má því ætla að þessi tilvísun til

<sup>189</sup> Laurence W. Gormley: *EU law of Free Movement of Goods and Customs Union*, bls. 36.

<sup>190</sup> Laurence W. Gormley: *EU law of Free Movement of Goods and Customs Union*, bls. 31-32.

úrlausna EBD um sambærilegt álitafni sé vísbending um að þær hafi haft nokkuð mikið vægi við úrlausn málsins.<sup>192</sup> Í þessu samhengi má velta því fyrir sér hvort þær reglur og sjónarmið um einsleitni sem gilda um túlkun EES-samningsins sem lögfestur var með lögum nr. 2/1993, þ.e. helst 3. og 6. gr. samningsins, eigi við hérlandis þegar réttarheimildum ESB, sem varða sameiginlega tollskrá ríkjanna, sé beitt. Í 3. gr. EES-samningsins er lögfest svokölluð trúnaðarregla sem felur það í sér að sambandsaðilar eigi „að gera allar viðeigandi almennar eða sérstakar ráðstafanir til að tryggja að staðið verði við þær skuldbindingar sem af samningnum leiðir.“<sup>193</sup> Enn fremur er þá reglu að finna í 6. gr. samningsins að samningsríkin skýri og beiti ákvæðum EES-samningsins og afleiddri löggjöf til samræmis við úrlausnir EBD. Á grundvelli þessarar reglu ber íslenskum dómstólum að hafa til hliðsjónar fordæmi EBD þegar til stendur að túlka og beita ákvæðum EES-samningsins.<sup>194</sup> Þar sem EES-samningurinn felur ekki í sér tollabandalag þá falla tollskrár samningsaðila ekki undir samninginn og þarf af leiðandi erum við ekki bundin af sameiginlegu tollskrá ESB, þ.e. CN. Því má í fyrstu telja að þessi ákvæði eigi ekki að hafa vægi þegar tollskráin er túlkuð og beri því að beita almennum reglum um túlkun þjóðréttarsamninga, og afleiddra réttarheimilda þeirra, þegar metið er vægi réttarheimilda ESB á sviði tollaréttar. Um vægi þessarar réttarheimilda reyndi einmitt í *RTN nr. 5/2009 (Ribena)* þar sem kærandi vildi túlka vörulið 2009 með hliðsjón af reglugerð framkvæmdastjórnar ESB nr. 360/2008 sem tók sérstaklega á því, með ítarlegri hætti en t.d. í skýringarþókum WCO og athugasemdum við tollskrána, hvert væri gildissvið vöruliðarins. Enn fremur vísaði kærandi til dóma EBD sem vörðuðu sambærilegt álitamál og það sem var uppi í málinu.<sup>195</sup> Um ástæðu þess að líta ætti til umræddra réttarheimilda ESB sagði kærandi eftirfarandi:

Túlkun umræddra heimilda á að vera einsleit og þá sér í lagi á innri markaði Evrópska Efnahagssvæðisins. Í þeim tilgangi eru skýringargögn og dómaframkvæmd Evrópudómstólsins leiðandi heimildir. Séu þær sniðgengnar er samræmi í tollflokkan kastað fyrir róða og tilgangur samræmdrar tollflokkanar fyrir bí.

Virðist þannig kærandi vísa til sjónarmiða um einsleitni og innri markað EES því til stuðnings að beita eigi umræddum heimildum þrátt fyrir að íslenska ríkið sé ekki hluti af tollabandalaginu. Er þetta áhugaverð nálgun enda virðist kærandi tengja túlkun tollskrárinnar við það markmið EES-samningsins að koma á einsleitu efnahagssvæði sem felst m.a. í

<sup>191</sup> Sjá þó *EBD, mál C-155/84, ECR 1985, bls. 01449* þar sem varan féll undir 99. kafla sem er sambærilegur núgildandi 97. kafla CN.

<sup>192</sup> Sambærileg tilvísun til dóma EBD var í máli *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)* þar sem dómstóllinn vísaði með almennum hætti til tveggja dóma EBD til stuðnings þeirri afstöðu dómsins að líta eigi, að meginreglu, til hlutlægra eiginleika vöru við tollflokkan hennar.

<sup>193</sup> Sjá *Davíð Þór Björgvinsson: EES-réttur og landsréttur, bls. 241.*

<sup>194</sup> *Davíð Þór Björgvinsson: EES-réttur og landsréttur, bls. 306.*

<sup>195</sup> Vísað var til *EBD, sameiginlegt mál C-522/07 og C-65/08, ECR 2009, bls. I-10333.*

frjálsum vöruflutningum, sbr. 1. gr. sáttmálans.<sup>196</sup> Það sem felst í frjálsum vöruflutningum er m.a. að tollar eru felldir niður á milli samningsaðila, sbr. 10. gr. samningsins. Enn fremur eru veittar tiltekna tollaívilnanir á ákveðnum sviðum, til að mynda. á sviði viðskipta með fisk og sjávarafurðir, sbr. bókun 9 við samninginn. Af þessum skuldbindingum má leiða að þrátt fyrir að EES-samningurinn feli ekki í sér tollabandalag, líkt og gildir innan ESB,<sup>197</sup> þá er forsenda þess að hægt sé að vera með sameiginlega niðurfellingu tolla innan EES svæðisins á tilteknum vörum sú að tollskráin sem lýsir þessum vörum og flokkar þær niður eftir fyrirfram ákveðnu kerfi, þ.e. HS vörunúmeraskránni, sé beitt með samræmdum hætti innan svæðisins. Markmiðið um einsleitni innan EES-svæðisins veldur því að ganga eigi lengra en almennt gildir um þjóðréttarsamninga til að túlka íslenskan rétt til samræmis við þjóðréttarlegar skuldbindingar. Þar sem sambærileg beiting á tollskrá aðildarríkjanna er forsenda þess að hægt sé að beita reglum innri markaðarins sem samræmdum hætti þá má telja að umrætt sjónarmið um einsleitni eigi jafnframt að taka til túlkunar á tollskrá ríkjanna.

Tollstjóri var hins vegar ekki sammála kröfum kæranda í málinu og taldi ekki tækt að líta til umræddrar reglugerðar framkvæmdarstjórnar ESB af þeirri ástæðu að reglugerðin skýrði athugasemd, við 20. kafla CN, sem ekki var að finna í íslensku tollskránni. Enn fremur taldi tollstjóri að reglugerðin tæki ekki til þeirrar vöru sem um var deilt. Ríkistollanefnd féllst þó ekki á afstöðu tollstjóra og röksemda hans að þessu leyti, sbr.:

Tollskrár Evrópusambandsins og hin íslenska tollskrá byggja alfarið á samræmdu tollskránni. Einstaka skýringar sem settar eru inn í skrána breyta þar engu um að grunntextinn er sá sami. Texti sá sem settur er inn í 5. lið skýringa við kafla 20 í tollskrá Evrópusambandsins er til leiðbeiningar um flokkun vöru í númerið. *Að mati nefndarmanna ætti reglugerð sú sem birt er hér að ofan að leiða til þess að samræmi sé í tollflokkun vöru milli þeirra landa sem við höfum einna mest viðskipti við.* Fram kemur í máli tollstjóra að iðulega séu tilskipanir og reglugerðir Evrópusambandsins hafðar til hliðsjónar við flokkun vöru hér á landi. Nefndarmenn telja ekki óeðlilegt að svo sé einnig gert nú. (leturbr. höf.)

Þrátt fyrir að hér hafi verið sett reglugerð til breytingar á skýringum við 20. kafla CN sem ekki var að finna í athugasemdum við íslensku tollskrána þá þótti rétt að líta til umræddra skýringa enda væri það til þess fallið að skýra orðalag tollskrárinnar sem byggir á sama grunni héraendis og innan ESB. Með vísan til reglugerðar framkvæmdastjórnarinnar var talið að þar sem varan innihélt ekki meiri viðbættan sykur en reglugerðin kvað á um var talið rétt að fella vöruna undir vörulið 2009 í samræmi við kröfur kæranda en ekki vörulið 2106.<sup>198</sup> Var

<sup>196</sup> Davíð Þór Björgvinsson: *EES-réttur og landsréttur*, bls. 41.

<sup>197</sup> Sjá umfjöllun um tollabandalagið í Ben J.M. Terra og Peter J. Wattel: *European Tax Law*, bls. 301.

<sup>198</sup> Niðurstaða málsins var því eftirfarandi: „Að varan Ríbena Solbær Light sem hér er deilt um tollflokkun á skuli tollflokkun í tnr. 2009.8026. Í því sambandi er og vísað til skýringa við tnr. 2009 í skýringarbókum Alþjóðatollastofnunarinnar Túlkunarreglna við tollskrá 1 og 6 *einnig er höfð hliðsjón af reglugerð framkvæmdastjórnar EB nr. 360/2008.*“ (leturbr. höf.)

Því réttarheimildum ESB veitt umtalsvert vægi við túlkun tollskrárinnar. Má ætla að það hafi verið gert m.a. á þeim grunni að tryggja einsleita beitingu tollskrárinnar á milli samningsríkja, þ.e. bæði í samræmi við skuldbindingar íslenska ríkisins á grundvelli HS-sáttmálans og á grundvelli EES-samningsins.

Aðrar réttarheimildir sem litið hefur verið til í íslenskum rétti við tollflokkun eru skýringarbækur ESB við tollskrána, sbr. *RTN nr. 9/2012 (Can-Am Outlander)* þar sem ríkistollanefnd tók fram að „tollyfirvöld [væru] við tollflokkun vöru bundin af tollalögum og tollskrá og skýringum að baki þessum lagafyrirmælum, þ. á m. skýringarbókum WCO og Evrópubandalagsins.“ Meðal annars með hliðsjón af skýringarbókum ESB við tollskrárnúmer 8701.9011 til 8701.9090 var talið að varan sem um ræddi flokkaðist undir tollskrárnúmer 8703.2111 sem fjórhjól til mannflutninga. Þrátt fyrir að hér hafi skýringarbókum ESB verið beitt við tollflokkun þá hafa þær hvorki hérlendis né heldur innan ESB lagagildi og verður því inntak þeirra að samrýmast ákvæðum tollskrárinnar og geta þær enn fremur ekki breytt gildissviði ákvæðanna.<sup>199</sup> Gangi efni þeirra gegn orðalagi einstakra vöruliða og athugasemda við flokka eða kafla tollskrárinnar þá ber að líta framhjá efni þeirra.<sup>200</sup>

Eins og leiða má af framangreindri umfjöllun þá hafa réttarheimildir Evrópuréttarins sem lúta að túlkun CN umtalsvert vægi í íslenskum rétti. Má ætla að það helgist af tvennu. Annars vegar af því að aðildarríki ESB eru nokkuð stór hluti þeirra ríkja sem notast við HS vörunúmeraskrána og því ekki óvarlegt að ætla að beiting þeirra á tollskrá sinni endurspegli að einhverju leyti það hvernig túlka eigi HS vörunúmeraskrána. Hins vegar má leiða af þeim skuldbindingum sem íslenska ríkið hefur undirgengist á grundvelli EES samningsins að forsenda þess að þeim skuldbindingum sé fullnægt sé að stefnt sé að samræmdri beitingu á tollskrár aðildarríkjanna.

#### 5.1.1.5 Söguleg skýring

Eins og fyrr greinir þá er af lögskýringargögnum stundum hægt að lesa út forsögu þess lagaákvæðis sem um ræðir. Sú sögulega skýring getur lotið að því hvaða félagslegu aðstæður voru uppspretta ákvæðisins eða hvernig það hefur þróast í gegnum tíðina. Eru þau gögn notuð til að átta sig á hvert raunverulegt inntak ákvæðisins er og jafnvel hvert hafi verið markmið löggjafans við setningu þess. Túlkun lagaákvæða með hliðsjón af sögulegum skýringum telst

<sup>199</sup> Laurence W. Gormley: *EU law of Free Movement of Goods and Customs Union*, bls. 41

<sup>200</sup> Timothy Lyons: *EC Customs Law*, bls. 172. Sjá einnig *EBD*; mál C-142/06, *ECR* 2007, bls. I-6703, *EBD*, mál C-445/04, *ECR* 2005, bls. I-10732 og *EBD*, mál C-500/04, *ECR* 2006, bls. I-1557.

sjálfstætt lögskýringarsjónarmið þó það tengist óneitanlega túlkun með hliðsjón af lögskýringargögnum og vilja löggjafans.<sup>201</sup>

Á sögulega skýringu á tollskránni vegna breytinga einstakra tollskrárnúmeri reyndi í *RTN nr. 6/2004 (leðurhanskar)*. Þar reyndi á það hvort leðurhanska, sem nær eingöngu voru seldir til járn-, skipa- og áliðnaðarins og höfðu verið notaðir við raf- og tikksuðu, ætti að tollflokka sem *rafsuðuhanska* í tollskrárnúmer 4203.2901, sem bar 0% toll, eða sem *annað* í tollskrárnúmer 4203.2909, sem bar 15% toll. Hér var því deilt um það undir hvorn skiptiliðinn varan féll en umræddir liðir voru séríslenskir og því engin skýringargögn að finna með númerunum, hvorki í athugasemdum við tollskrána né í skýringarbókum WCO. Þá var enga skilgreiningu á hugtakinu rafsúðuhanskar að finna í tollskránni. Af lestri úrskurðarins er ljóst að verulegur vafi var uppi um það hvaða vörur gætu talist falla undir tollskrárnúmer 4203.2901 sem rafsúðuhanskar. Af þeim sökum óskaði ríkistollanefnd eftir upplýsingum frá tollstjóra um „einhverjar leiðbeiningar frá fyrri árum um tollflokkun á rafsúðuhönskum.“ Svar tollstjóra, eins og því er lýst í úrskurðinum, var eftirfarandi:

Hvað varðar þá ósk nefndarinnar að embættið upplýsi hvort til séu leiðbeiningar hjá embættinu varðandi tollflokkun á rafsúðuhönskum, frá fyrri árum segir tollstjóri að við skoðun á framangreindu atriði hafi komið í ljós að á árinu 1970 hafi komið út ný tollskrá, sem var birt með lögum nr. 1 frá 11. febrúar 1970, um tollskrá o.fl. Í þeirri skrá sé sérstakt númer fyrir röntgenhanska en ekki fyrir rafsúðuhanska. Það er fyrst með þingskjali 255. (Alþt. 1970 A (91. löggjafarþing)) sem gerð sé breytingartillaga frá fjárhagsnefnd við frumvarp um breytingu á lögum númer 1, frá 11. febrúar 1970, um tollskrá o.fl., sem fram kemur tillaga um sérstakt tollskrárnúmer. „Rafsúðuhanskar, hlífðarsvuntur, hlífðarermar úr leðri.“ Breytingin er birt í tollskrá sem lög nr. 100, frá 28. desember 1970. Engar sérstakar athugasemdir voru með þessari breytingartillögu. Með nýjum tollalögum nr. 55/1987 kemur ný tollskrá og þar er tollskrárnúmerið orðið það sem nú er 4203.2901 - - - Röntgen- og rafsúðuhanskar. Aðrar leiðbeiningar sé ekki að finna hjá embættinu, varðandi tollflokkun á umræddum hönskum.

Af framangreindu svari er ljóst að leiðbeiningar um tollflokkun á umræddum hönskum lutu einungis að sögulegri skýringu á því *hvenær* umrætt tollskrárnúmer kom inn í íslensku tollskrána og *hvernig* því var breytt. Þessi sögulega skýring á breytingu tollskrárnúmersins hafði þó enga þýðingu við tollflokkun á þeim vörum sem um ræddi enda veitti það litlar vísbendingar um inntak þess. Það lögskýringarsjónarmið sem ætla má að hafi haft áhrif við tollflokkun var skýring tollsjóra á tilurð tollskrárnúmersins sem kom fram í greinargerð hans, sbr. :

Þá segir að þessi tollskrárnúmer hafi orðið til vegna vilja stjórnvalda til þess að verða við beiðni hagsmunaaðila um að lækka aðflutningsgjöld á þessum tilteknu persónuhlífum umfram aðrar vegna þess að þær, eðli síns vegna, eru dýrari en venjulegar hlífar almenns eðlis og jafnframt skilyrði vinnu við tilteknar aðstæður.

<sup>201</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 155-157.

Þó áhrif þessarar sögulegu skýringar, um tilurð tollskrárnúmeranna, á tollflokkun í málinu komi ekki skýrt fram í úrskurði ríkistollanefndar þá má ætla að þetta hafi haft veruleg áhrif enda var það afstaða ríkistollanefndar að einungis þeir hanskar gætu talist rafsuðuhanskar í skilningi tollskrárinnar „sem sérstaklega [væru] gerðir og framleiddir sem slíkir.“ Taldi nefndin enn fremur að túlka bæri umrætt tollskrárnúmer þröngt enda í samræmi við viðtekin lögskýringarsjónarmið að túlka undanþágur með þrengjandi hætti. Þar sem löggjafinn hafi hér einungis verið að undanþiggja tiltekna tegundir hanska greiðsluskyldu vegna séraðstæðna þá ætti ekki að veita tollskrárnúmerinu meira vægi en orðalag þess gæfi til kynna.

Er þessi afstaða ríkistollanefndar áhugaverð að tvennu leyti. Í fyrsta lagi þá er engin afstaða tekin til ákvæða stjórnarskrárinnar og þess viðtekna lögskýringarsjónarmiðs að túlka eigi íþyngjandi ákvæði um gjaldskyldu þegnanna með þröngum hætti. Hér komu tvö tollskrárnúmer til skoðunar og það númer sem bar lægstan toll var túlkað með þrengjandi hætti í samræmi við sögulega skýringu þess, sem og vilja löggjafans. Hér rákust enn fremur á tvö lögskýringarsjónarmið, annars vegar skýring með hliðsjón af stjórnarskránni, sem leiðir til rýmkaðri skýringu á tollskrárnúmerinu, og skýring á undanþáguákvæðum, sem leiðir til þrengjandi lögskýringu. Verður hér ekki tekin afstaða til þess hvorum skýringarkostinum hefði átt að beita en ljóst er að vilji löggjafans virðist hafa mikið vægi með hliðsjón af sögulegri skýringu ákvæðisins. Í öðru lagi þá er miðað við huglæga eiginleika þeirrar vöru sem um ræðir, þ.e. til hvers varan var framleidd, í stað hlutlægra, þ.e. hvernig varan er uppbyggð og hvort hún sé til þess fallin að vera rafsuðuhanski. Er það meginregla, eins og lýst var hér að framan, að hlutlægir eiginleikar vöru eigi að ráða tollflokkun hennar og einungis sé heimilt að styðjast við huglæga eiginleika gefi tollskráin tilefni til slíks. Hefði hér því með réttu átt að líta til hlutlægra eiginleika þeirra vara sem um ræddi sem ríkistollanefnd rakti að hluta í úrskurði sínum<sup>202</sup> og út frá þeim bar að meta hvort varan teldist til rafsuðuhanska eða ekki.<sup>203</sup>

Til umræddrar meginreglu um að líta eigi til hlutlægra eiginleika vara við tollflokkun var hins vegar litið í *RTN nr. 17/2004 (næringardrykkur)* þar sem deilt var um það hvort vara félli

---

<sup>202</sup> Um hlutlæga eiginleika rafsuðuhanska sagði ríkistollanefnd eftirfarandi: „Við rafsuðuvinnu myndast varmi, neistar og útfjólubláir geislar sem geta valdið húðbruna. Þessu til varnar hafa verið framleiddir sérstakir hanskar úr skinni (hita- og eldtefjandi efni). Hlífðarhanskar við rafsuðuvinnu eru mismunandi allt eftir eðli og umfangi rafsuðunnar. Hefðbundnir þriggja fingra hanskar sem notaðir eru við svokallaða "pinna rafsuðu" eru ekki heppilegir fyrir svokallaða "TIG" eða "MIG" rafsuðu þar sem heppilegra er að nota þynnri og liprari hanska. Þar af leiðir eru rafsuðuhanskar mismunandi að gerð allt eftir því hvaða suðuáðferð er notuð.“

<sup>203</sup> Framhald af þessu máli var leyst með úrskurði *RTN nr. 11/2005 (leðurhanskar II)* þar sem enn var deilt um hvaða eiginleikar hanskar þyrftu að hafa til að falla undir tollskrárnúmer 4203.2901. Litið var til reglugerðar nr. 501/1994 um gerð persónuhlífa í því sambandi. Fjallað verða ítarlegar um úrskurðinn í kafla 5.1.2.2 hér að neðan.



undir tollskrárnúmer 2202.1021 sem vara *sérstaklega tilreidd fyrir ungbörn og sjúka*. Í þessu máli var litið m.a. til forsögu þessa ákvæðis sem kom inn í tollskrána eftir miklar bréfaskriftir á árinu 1990 og taldi tollstjóri að tilgangur löggjafans með lögfestingu þess hafi verið „að lækka aðflutningsgjöld af vörum sem [væru] annars tiltölulega há, þegar vörurnar [væru] sérstaklega ætlaðar þessum hópum.“ Hafi þannig ekki verið ætlunin að lækka gjöldin af vörum sem væru til almennra nota. Af röksemdarfærslu tollstjóra í málinu má ætla að hann hafi talið rétt að túlka orðalagið í ákvæðinu með þrengjandi hætti og undir það gætu því ekki fallið vörur sem *einnig* væru tilreiddar fyrir ungbörn og sjúka eða jafnvel *hentudu* til slíkra nota. Leit tollstjóri í því skyni nánast eingöngu til þess hvernig varan væri merkt og hvort hún væri augljóslega aðgreinanleg frá vörum ætluðum til almennra nota. Ríkistollanefnd féllst ekki á þessa lögskýringaraðferð tollstjóra og leit nefndin fyrst og fremst til hlutlægra eiginleika vörunnar, þ.e. samsetningu hennar. Um samsetningu vörunnar og tollflokkun sagði nefndin:

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 a[f] 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. (leturbr. höf.)

Í þessu máli taldi tollstjóri að söguleg skýring ætti að réttlæta að beitt væri þeirri aðferð að líta til huglægra eiginleika vara við tollflokkun þeirra enda ætti að túlka orðalag tollskrárinnar með þrengjandi hætti. Forsögu ákvæðisins var hins vegar ekki veitt þetta vægi í úrskurði ríkistollanefndar og var ekki talið tilefni til að víkja frá meginreglunni um að líta ætti til hlutlægra eiginleika vara við tollflokkun þeirra. Þar sem hlutlægir eiginleikar vörunnar féllu að orðalagi tollskrárnúmersins þá taldi nefndin að vörunni væri best lýst þar. Hér verður ekki gengið svo langt að telja að rýmkaði lögskýringu hafi verið beitt heldur að eftir skoðun á inntaki vörunnar og þess tollskrárnúmers sem um ræddi þá hafi ekki verið vafi um tollflokkun og því hafi almenn skýring á tollskrárnúmerinu nægt til að komast að þessari niðurstöðu í málinu.

## 5.2 Lögfestar túlkunarreglur

Eins og lýst hefur verið hér að framan þá gilda hinar ýmsu reglur um lögskýringu en eitt af einkennum þess ferlis er einmitt að umræddar reglur eru almennt ekki lögfestar.<sup>204</sup> Löggjafinn hefur þó, í vissum tilvikum, lögfest sérstakar túlkunarreglur sem skylt er að líta til við túlkun þeirra lagaákvæða sem reglurnar taka til. Þær reglur geta verið af ýmsu tagi en sem dæmi má

<sup>204</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 42.

nefna 3. gr. laga nr. 2/1993 um Evrópska efnahagssvæðið (hér eftir nefnd eesl.)<sup>205</sup> og 53. gr. mannréttindasáttmála Evrópu, sbr. 1. tölul. 1. mgr. 1. gr. laga nr. 62/1994.<sup>206</sup> Báðar þessar reglur má leiða af þjóðréttarlegum skuldbindingum Íslands og fela í sér lögfestingu á þeirri meginreglu að íslenskar lagareglur eigi að túlka til samræmis við þjóðréttarsamninga. Hefur, með þessum tveimur túlkunarreglum, EES-reglum og reglum mannréttindasáttmála Evrópu verið veitt ákveðin sérstaða á meðal íslenskra réttarheimilda.<sup>207</sup>

Túlkunarreglur tollskrárinnar, sem eru í sex töluliðum, eru annað dæmi um lögfestar túlkunarreglur en þær eru þó annars eðlis en framangreindar reglur sem mæla fyrir hvað beri að hafa til hliðsjónar við túlkun innlendra réttarreglna. Túlkunarreglur tollskrárinnar eru innlendar réttarreglur, þ.e. hafa stöðu almennra laga, og þeim ber að beita við tollflokkun vara, sbr. 1. mgr. 20. gr. tollalaga.<sup>208</sup> Telst tilvísun til þeirra enn fremur vera „grundvöllur efnislegs rökstuðnings fyrir ákveðinni niðurstöðu um tollflokkun vöru.“<sup>209</sup> Vægi reglnanna er því mikið og afmörkun á inntaki þeirra því forsenda þess að hægt sé að tollflokka vörur með réttum hætti. Er því í hverju máli fyrir sig leitast við að afmarka hvaða reglu er hægt að beita við tollflokkun á þeirri vöru sem um ræðir og þarf í því skyni að fylgja því kerfi sem um reglurnar gildir, sbr. ummæli ríkistollanefndar í *RTN nr. 4/2000*:

Við flokkun vara samkvæmt tollskránni skal fylgja ákveðnum reglum, þ.e. „Almennum reglum um túlkun tollskrár“. Reglurnar eru sex og skal fara eftir fyrstu reglunni og beita þeim síðari og þá í rétttri númeraröð þegar ekki er hægt að flokka vöru eftir fyrri reglum.

Það er því ekki hægt að velja hvaða reglu eigi að beita heldur þarf að skoða innbyrðis samhengi reglnanna og stigskiptingu. Beiting reglnanna er stundum nokkuð einföld en í sumum málum getur reynst nokkuð flókið að komast að niðurstöðum um rétta tollflokkun. Sjá má í því skyni ummæli dómara í *Hrd. 2004, bls. 2423 (386/2003)*:

Af hálfu stefnda er sem fyrr segir byggt á því að stefnandi hafi haft vitneskju um rétta tollflokkun umræddrar [vöru] eftir að hann fékk athugasemd frá embætti tollstjórans í Reykjavík 27. mars 2000. Þótt ekki sé tekið mið af öðru en framlögðum almennum

<sup>205</sup> Ákvæðið hljóðar svo: „Skýra skal lög og reglur, að svo miklu leyti sem við á, til samræmis við EES-samninginn og þær reglur sem á honum byggja.“

<sup>206</sup> Ákvæðið hljóðar svo: „Ekkert ákvæði í samningi þessum skal túlka þannig að það takmarki eða rýri nokkur þau mannréttindi og mannfrelsi sem tryggð kunna að vera í löggjöf aðila samnings þessa eða með öðrum samningi sem hann er aðili að.“ Hefur verið talið leiða af þessu ákvæði að að túlka eigi íslensk lög til samræmis við Mannréttindasáttmálann eins og Mannréttindadómstóll Evrópu hefur skýrt hann, sbr. Dóra Guðmundsdóttir: „Um lögtöku Mannréttindasáttmála Evrópu og beitingu í íslenskum rétti“, bls. 168.

<sup>207</sup> Sjá Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*, bls. 340-342. Þar er að finna umfjöllum um 3. gr. eesl. Deilt hefur verið um hvert raunverulegt vægi ákvæðisins og þá hvort það eigi að túlka sem svo að EES-reglur gangi framár íslenskum réttarreglum verði áreksstur þar á milli. Sjá í því skyni umfjöllun í eftirfarandi greinum; Margrét Einarsdóttir: „Forgangsráhrif réttilega innleiddra EES-reglna“, bls. 79-84 og Ólafur Jóhannes Einarsson: „Bókun 35 og staða EES-samningsins að íslenskum rétti“, bls. 371-411.

<sup>208</sup> Sjá einnig 1. mgr. 74. gr. reglugerðar nr. 1100/2006 sem hljóðar svo: „Um tollflokkun vöru fer eftir almennum reglum um túlkun tollskrár, sbr. viðauki I við tollalögin.“

<sup>209</sup> Sjá *RTN nr. 13/2008 (gifs)*

*túlkunarreglum þykir ljóst að tollskráin getur verið villugjörn og reynst getur nokkuð flókið að komast að réttri niðurstöðu um tollflokkun í einstökum tilvikum. Þegar litið er til þeirra ákvæða í tollskrá sem hér er um fjallað verður ekki fallist á með stefnda að lítil vafi hafi verið um tollflokkun umræddra vörusendinga. (leturbr. höf.)*

Það er því ljóst að mikilvægt er að afmarka hvað felst í umræddum túlkunarreglum, þ.e. hvert sé inntak þeirra, og hvernig þeim hefur beitt. Verður leitast við að varpa ljósi á inntak túlkunarreglnanna hér að neðan og hvernig þeim hefur verið beitt, og jafnvel ber að beita, við flokkun vara í tollskrána í viðauka I við tollalögin.

## 6 Túlkunarregla 1

Fyrsta túlkunarreglan sem finna má fremst í tollskránni 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:

Af orðalagi túlkunarreglunnar má leiða þrjár reglur sem hafa þarf í huga við beitingu hennar. Fyrsta reglan er sú að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum eru einungis til leiðbeiningar og hafa því ekki lagalega þýðingu við tollflokkun. Helgast reglan af markmiði og orðalagi þessara hluta tollskrárinnar sem ætlað er að ná yfir breiðan hóp vara. Af þeim sökum er orðalag umræddra flokka, kafla og undirkafla, eðli máls samkvæmt, mjög almennt og getur ómögulega lýst nákvæmlega þeim vörum sem undir þá falla.<sup>210</sup> Önnur reglan felur það í sér að tollflokkun eigi að byggjast fyrst og fremst á orðalagi vöruliða, þ.e. fyrstu fjögurra tölustafanna í tollskrárnúmerinu, og athugasemdum við flokka og kafla, og eftir atvikum við einstaka vöruliði. Stundum nægir einfaldlega að skoða orðalag þeirra vöruliða, og eftir atvikum tilheyrandi athugasemda, sem um ræðir til að átta sig á tollflokkun einstakra vara og þarf þá ekki að fara lengra í flokkunarferlinu.<sup>211</sup> Þriðja og síðasta reglan sem lesa má út úr túlkunarreglu nr. 1 er að hún hefur forgang umfram aðrar túlkunarreglur tollskrárinnar og því á fyrst að líta hennar en ef niðurstaða fæst ekki á grundvelli hennar ber að líta til túlkunarreglna nr. 2-5. Með öðrum orðum, ef hægt er að leysa úr tollflokkun í vöruliði með vísan til túlkunarreglu nr. 1 þá er óþarfi að líta til hinna túlkunarreglnanna, að undanskilinni túlkunarreglu 6 sem tekur til síðustu fjögurra tölustafanna í hverju tollskrárnúmeri.<sup>212</sup> Á það

<sup>210</sup> Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2002), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>

<sup>211</sup> Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2002), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>

<sup>212</sup> Sjá í þessu skyni *EBD, mál C-38/95, ECR 1996, bls. I-06543*. Þar taldi Evrópuðómstóllinn óþarfi að líta til túlkunarreglna 3 og 4, sem líta að þeim tilvikum þegar fleiri en einn vöruliður tekur til viðkomandi vöru, enda var hægt að notast við túlkunarreglu nr. 1 til að flokka vöruna innan tollskrárinnar. Sjá einnig *RTN nr. 1/1999 (háttalarar)* þar sem deilt var um tollflokkun á hátölurum. Taldi ríkistollanefnd, eftir notkun á fyrstu túlkunarreglu tollskrárinnar, að ekki væri lengur vafi uppi um túlkun í málinu og því sá nefndin hvorki þörf á að líta til síðari túlkunarreglna tollskrárinnar né annarra lögskýringarreglna, sbr.: „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

bæði við um þau tilvik þegar hægt er að leysa úr tollflokkun með vísan til orðalags vöruliðanna sem og athugasemdum við einstaka flokka eða kafla.<sup>213</sup>

Þegar túlkunarreglu nr. 1 er beitt þá er ljóst að það eru bæði orðalag vöruliðanna sem hafa vægi sem og athugasemdir við tollskrána. Lögskýringarferlið að þessu leyti má skýrlega sjá í *RTN nr. 6/2005 (jafnvægisblý)* þar sem aðallega var deilt um tollflokkun á jafnvægisblýi fyrir hjólbarða. Innflytjandi vörunnar hafði tollflokkað vöruna í vörulið 7806 *aðrar vörur úr blýi*, nánar tiltekið tollskrárnúmer 7806.0009, en tollstjóri taldi rétt að tollflokka vöruna í vörulið 8708 sem *hluti eða fylgihluti fyrir vélknúin ökutæki í tollskrárnúmer 8701-8705*, nánar tiltekið í tollskrárnúmer 8708.7000. Innflytjandi vildi bera saman orðalag þessara tveggja vöruliða og taldi að vöruliður 7806 væri sértækari en hinn síðarnefndi og því bæri, skv. almennu túlkunarreglu nr. 3, að flokka vöruna undir það númer. Í málinu kom því til álita að afmarka hvort varan félli undir 78. kafla *blý og vörur úr því*, sem fellur undir flokk XV, eða 87. kafla *ökutæki, þó ekki járnbrautar- eða sporbrautarvagnar, og hluta og fylgihluta til þeirra*, sem fellur undir flokk XVII. Til að átta sig á því hvar staðsetja ætti vöruna þurfti við tollflokkun að líta til athugasemda við þá flokka og kafla sem um ræddi sem og orðalags vöruliðanna, sbr. röksemdir tollstjóra sem staðfestar voru af ríkistollanefnd:

Skilgreiningu á því hvaða vörur flokkast í vörulið 7803 er að finna í a, b, og c lið athugasemdar við 78. kafla tollskrár og tollstjóri fær ekki séð að þessar vörur falli þar undir. Tollstjóri telur að vöruliður 7806 eigi ekki heldur við þar sem vörunni er lýst í vörulið 8708, sem hjóðar svo: Hlutar og fylgihlutar fyrir vélknúin ökutæki í nr. 8701-8705: Tollstjóri telur að taka þurfi einnig tillit til athugasemda 1. g. við XV. flokk tollskrár sem tiltekur að til flokksins teljist ekki vörur í flokki XVII (ökutæki, skip, bátar, flugvélar). Jafnframt sé hægt að lesa það út úr athugasemd 3 við XVII flokk að hlutar og fylgihlutir sem eingöngu eða aðallega eru hæfir til nota við vörur í köflum 86-88. flokkist þar nema þeim sem sérstaklega sé frávísað úr flokknum með athugasemd 2 við hann. Almenn athugasemd (III) við XVII flokk í skýringarriti Alþjóðatollastofnunarinnar styður þessa túlkun en þar eru tiltekin þrjú atriði sem hlutar og fylgihlutir verða að uppfylla til þess að flokkast þar, en þau eru:

1. Þeim má ekki vera vísað úr flokknum með ákvæðum 2. athugasemdar við hann og
2. þeir verða að vera eingöngu eða aðallega hæfir til nota við vörur í köflum 86-88, og
3. þeim má ekki vera nánar lýst annars staðar í tollskránni.

---

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 tölvu, 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.*“ (leturbr. höf.)

<sup>213</sup> Sbr. *EBD, mál C-379/02, ECR 2004, bls. I-09273* þar sem talið var að athugasemd við 39. kafla hefði forgang, með vísan til túlkunarreglu nr. 1, fram yfir túlkunarreglu nr. 3a. Um þetta sagði dómurinn: „In the present case, Imexpo submits that the chairmats it imports come under subheading 9403 70 90 which covers certain furniture made of plastics. If that is the case, subheading 9403 should be preferred over subheading 3918 because note 2(u) to Chapter 39 states: 'This chapter does not cover ... articles of Chapter 94 (for example, furniture ...)'. Pursuant to general rule 1 on the interpretation of the Combined Nomenclature, that note prevails over general rule 3(a), which provides that the most specific heading must be preferred to headings providing a more general description“ (leturbr. höf.)

Jafnvægisblýin uppfylla öll þessi þrjú skilyrði og eru því réttilega flokkuð í vörulið 8708, nánar tiltekið í tollskrárnúmer 8708.7000

Af framangreindri röksemdarfærslu um tollflokun á jafnvægisblýinu var byrjað á því að skoða orðalag þeirra vöruliða sem um ræddi, þ.e. beitt var svokallaðri textaskýringu. Litið var svo til athugasemda við 78. kafla tollskrárinnar og var niðurstaða þeirrar skoðunar að vöruliður 8708 félli betur að þeirri vöru sem um ræddi. Að lokinni þeirri skoðun var þó ekki staðar numið heldur einnig skoðað hvað fram kæmi í athugasemdum við þá tvo flokka sem til skoðunar komu, XVII og XV. Litið var sérstaklega til frávísunarathugasemdar við flokk XV sem kvað á um að vörur sem féllu undir flokk XVII gætu ekki fallið í fyrrnefnda flokkinn. Því næst var litið til þess hvernig skýra bæri orðin *hlutar og fylgihlutir* í köflum 86-88 og þau fyrirmæli gefin að líta ætti til höfuðhlutverks þeirrar vöru sem um ræddi, þ.e. að hún yrði að vera eingöngu eða aðallega hæf til nota við vörur í fyrrgreindum köflum. Má ætla að þarna hefði jafnframt verið hægt að nema staðar enda ljóst að varan í málinu var hlutur sem einungis eða aðallega var notaður við bifreiðar og af þeim sökum gæti sá hlutur ekki fallið í flokk XV og væri réttlega felldur undir kafla 87. gr. samkvæmt orðalagi hans. Það þótti hins vegar ástæða í þessu máli að taka lögskýringuna skrefinu lengra og í því skyni var litið til skýringarbóka WCO sem tiltaka þrjú skilyrði sem vara þarf að fullnægja svo hún teljist vera hlutur eða fylgihlutur innan flokks XVII. Þar sem vara uppfyllti öll þau þrjú skilyrði, en tvö af þeim höfðu áður komið fram í tollflokunarferlinu, var talið að hún ætti undir vörulið 8708 með vísan til túlkunarreglu 1.

Í samræmi við aðferðarfræði ríkistollanefndar í ofangreindu máli verður hér að neðan leitast við að gera grein fyrir beitingu hennar túlkunarreglu 1 í þeirri röð sem að framan greinir. Fyrst verður skoðuð sú regla að tollflokun byggist á orðalagi vöruliða og því næst beiting athugasemda tollskrárinnar við einstaka kafla og flokka í tollflokunarferlinu.

### **6.1 Tollflokun byggð á orðalagi vöruliða**

Við túlkun á tollskránni er ljóst skoða þarf orðalag einstakra tollskrárnúmera, og þar með tilheyrandi skiptiliða, vöruliða, undirkafla og kafla, við afmörkun á því hvað vörur eiga að falla þar undir. Lagatextinn sjálfur er því grundvallaratriði í túlkunarferlinu og hefur verið talið að fyrst eigi að líta til hans áður en önnur sjónarmið eru skoðuð, sbr. *RTN nr. 2/2004 (Cadillac Escalade)* þar sem deilt var um tollflokun á bifreið og skipti þá máli að meta hvort hún félli undir vörulið 8703 *bifreiðar og önnur vélknúin ökutæki aðallega gerð til mannflutninga* eða vörulið 8704 *ökutæki til vöruflutninga*. Um matið á því undir hvorn vöruliðinn bifreiðin félli sagði ríkistollanefnd:

Það er skoðun ríkistollanefndar þegar skoðuð er tollflokun á þeirri bifreið sem hér er til umfjöllunar og tollflokun á öðrum svipuðum bifreiðum frá öðrum framleiðendum að

það geti verið töluvert matsatriði hvort flokka eigi viðkomandi bifreið í vörulið 8703 eða 8704. Til að ákvarða slíkt endanlega þarf að hafa marga þætti í huga. *Fyrst ber að sjálfsgöðu að líta til lagatextans sjálfs.* Þá ber einnig að líta til skýringarrits Alþjóðatollasamvinnuráðsins og úrskurða þess. Að auki geta almennar staðreyndir eins og t.d. burðargeta ökutækis gefið vissar vísbendingar ef þær eru skoðaðar samhliða öðrum þáttum. (leturbr. höf.)

Af ummælum ríkistollanefndar er ljóst að fyrst þarf að skoða lagatextann enda er hann andlag lögskýringar og fyrirmæli löggjafans um það hvernig tollflokkun skuli vera. Um beitingu textans og túlkun fer þó eftir almennum lögskýringarfræðum.

### 6.1.1 Merkingarfræðilegur rammi lagaákvæðis

Eitt af fyrstu skrefum lögskýringarferlisins er að afmarka svokallaðan merkingarfræðilegan ramma lagaákvæðis sem fer fram með því að „greina merkingu einstakra orða, hugtaka og orðatiltækja í lagaákvæðum, bæði á málfræðilega og setningarfræðilega vísu.“<sup>214</sup> Felst þetta því raunverulega í því að skoða sjálft lagaákvæðið, bæði uppsetningu þess og inntak, og meta af lestrinum hver eru takmörk þess, þ.e. hvað fellur innan þess og utan.<sup>215</sup>

Við túlkun á tollskránni, eins og öðrum lagaákvæðum, þarf að greina inntak einstakra orða eða hugtaka. Slík greining getur stundum valdið nokkrum vandkvæðum enda má ekki skýrlega ráða af orðalagi ákvæðanna til hvers orðin eða hugtökin taka og hvaða efnisreglu megi leiða af þeim.<sup>216</sup> Á slík greining sér því almennt stað í þeirri viðleitni að átta sig á lagalegri merkingu orðanna sem getur verið önnur en almenn merking þeirra, þ.e. sú merking sem þorri almennings leggur í orðið, en ekki er sjálfkrafa talið að almenn merking orða eigi að hafa áhrif á túlkun hugtaka sem notuð eru í lagaákvæðum.<sup>217</sup> Meginreglan er þó talin vera sú að „lagaleg merking textans eða einstakra orða er ákvörðuð í samræmi við *almenna málvenju eða venjubundinn skilning í mæltu máli.*“<sup>218</sup> Þegar fundin er almenn merking orða eða hugtaka hefur almennt verið litið til skilgreininga þeirra í orðabókum<sup>219</sup> og almennrar notkunar þeirra í daglegu tali.<sup>220</sup> Er eins farið með túlkun á einstaka orðum og hugtökum í

<sup>214</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 59.

<sup>215</sup> Á greiningu einstakra orða og hugtaka í lagaákvæði, þ.e. við mat á inntaki þess, reyndi m.a. í *UA 24. október 2005 (4186/2004)* þar sem deilt var um túlkun á 15. gr. þágildandi laga nr. 12/1997 um atvinnuleysistryggingar. Umboðsmaður taldi í því máli, með hliðsjón af merkingu orðanna reynir og leyndi, að röng eða villandi upplýsingagjöf yrði að vera rakin til ásetnings og því nægi gáleysi ekki til þess að bótaþegi missi rétt bóta. Lagaákvæðið sjálft, þ.e. orð þess, veittu því hér vísbendingu um það hver gildandi réttur væri í þetta skiptið.

<sup>216</sup> Sjá *RTN nr. 6/2004 (leðurhanskar)* og *RTN nr. 11/2005 (leðurhanskar II)* þar sem deilt var um skýringu á hugtakinu rafsuðuhanskar og það hvaða vara félli þar undir. Nánar verður fjallað um umrædda úrskurði síðar í ritgerðinni.

<sup>217</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 68.

<sup>218</sup> Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*, bls. 84.

<sup>219</sup> *Sbr. Hrd. 1997, bls. 2763* þar sem leitað var eftir skilgreiningu hugtaksins *sæluhús* í orðabók Menningarsjóðs.

<sup>220</sup> Sjá *Hrd. 3. nóvember 2005 (197/2005)* þar sem hugtakið *ferðabjónusta* var skýrt út frá því hvernig það er almennt skilið og út frá þeim skilningi var ekki talið að leiga á sumarþústöðum til stéttarféлага, sem framleigðu þau til félagsmanna, félli undir hugtakið.

tollskránni, sbr. *RTN nr. 2-7/2007 (gúmmífrauðdúkur)* þar sem deilt var m.a. um túlkun á hugtakinu gólfefni í skilningi skiptiliðanna 4008.1101 og 4008.2101 *gólfefni og veggfóður*. Við afmörkun á því hvað gólfefni væri var m.a. litið til skilgreiningar íslenskrar orðabókar á hugtakinu sem var síðan talin í samræmi við almenna málvenju.<sup>221</sup> Með vísan til þess var talið að sú vara sem um ræddi, þ.e. gúmmífrauðdúkur, félli utan við umrædd tollskrárnúmer enda tækju þau til yfirborðsefna en dúkurinn taldist ekki til slíkra efna. Ríkistollanefnd taldi enn fremur ekki skilyrði til að túlka hugtakið rúmt, eins og tollstjóri taldi rétt að gera, þannig að það tæki til allra efna sem klæða gólf og var af þeirri ástæðu ákvörðun tollstjóra um endurákvörðun aðflutningsgjalda á grundvelli rangrar tollflokkingar felld úr gildi.

Almenn merking orða og hugtaka tollskrárinnar getur oft á tíðum verið torfundin vegna þeirrar einföldu staðreyndar að þau eru afurð þýðingar á erlendum texta. HS vörunúmeraskráin er til að mynda gefin út á ensku og frönsku og hefur svo verið þýdd yfir á íslensku. Slík þýðingarvinna getur valdið vandkvæðum við túlkun á tollskránni og því hefur verið litið til hins upprunalega texta<sup>222</sup> með hliðsjón af m.a. ensk-íslenskum orðabókum, sbr. *úrskurður tollstjóra 23. mars 2012 (11/2012)*<sup>223</sup> þar sem deilt var um tollflokkingu á vörunni Onico. Kærandi taldi vöruna falla undir 20. kafla *framleiðsla úr matjurtum, ávöxtum, hnetum eða öðrum plöntuhlutum* en tollstjóri flokkaði vöruna undir 24. kafla *tóbak og framleitt tóbakslíki*. Við mat á því hvað teldist vera tóbakslíki segir tollstjóri:

Orðalag tollskrárinnar er ætlað að vera almennt og því er orðið „tóbakslíki“ notað yfir allar vörur sem ekki eru tóbak í hefðbundinni skilgreiningu. Skýringarbækurnar nefna tóbakslíki „tobacco substitutes“. Í *ensk-íslenskri orðabók má finna þýðingu á orðinu „substitute“ sem staðgengill (eithvað sem notað er í stað einhvers) t.d. gerviefni eða líki*. Sú þýðing er í samræmi við ætlaða notkun vörunnar, en henni er ætlað að koma í stað tóbaks fyrir þá sem vilja hætta að reykja eða neyta annarra tóbaksafurða. Í íslenskri útgáfu tollskrárinnar hefur tobacco substitute verið þýtt sem tóbakslíki, en samkvæmt skýringum Alþjóðatollastofnunarinnar er nóg að varan sé staðgengill/líki tóbaks til þess að flokkast í 24. kafla. Þá er ekki krafist þess að vara innihaldi tóbak eða afurðir tóbakspöntunnar. (leturbr. höf.)

<sup>221</sup> Sjá einnig *EBD, mál T-243/01, ECR 2003, bls. II-04189*. Í því máli var deilt um það hvort stólamottur úr plasti (e. plastic chairmats) gætu talist vera gólfábreiða (e. floor coverings) í skilningi vöruliðar 3918. Við mat á því var m.a. litið til almennrar merkingar á orðinu ábreiða (e. covering) sem taldist vera eitthvað sem væri breitt yfir eitthvað annað til að vernda eða styrkja það.

<sup>222</sup> Sjá *RTN nr. 8/1999* þar sem orðalag vöruliðar 9023 (Áhöld, tækjabúnaður og líkön, gert sem lýsitæki (t.d. til kennslu og sýninga), ekki hæft til annarra nota) var skýrt með hliðsjón af enska texta HS vörunúmeraskrárinnar (Instruments, apparatus and models, designed for demonstrational purposes (for example, in education or exhibitions), unsuitable for other uses). Við skoðun hins erlenda texta og þýðingar hans á íslensku kom í ljós að enska orðið „unsuitable“ var þýtt sem „ekki hæft“ en nefndarmenn töldu að orðið „óhentugt“ gæfi frekar til kynna þá mynd sem fram væri sett í hinum erlenda texta. Taldi nefndin því rétt að túlka hinn íslenska texta með þetta í huga.

<sup>223</sup> Sjá einnig *RTN nr. 3/1998* þar sem litið var til enskrar og franskrar útgáfu HS vörunúmeraskrárinnar við afmörkun á inntaki vöruliðar 1905.

Tollstjóri lítur í málinu til ensk-íslenskrar orðabókar við afmörkun á þýðingarandlagi hugtaksins tóbakslíki sem var fundið með því að líta til skýringarbóka WCO. Í málinu var því lagaleg merking orðsins tóbakslíki fundin með því að líta til almennrar merkingar á enska hugtakinu tobacco substitutes sem finna má í fyrirmynd tollskrárinnar. Skýringarbækur WCO geta þó jafnframt skilgreint einstök hugtök með öðrum, og jafnvel þrengri, hætti en leiða má af orðalagi tollskrárinnar sjálfar. Kemur þá til skoðunar réttarheimildarlegt gildi skýringarbókanna og vægi þeirra við túlkun íslenskra réttarheimilda. Innan Evrópuréttarins reyndi á svipað álitæfni í *EBD, sameiginlegt mál C-320/11, C-330/11, C-382/11 og C-383/11 (enn óbirt ECR)*, þar sem deilt var m.a. um hvert væri inntak hugtaksins *modem devices*. Dómstóllinn taldi að skýringarbók ESB, sem er ekki lagalega bindandi við túlkun CN og einungis notuð til leiðbeiningar, leiddi til þrengri túlkunar á hugtakinu *modem* en leiða mátti af almennum skilningi þess orðs. Taldi því dómstóllinn rétt að líta framhjá skýringarbókunum við túlkun hugtaksins.

Ekki er þó alltaf talið rétt að leggja almenna merkingu orða eða hugtaka til grundvallar við lögskýringu lagaákvæða og er þá túlkandanum rétt og skylt að setja fram „haldþæringar réttlætunarástæður fyrir því að vikið sé frá þeim skilningi“<sup>224</sup> við afmörkun efnisreglu ákvæðisins. Getur þá frávik frá almennri merkingu hugtaka og orða verið réttlætt með vísan til markmiðs viðkomandi ákvæðis, eða lagabálks, og þeirra réttinda sem á reynir.<sup>225</sup>

Auk þess að greina merkingu orða og hugtaka lagaákvæðis þá getur uppsetning þess, þ.e. setningarfræðileg uppbygging, einnig verið mikilvæg vísbending um inntak þess. Hefur þá vægi að skoða staðsetningu samtengingarorða á borð við *og*, *eða* og *enda* enda talið viðurkennt að líta til staðsetningu þeirra innan lagatextans við mat á inntaki hans.<sup>226</sup> Þessi orð eru jafnan notuð í lagaákvæðum m.a. til að tilgreina hvaða skilyrði þurfi að vera fyrir hendi svo ákveðin réttindi fáist eða svo unnt sé að beita viðurlögum vegna brota á lögbundnum háttænisreglum.<sup>227</sup>

<sup>224</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 69.

<sup>225</sup> Sjá *UA 25. október 2005 (4332/2005 og 4398/2005)* þar sem deilt var um túlkun á hugtakinu *endurnýjun* fiskibáts. Vikið var hér frá þeim skilningi á hugtakinu *endurnýjun* að skipta þyrfti út eldri fiskibáti fyrir nýrri svo að um *endurnýjun* gæti átt sér stað. Með vísan til umræðna á Alþingi og tilgangs reglunnar sem um ræddi þá var talið að hugtakið tæki til allra báta sem væru í *endurnýjun*.

<sup>226</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 72-73.

<sup>227</sup> Sjá *Hrd. 14. apríl 2005 (519/2004)* þar sem deilt var um það hvort skilyrði væru til að svipta ökumann sem ók undir áhrifum áfengis ökuréttindum á grundvelli 3. mgr. 102. gr. umferðarlaga nr. 50/1987 sem hljóðaði svo: „Nú hefur stjórnandi ökutækis brotið gegn 45. gr. og vínandamagn í blóði hans er yfir 2 ‰ og vínandamagn í lofti fer yfir 1,00 milligramm í lofti hans og skal hann þá sviptur ökurétti eigi skemur en tvö ár.“ (leturbr. höf.) Í dómmnum var komist að þeirri niðurstöðu með hliðsjón af setningarfræðilegri afmörkun ákvæðisins, að hvorutvegja þyrfti að vera fyrir hendi, könnun á vínandamagni í blóði sem færi yfir gefin prómill og á vínandamagni í lofti, svo hægt væri að svipta viðkomandi ökuréttindum. Þar sem aðeins lá fyrir rannsókn á vínandamagni í blóði þá var talið að skilyrðum ákvæðisins væri ekki fullnægt.



Þegar merkingarfræðilegur rammi lagaákvæðis hefur verið afmarkaður þá þarf að leggja fram haldbær réttlættingarrök fyrir því ef til stendur að gefa því merkingu sem fellur utan við þann ramma. Er það forsenda þess að á slíkri merkingu sé byggjandi og að hún teljist falla að hinni lagalegu aðferð um meðferð réttarheimilda.<sup>228</sup> Koma þá til skoðunar sjónarmið um rétthæð réttarheimilda og er lagatextinn þar almennt talinn tróna efst á toppnum enda felur hann í sér fyrirmæli löggjafans sem byggir lagasetningarvald sitt á æðstu réttarheimild íslensks réttar, þ.e. stjórnarskránni.<sup>229</sup> Í *Hrd.* 1992, bls. 174, þar sem deilt var um hvort aðstoð dómtúlks í sakamáli ætti að greiðast af íslenska ríkinu eða dómfelldum manni, var komist að þeirri niðurstöðu að íslenska ríkinu bæri að greiða umræddan kostnað. Sú niðurstaða féll utan við merkingarfræðilegan ramma ákvæðis þágildandi laga um meðferð opinberra mála nr. 74/1974. Þar var í 1. mgr. 141. gr. sbr. 3. tölul. 1. mgr. 139. gr. umræddra laga skýrt kveðið á um að til sakarkostnaðar teldist m.a. þóknun fyrir dómtúlkun sem og að yrði ákærði sakfelldur þá bæri hann þann kostnað. Með vísan til forsendna Hæstaréttar var þó niðurstaðan ekki byggð á þessu ákvæði heldur 1. mgr. 30. gr. þágildandi laga um meðferð einkamála nr. 80/1936 og 2. mgr. 19. gr. laga um meðferð opinberra mála með hliðsjón af e-lið 3. mgr. 6. gr. mannréttindasáttmála Evrópu. Um þessa niðurstöðu sagði Róbert Spanó:<sup>230</sup>

Þessum ákvæðum var gefin efnisleg merking sem ekki gat merkingarfræðilega rúmast innan lagatextans. Forsendur Hæstaréttar í dómstúlksmálinu verða því að réttu ekki taldar falla í flokk lögskýringa heldur verður að réttlæta þá aðferð, sem þar er notuð, með öðrum röksemdum, einkum þeim sem beinast að réttarheimildarlegri stöðu mannréttindasáttmála Evrópu

Af lestri 1. mgr. 141. gr. sbr. 3. tölul. 1. mgr. 139. gr. þágildandi laga um meðferð opinberra mála var ekki hægt að skýra orðalag þeirra svo að umdeildur kostnaður ætti að falla á ríkið enda félli sú túlkun á ákvæðunum *utan merkingarfræðilegs ramma* þeirra. Til stuðnings túlkun Hæstaréttar var litið til ólögfesta ákvæða mannréttindasáttmála Evrópu en vægi þeirrar réttarheimildar þarf að skoða út frá almennum sjónarmiðum réttarheimildarfræðinnar og stöðu þjóðréttarlegra skuldbindinga að íslenskum rétti. Þessi niðurstaða Hæstaréttar var í öllu falli umdeilanleg en hér virðist dómstóllinn gera þá viðleitni að beita mannréttindasáttmála Evrópu til að réttlæta frávik frá þeim skýru lagaákvæðum sem lúta að greiðslu þóknunar fyrir dómtúlk í sakamálum.

Þau sjónarmið sem að framan eru rakin eiga jafnframt við um skýringu á orðalagi tollskrárinnar og þarf því að leitast við að beita tollskránni í samræmi við merkingarfræðilegan ramma hennar hverju sinni. Á þetta reyndi að nokkru í *RTN nr. 3/2006*

<sup>228</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 61.

<sup>229</sup> Sigurður Línadal: *Um lög og lögfræði*, bls. 97.

<sup>230</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 61. Sjá umfjöllun um dóminn á bls. 62-66.

(TviX hýsing) þar sem reyndi á túlkun vöruliðarins 8521 *Myndupptökutæki eða myndflutningstæki (video), einnig með innbyggðum myndmóttakara (video tuner)*. Um túlkun orðalags hans sagði ríkistollanefnd:

Það er rétt ábending hjá kæranda að í íslenska lagatextanum, vörulið 8521 er eingöngu talað um mynd. Í skýringabókum Alþjóðatollasamvinnuráðsins við tollskrá við vörulið 8521 segir: The heading also includes apparatus which record generally on a magnetic disc, digital code representing video images and sound, by transferring the digital code from an automatic data processing machine (e.g. digital video recorders)". Í íslenski þýðingu: Undir númerið fellur einnig búnaður til upptöku, oftast á seguldisk á stafrænum kóða fyrir *myndefni og hljóð*, með því að yfirfæra hinn stafræna kóða frá sjálfvirkri gagnavinnsluvél (t.d. stafrænum myndupptökutækjum). (leturbr. höf.)

Kærandi mótmælti í málinu þeirri túlkun að tækið sem um ræddi, sem var bæði gagnageymslutæki fyrir mynd og hljóð, ætti undir framangreindan vörulið enda tæki hann samkvæmt orðlagi sínu einungis til *myndupptökutækja* eða *myndflutningstækja*. Hér má því ætla að merkingarfræðilegur rammi lagaákvæðisins væri afmarkaður við tæki sem vinna með myndir. Með hliðsjón af ólögfestum skýringarbókum WCO taldi nefndin hins vegar að ekki ætti að takmarka vöruliðinn við framangreindan skilning heldur ætti að horfa til þess hvernig WCO skýrði vöruliðinn. Sú lögskýring leiddi til þess að vöruliðurinn var talinn taka til, auk tækja til myndupptöku og –flutnings, tækja sem tækju upp *hljóðefni*, t.d. tónlist.

Með sama hætti og í framangreindu dómtúlkasmáli þá má telja að hér hafi í raun ekki átt sér stað lögskýring enda mátti með engu móti leiða af orðlagi vöruliðarins að hann tæki samkvæmt efni sínu einnig til tækja sem taka upp eða flytja hljóð. Þarf af þeim sökum að réttlæta þessa aðferð ríkistollanefndar, að afmarka inntak vöruliðarins með þessum hætti, með vísan til ólögfesta skýringarbóka WCO.<sup>231</sup> Þess ber þó að geta að á grundvelli túlkunarreglu 3b eða ef athugasemdir við tollskrána eða orðalag einstakra vöruliða gefa tilefni til, sbr. túlkunarregla 1, er heimilt að tollflokka vöru á grundvelli meginvirkni hennar í þann tollflokk sem lýsir best því einkenni. Væri þannig hægt að flokka vörur sem eru með marga eiginleika, eins og tækið í framangreindu máli, í vörulið 8521 enda sé myndupptöku eða -flutnings eiginleikinn sá þáttur sem helst einkennir vöruna. Í málinu átti umrætt sjónarmið ekki við enda var ljóst af gögnum málsins að umræddur eiginleiki var ekki sá hluti vörunnar sem einkenndi hana helst heldur var það sá eiginleiki vörunnar að vera gagnageymslueining. Hér má því ætla að orðlagi skýringarbóka WCO hafi verið gefið meira vægi en lagatextinn sjálfur með vísan til bæði markmiðsskýringar, þ.e. að viðhalda samræmi í tollflokkun aðildarríkja

<sup>231</sup> Í RTN nr. 2/2010 (*iPod Touch*) var einnig talið að vöruliður 8521 tæki til svokallaðra afspilunartækja bæði fyrir tónlist og mynd. Í því máli var iPod Touch flokkaður í tollskrárnúmer 8521.9029 á þeim grunni að meginvirkni þess væri hljóð- og myndafspilun. Sjá hér einnig *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)* þar sem umræddri niðurstöðu var snúið við og talið, með hliðsjón af meginvirkni tækisins að vera lófátölva, að tækið félli undir vörulið 8471 sem tekur til gagnavinnsluvéla.

WCO, og þeirrar meginreglu að skýra eigi íslenskan rétt til samræmis við þjóðréttarsamninga. Þessi niðurstaða telst þó hæpin út frá sjónarmiðum réttarheimildarfræðinnar og stöðu þjóðréttarsamninga að íslenskum rétti.

### 6.1.2 Samræmisskýring

Þrátt fyrir að lagatextinn sjálfur sé mikilvægur verður inntak hans almennt ekki ráðið af því einu að lesa textann einangrað og án nokkurs samhengis. Það er grundvallaratriði að skoða lagaákvæði með heildstæðum hætti enda eru þau yfirleitt hluti af stærri heild, þ.e. lagabálki eða jafnvel heilu lagasviði, og ber „því almennt að túlka þau til samræmis við önnur lagaákvæði.“<sup>232</sup> Er slík samræmistúlkun almennt til þess fallin að viðhalda fyrirsjáanlegu og samræmdu réttarkerfi.<sup>233</sup> Notast hefur verið við tvenns konar tegundir samræmisskýringar í fræðilegri umfjöllun til að nálgast það viðfangsefni þegar beitt er inntaki annarra lagaákvæða til að skýra það ákvæði sem til skoðunar er. Þegar lagaákvæði er túlkað til samræmis við annað lagaákvæði innan sama lagabálks er um að ræða svokallaða *innri samræmisskýringu* en í þeim tilvikum þegar lagaákvæði er túlkað til samræmis við önnur lagaákvæði í öðrum lagabálkum hefur sú aðgerð verið kölluð *ytri samræmisskýring*.<sup>234</sup> Fjallað verður um þessar tvær tegundir samræmisskýringar hér að neðan.

#### 6.1.2.1 Innri samræmisskýring

Innri samræmisskýring getur birst í því að merking einstakra hugtaka eða orða innan lagabálksins eru skýrð til samræmis við hvert annað. Í þeim tilvikum þarf að hafa til hliðsjónar þá meginreglu að þau skuli hafa sömu efnismerkingu nema framsetning ákvæðanna gefi til kynna að þeim sé ætlað að bera ólíka merkingu.<sup>235</sup> Einnig getur samræmisskýringin falist í því að tiltekið orðasamband sem finna má í fleiri en einu lagaákvæði í sama lagabálki sé túlkað til samræmis hvert annað.<sup>236</sup>

Innri samræmisskýring kemur einnig til skoðunar þegar túlkuð eru ákvæði tollskrárinnar og má í því skyni benda á *RTN nr. 14/2002 (bastkörfur)* þar sem deilt var um tollflokkun á bastkörfum og taldi innflytjandi að vörurnar ættu að falla undir tollskrárnúmer *4602.1001* eða *4602.9001* sem bæði báru heitið, í skiptilið, *varningur til flutnings eða pökkunar á vörum*. Tollstjóri taldi hins vegar flokkunina vera ranga og þess í stað ættu vörurnar að falla undir

<sup>232</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 81.

<sup>233</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 82.

<sup>234</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 82.

<sup>235</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 83. Sjá í því skyni *Hrd. 1991*, bls. 615 þar sem reyndi á túlkun hugtaksins *meðalkostnaður* í 4. gr. þágildandi laga nr. 51/1974 um gatnagerðargjöld. Við mat á inntaki þess hugtaks var litið til 2. og 5. gr. sömu laga.

<sup>236</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 84. Sjá hér *Hrd. 1998*, bls. 985 þar sem orðasambandið *staðfest skipulag* í 28. gr. þágildandi skipulagslaga nr. 19/1964 var túlkað til samræmis við önnur ákvæði laganna, sbr. einkum 27. gr.

4602.1009 *annað* og 4602.9009 *annars*. Í báðum tilvikum var um að ræða íslenskar undirskiptingar og því engin lögskýringargögn þeim til grundvallar. Var því ljóst að textaskýring væri mikilvæg og því þyrfti að afmarka hvað fælist í orðalagi liðanna. Við túlkun sína á inntaki umræddra skiptiliða vísaði tollstjóri til skýringa WCO með eftirfarandi hætti:

Sérstakir vöruliðir eru fyrir varning til flutnings eða pökkunar úr plasti, tré og úr pappír og pappa, vöruliðir 3923, 4415 og 4819. Skýringar við þá er að finna á bls. 620, 683 og 756 í skýringarriti Alþjóðatollastofnunarinnar. Einnig séu sérstakir vöruliðir fyrir borðbúnað, eldhúsbúnað og önnur búsaðhöld úr plasti, vöruliður 3924 og úr viði, vöruliður 4419. Skýringar við þessa vöruliði sé að finna á bls. 621 og 687 í skýringarritinu og þar séu taldir upp flestir þeir hlutir sem hér um ræðir eins og t.d. diskar, skálar ýmiss konar, föt, krukkur, krúsir, fötur, box og önnur eldhúsílát.

Virðist tollstjóri þarna reyna að skýra inntak áðurnefndra skiptiliða með innri samræmisskýringu, þ.e. með hliðsjón af orðalagi annarra vöruliða innan tollskrárinnar. Þar sem texti skiptiliðanna var, samkvæmt tollstjóra, „fenginn úr vöruliðum yfir sambærilegar vörur úr öðrum efnum“ þá ætti að líta til skýringa við þá vöruliði til að átta sig á inntaki skiptiliðanna. Ekki var tekin afstaða til þessarar röksemdarfærslu í úrskurði ríkisstollanefndar en ljóst má vera að hún er í samræmi við viðtekin lögskýringarfræði, eins og lýst er hér að framan, og því mætti ætla hana tæka til tollflokunar.

Í þeim tilvikum þegar undirliðir, innan sama vöruliðar, eru með sama orðalag þá liggur nærtækast að skýra þá til samræmis við hvorn annan enda ljóst að með því móti náist samræmi við túlkun tollskrárinnar. Geta því lögskýringargögn sem liggja til grundvallar einum undirlið verið beitt við túlkun á öðrum undirlið sem ber sama orðalag enda séu ekki haldbær rök sem leiða til annarrar niðurstöðu, sbr. *RTN nr. 8/2007 (myndvarpar)*. Í því máli var litið til skýringa WCO við undirliði 8528.4100 og 8528.5100, sem báðir báru heitið *sem gerðar eru eingöngu eða aðallega til nota í gagnavinnskulerfum í nr. 8471*, við túlkun á undirlið 8528.6100. Í þeim skýringum kom m.a. fram hvaða tengimöguleikar þyrftu að vera fyrir hendi svo varan gæti fallið undir fyrrgreind tollskrárnúmer og m.a. á þeim grunni var ekki talið að myndvarparnir sem um var deilt í málinu féllu undir tollskrárnúmer 8528.6100.<sup>237</sup>

Það eru þó takmörk á þeirri heimild að beita orðalagi eins vöruliðar til skýringar á orðalagi annars. Það getur verið freistandi að notast við orðalag lýsandi vöruliðar til að skýra

<sup>237</sup> Sbr. *úrskurður tollstjóra (án dags.) nr. 5/2007* sem staðfestur var með úrskurði *RTN nr. 8/2007 (myndvarpar)*. Um þessa beitingu á skýringarbókum WCO sagði í úrskurði tollstjóra: „Tollskrárnúmer í vörulið 8528 eru byggð á skiptingu samkvæmt samræmdu skránni og því ber að líta til skýringargagna Alþjóðatollastofnunarinnar við túlkun þeirra. Í skýringum Alþjóðatollastofnunarinnar við vörulið 8528 kemur fram að skjáir sem hafi tengimöguleika við tölvu flokkist í tnr. 8528.4100 og 8528.5100 en utan þeirra falli skjáir sem geti einnig tekið við almennum video-merkjum, s.s. NTSC, SECAM, PAL og D-MAC. Þessar skýringar gilda einnig um myndvörpur í tnr. 8528.6100, eftir því sem við getur átt, þar sem orðalagið er hið sama, þ.e. tækin eru eingöngu eða aðallega til nota í gagnavinnskulerfum í nr. 8471.“ (leturbr. höf.)

inntak vöruliðar með mjög almennu orðalagi og þá jafnvel með gagnályktun. Á það reyndi til að mynda í *EBD, mál C-1/89, ECR 1989, bls. 4423* þar sem deilt var um tollflokkun á ljósmyndum og þá hvort listrænar ljósmyndir féllu undir vörulið 9902 eða 4911. Um þetta sagði dómurinn eftirfarandi:

Although according to General Rule 1 for the interpretation of the nomenclature of the Common Customs Tariff, the titles of chapters may serve as reference for purposes of classification in the Common Customs Tariff, *the alleged artistic nature of an article which is referred to in one tariff heading cannot be used to justify its classification under a heading in another chapter of the Common Customs Tariff.*<sup>238</sup> (leturbr. höf.)

Með vísan til framangreinds taldi EBD að tilvísun vöruliðar 9902 til listrænna eiginleika vara ætti ekki að leiða til þess að vörur með listræna eiginleika, sem þó er sérstaklega tilgreindar í vörulið 4911, ættu að falla þar fyrir utan. Átti þetta sérstaklega við þar sem listrænir eiginleikar voru byggjast á huglægum mælikvarða sem, eins lýst var hér að framan, er einungis beitt þegar orðalag tollskrárinnar eða athugasemdir við hana kveða sérstaklega á um það. Í öðrum tilvikum á að beita hlutlægum mælikvarða við tollflokkun vöru. Þar sem orðalag vöruliðar 4911 vísaði sérstaklega til ljósmynda þá skipti ekki máli við flokkun í hann hvort ljósmyndir teldust listrænar eða ekki.

Af framangreindu er ljóst að beiting innri samræmisskýringar við túlkun á ákvæðum tollskrárinnar er tækt lögskýringarsjónarmið, sérstaklega í þeim tilvikum þegar lögskýringargögn skortir. Það ber þó að varast að beita innri samræmisskýringu með þeim hætti að auknar kröfur séu gerðar til eiginleika vara sem ekki má leiða af því ákvæði sem um er deilt eða samhengi þess. Á það sérstaklega við þegar innri samræmisskýring leiðir til þess að víkja eigi frá hinni almennu meginreglu að líta eigi til hlutlægra eiginleika vara við tollflokkun þeirra.

#### 6.1.2.2 Ytri samræmisskýring

Eins og fyrr greinir þá er talað um ytri samræmisskýringu þegar orðalag lagaákvæðis er túlkað til samræmis við lagaákvæði í öðrum lagabálki. Vægi slíkrar skýringar er almennt talið minna en vægi innri samræmisskýringar enda má ætla að gætt sé frekar að samræmi á milli hugtaka og orðasambanda innan sama lagabálks en á milli lagabálka. Á það sérstaklega við þegar um er að ræða lagabálka á mismunandi málefnasviðum.<sup>239</sup>

Við beitingu ytri samræmisskýringar getur skipt máli hvers konar lög er verið að túlka, þ.e. á hvaða lagasviði. Á sviði skattamála er til að mynda algengt að litið sé til innri

<sup>238</sup> Sbr. *EBD, mál C-1/89, ECR 1989, bls. 4438*.

<sup>239</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 82.

samræmisskýringar<sup>240</sup> en aftur á móti hefur því verið hafnað í vissum tilvikum að beita ytri samræmisskýringu á þessu sviði enda aðrar efnisreglur í öðrum lagabálkum ekki taldar eiga að hafa áhrif á skattalög.<sup>241</sup> Þessi afstaða hefur að nokkru verið tekin upp varðandi túlkun á tollskránni. Hefur þá aðallega verið vísað til þess að það sé skýrt af tollalögum til hvaða sjónarmiða eigi að líta við túlkun á tollskránni, þ.e. til túlkunarreglna við hana og athugasemda, og af þeim sökum eigi ekki að líta til annarra atriða við túlkun hennar. Þessum röksemdum var beitt í *RTN nr. 3/2004 (sólarrafhlöðuljós)* þar sem deilt var um bindandi álit tollstjóra um tollflokkun á ljósum sem ganga fyrir sólarrafhlöðu. Við tollflokkun vörunnar vildi kærandi líta til laga nr. 132/1999 um vitamál til stuðnings því að varan sem um ræddi þjónaði bæði öryggis- og umferðarstjórnunarhlutverki í skilningi laganna og að hún væri hönnuð í samræmi við kröfur sem Alþjóðavitastofnunin gerði til ljósmerkinga. Meðal annars með vísan til þessa taldi kærandi rétt að flokka vöruna í tollskrárnúmer 8530.9000 sem öryggis- og umferðarstjórnunarbúnað í stað tollskrárnúmers 8531.8000 sem rafmagnsljósmerkjataeki. Taldi kærandi enn fremur að vísa ætti til sérlaga við tollflokkun á vörunni enda sæki tollskráin „hugtök og ýmsar forsendur tollflokunar til hugtaksskilgreiningar laga.“ Tollstjóri hafnaði umræddum skilningi kæranda og taldi að „hvorki lög um vitamál, reglugerð um vita og sjómerki né heldur reglur Alþjóðavitamálstofnunarinnar [hefðu] áhrif við flokkun vöru í tollskrá.“ Flokkun ætti að fara eftir túlkunarreglum tollskrár og texta hennar. Ríkistollanefnd féllst á afstöðu tollstjóra og taldi ekki rétt að vísa til annarra laga við túlkun á tollskránni enda „[hefði] tollskráin lagagildi og [fæli] í sér sérlög um tollflokkun vöru.“

Þessi afstaða tollyfirvalda er þó ekki altæk enda eru dæmi úr íslenskri úrskurðarframkvæmd að litið hafi verið til annarra lagabálka eða reglugerða við túlkun á inntaki tollskrárinnar. Í því sambandi má vísa til *RTN nr. 17/2004 (næringardrykkur)* þar sem reyndi á túlkun orðalagsins *sérstaklega tilreiddar fyrir sjúka og börn* sem var heiti tollskrárnúmersins 2202.1091. Kærandi taldi að þeir næringardrykkir sem hann hafði flutt inn um árabíl væru rétt tollflokkaðir undir framangreint tollskrárnúmer en tollstjóri taldi vöruna ekki eiga þarna undir enda kæmi það ekki skýrt fram á umbúðum vörunnar að hún væri ætluð sérstaklega til þeirra nota sem tollskrárnúmerið vísaði til. Í því skyni vísaði tollstjóri til 4. gr.

<sup>240</sup> Sjá áðurnefndan *Hrd. 1991, bls. 615, Hrd. 1993, bls. 320* þar sem innri samræmisskýringu var beitt við túlkun á hugtakinu höfn í máli sem sneri að innheimtu vörugjalda vegna löndunar hafbeitarlax, *Hrd. 1997, bls. 3039* þar sem innri samræmisskýringu var beitt við túlkun á heimildum skattfyrirvalda til endurákvörðunar á skatti. Sjá einnig *Hrd. 8. mars 2007 (325/2006)* þar sem beitt var innri samræmisskýringu við túlkun á 2. mgr. 92. gr. laga nr. 90/2003 um tekjuskatt og eignarskatt sem varðar upplýsingaskyldu til skattfyrirvalda.

<sup>241</sup> Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 89. Sjá einnig *Hrd. 1995, bls. 3054* þar sem því var hafnað að líta til fyrirmæla í sérstökum lögum um færslur ársreikninga við túlkun á 1. tölul. 1. mgr. 31. gr. laga nr. 75/1981 um tekju- og eignarskatt.

tilskipunar framkvæmdastjórnarinnar nr. 1999/21/EB um sérfæði sem notað væri í lækisfræðilegum tilgangi. Tollstjóri taldi að merkingar vörunnar fullnægðu ekki skilyrðum umræddrar tilskipunar um að vera augljóslega aðgreinanlegar frá matvælum til almennrar notkunar enda væri hún ekki í samræmi við þau skilyrði tilskipunarinnar um staðsetningu slíkra merkinga og efnis. Aðeins að fullnægðum umræddum skilyrðum gæti merking vörunnar verið *augljóslega aðgreinanleg frá öðrum vörum* og þar sem hún var það ekki félli hún utan gildissviðs umrædds tollskrárnúmers. Þrátt fyrir að ríkistollanefnd hafi ekki verið sammála þessari þröngu túlkun tollstjóra á tilskipuninni þá leit nefndin til hennar að nokkru við mat á því hvort varan sem um ræddi félli undir umdeilt tollskrárnúmer. Af lestri úrskurðarins verður þó ekki gengið svo langt að ætla að samræmisskýring við tilskipunina hafi ráðið mestu við tollflokkinna en þó hefur hún haft einhver áhrif. Það sem réði helst tollflokkinni var samsetning vörunnar sem nefndin taldi „sannanlega [ætlaða] sjúklingum sem haldnir [væru] óþoli fyrir þessum efnum“<sup>242</sup> og af þeim sökum féllst hún á kröfu kæranda um tollflokkin vörunnar.

Afdráttarlausari afstöðu til vægis ytri samræmisskýringar við túlkun á tollskránni má finna í *RTN nr. 11/2005 (leðurhanskar II)*. Í því máli var litið til reglugerðar nr. 501/1994 um gerð persónuhlífa við mat á því hvaða skilyrði hanskar þyrftu að hafa svo þeir teldust falla undir tollskrárnúmer 4203.2901 *röntgen og rafsúðuhanskar*. Umrætt mál var framhald af máli *RTN nr. 6/2004 (leðurhanskar)* þar sem deilt var um endurákvörðun tollstjóra á aðflutningsgjöldum vegna innfluttra leðurhanska sem seldir voru til raf- og tikksúðu og flokkaðir voru í áðurgreint tollskrárnúmer sem rafsúðuhanskar. Það tollskrárnúmer sem um ræddi er séríslenskt, þ.e. undirskiptinguna er ekki að finna í HS vörunúmeraskránni, og því hvorki hægt að styðjast við túlkun á athugasemdum við tollskrána né heldur skýringarbækur WCO við mat á þá hvaða vörur falli undir umdeildan tollflokk. Þar sem hugtakið rafsúðuhanskar var ekki skilgreint í sjálfri tollskránni, og því ekki hægt að beita innri samræmisskýringu, leit ríkistollanefnd til áður nefndra reglna nr. 501/1994 um gerð persónuhlífa. sem tók upp tilskipun 89/686/EEC um kröfur til persónuhlífa. Í nefndri tilskipun var sérstaklega vísað til Evrópustaðalsins EN 407 sem lýsir „kröfum, prófunaraðgerðum og merkingum á hönskum sem ætlað er til hlífðar gegn varma og/eða eldi.“ Enn fremur vísaði nefndin til vinnureglu ESB, SI 1992/2966, þar sem persónuhlífum samkvæmt tilskipuninni er skipt í þrjá flokka, þ.e. I, II og III, og þeim skilyrðum sem þeir hanskar þyrftu að fullnægja svo unnt væri að fá CE-merkingu.<sup>243</sup> Með

<sup>242</sup> Með „þessum efnum“ vísar nefndin til glútens, soja og laktósa.

<sup>243</sup> Um CE-merkingu segir í úrskurðinum: „CE viðurkenning samanstendur af prófunum sem skilgreindar eru í viðeigandi Evrópustaðli sem eru framkvæmdar í tilraunastofum. Áður en persónuhlífin er sett á markað eða í

hliðsjón af framangreindum viðmiðum, tilskipunar ESB sem og vinnureglna þess, voru afmarkaðir þeir eiginleikar sem hanskar þyrftu að hafa svo unnt væri að tollflokka þá sem rafsúðuhanska, sbr.:

Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 úrskurðar ríkistollanefnd að einungis hanskar sem uppfylla þær kröfur að falla undir staðal EN407, og eru CE merktir, flokkist sem rafsúðuhanskar í tnr. 4203.2901.

Er því ljóst að þarna er notast við ytri samræmisskýringu við túlkun á hugtakinu rafsúðuhanskar í áður nefndu tollskrárnúmeri. Tollskráin, sem er almenn lög, er túlkuð til samræmis við tilskipun ESB og þær kröfur sem þar eru gerðar til persónuhlífa. Er þetta áhugaverð niðurstaða þegar skoðuð er afstaða ríkistollanefndar í *RTN nr. 3/2004 (sólarráflöðuljós)* þar sem nefndin hafnaði því að líta til reglugerðar um vitamál og reglna Alþjóðavitamálstofnunarinnar við tollflokkun enda ætti tollflokkan að byggjast á texta tollskrárinnar og túlkunarreglna við hana. Það sem skilur á milli umræddra mála er að í öðru málinu, þ.e. *RTN nr. 3/2004*, var hægt að styðjast við skýringarbækur WCO við tollflokkan vörunnar sem og orðalag þeirra vöruliða sem um ræddi en í hinu var hvorki var hægt að styðjast við almenn lögskýringargögn við tollflokkan á leðurhönskunum né gaf orðalag tollskrárnúmersins vísbendingu um það hvaða viðmiðum ætti að beita við tollflokkan. Þessi aðstöðumunur í málunum gæti skýrt misjafna afstöðu til tollflokkanar á grundvelli ytri samræmisskýringar. Það sem ætla má að hafi þó haft mest vægi, við mat á því hvort beita ætti ytri samræmisskýringu, er uppruni þeirra gagna sem deilt var um. Getur þá skipt máli að það er nokkuð viðurkennt í íslenskum rétti, og þá sérstaklega í tollarétti, að líta eigi til réttarreglna ESB til skýringar á innlendri löggjöf og því nokkuð rík tilhneiging til að gæta samræmis á milli þessara tveggja réttarkerfa. Leiðbeiningar Alþjóðavitastofnunarinnar hafa að öllu jöfnu ekki sambærilegt vægi í íslenskum rétti.

Í sumum tilfellum vísar tollskráin sjálf til annarra lagabálka eða reglugerða og ber því að líta til þeirra við tollflokkan, sbr. *RTN nr. 13/2010 (latexhanskar)* og *RTN nr. 2/2011 (latexhanskar II)*. Þar var í báðum tilvikum deilt um skilyrði þess að vara félli undir tollskrárnúmer 4015.1901 *öryggishanskar, viðurkenndir af Vinnueftirliti ríkisins samkvæmt reglum nr. 501 31. ágúst 1994*. Þar sem Vinnueftirlit ríkisins framkvæmdi ekki þær viðurkenningar sem tollskrárnúmerið gerði ráð fyrir þyrfti við tollflokkan að líta til þeirra skilyrða sem áðurgreindar reglur nr. 501/1994 gera til öryggishanska og leiða mátti af tilskipun 89/686/EBE um samræmingu laga aðildarríkjanna um persónuhlífar. Ytri

---

notkun er nauðsynlegt að staðreyna hvaða CE staðal varan verði að uppfylla og meta hvort varan henti nákvæmlega notandanum. CE merking samanstendur af CE merkinu, áhættuflokkun og númeri viðurkennds aðila.“



samræmisskýringin lá því beint við og hafði enn fremur mikið vægi enda enda sótti stoð hún sína í sjálft lagaákvæðið.

Af framangreindu er ljóst að ytri samræmisskýringu er unnt að beita við túlkun á tollskránni en þar sem um skattalöggjöf er að ræða auk þess sem lögbundið er til hvaða sjónarmiða eigi að líta við tollflokkun þá ber að fara varlega við beitingu hennar. Vægi slíkrar skýringar er að öllu jöfnu minna en innri samræmisskýringar en þó ekki í þeim tilvikum þegar tollskráin vísar sjálf til annarra lagabálka eða reglugerða sem notast ber við, við túlkun á tollskránni. Er þá vægi ytri samræmisskýringar alla jafna mikið enda í raun ekki hægt að komast að niðurstöðu um tollflokkun nema litið sé til þeirra heimilda sem tollskráin vísar til.

## 6.2 Tollflokkun byggð á orðalagi athugasemda

Algennt er að litið sé til athugasemda við einstaka flokka, kafla eða vöruliði í tollskránni við tollflokkun.<sup>244</sup> Ferlið við tollflokkun á grundvelli athugasemdanna getur verið margskipt og gæti jafnvel þurft að skoða athugasemdir við nokkra flokka og/eða kafla til að komast að niðurstöðu um tollflokkun. Enn fremur getur verið þarft, til fyllingar á athugasemdum við íslensku tollskrána, að líta til athugasemda við HS vörunúmeraskrána, þ.e. skýringarbóka WCO. Þær eru þó ekki lagalega bindandi að íslenskum rétti en hafa mikið verið nýttar til fyllingar og skýringar á íslensku tollskránni.<sup>245</sup>

Athugasemdirnar við tollskrána eru lagalega bindandi enda lögfestar ásamt túlkunarreglunum og tollskránni í heild sinni. Eðli þeirra er þó nokkuð sérstakt þar sem þær eru til skýringar á einstaka tollskrárnúmerum, þ.e. þeim lagaákvæðum sem um ræðir og eru andlag túlkunar, og hafa þannig einkenni lögskýringargagna en hafa síðan jafnframt stöðu almennra laga og eru því lagatexti í sjálfu sér. Beiting þeirra líkist því fræðilega framkvæmd innri samræmisskýringar, eins og lýst er hér að framan, sérstaklega í þeim tilvikum þegar þær gefa fyrirmæli um það hvernig eigi að afmarka gildissvið einstakra flokka, kafla og vöruliða. Athugasemdirnar eru þó stundum notaðar líkt og greinargerðir með frumvörpum eða önnur gögn sem veita haldbæra skýringu á vilja löggafans og inntaki lagaákvæða. Vægi þeirra er þó meira við túlkun tollskrárinnar heldur en hefðbundinna lögskýringargagna sem byggist bæði á

---

<sup>244</sup> Sjá *RTN nr. 9/2004 (rafgeymar)* þar sem litið var til athugasemdar númer 3 við XVI. flokk tollskrárinnar við tollflokkun á rafgeymum, fóðringum og tenglum. Nánari umfjöllun um málið er að finna í kafla 7.1 hér að neðan. Þá er einnig vísað til *RTN nr. 8/1999 (Colour Television Trainer)* þar sem litið var til fjórðu athugasemdar við vörulið 9023 og m.a með vísan til þess var talið að varan félli undir viðkomandi vörulið í stað vöruliðar nr. 8528. Sjá ennfremur *RTN nr. 9/1998 (sláttuvél)* þar sem litið var til 2. athugasemdar við 87. kafla og 4. athugasemdar við XVI. flokk tollskrárinnar við tollflokkun á vélknúnni sláttuvél í tollskrárnúmer 8433.1900. Einnig var litið til 2. athugasemdar við 87. kafla í *úrskurði tollstjóra 6. nóvember 2012 (18/2012)* þar sem deilt var um tollflokkun á Can-Am Outlander T3 sem tollstjóri taldi með vísan til áður nefndra athugasemda og skýringarbóka Evrópubandalagsins félli undir tollskrárnúmer 8703.2111 sem fjórhjól til mannflutninga.

<sup>245</sup> Um skýringarbækur WCO var sérstaklega fjallað í kafla 5.1.1.4.1 hér að framan.

stjórnskipulegri stöðu athugasemdanna og túlkunarreglu 1 sem gerir sérstaklega ráð fyrir því að við túlkun tollskrárinnar fari eftir athugasemdum við einstaka kafla og flokka.

Skýrt dæmi um beitingu athugasemdanna til frekari skýringa á inntaki tollskrárinnar má sjá í *RTN nr. 2/2005 (smjörlíki)* þar sem deilt var um tollflokkun á þremur vörum. Ein af þeim var Ladyfruit Miroir Chocolate sem, skv. vörulýsingu, var sykurbjúpur notaður til að húða kökur og ávexti sem innihélt ótilgreint magn af kakói. Í málinu var sérstaklega deilt um það hvort hlutfall kakós í vörunni skipti máli við tollflokkun hennar. Taldi innflytjandi vörunnar rétt að tollflokka hana undir vörulið 2106, nánar tiltekið tollskrárnúmer 2106.9063 *bragðbætt eða litað sykursíróp* en tollstjóri og ríkistollanefnd töldu vöruna hins vegar eiga að falla undir vörulið 1806 *súkkulaði og önnur matvæli sem innihalda kakó*. Því til stuðnings vísuðu tolfyrirvöld til athugasemda við 18. kafla tollskrárinnar sem hljóðaði svo:

1. Til þessa kafla telst ekki framleiðsla í nr. 0403, 1901, 1904, 2105, 2205, 3003, eða 3004.
2. Til 1806 teljast sætindi sem innihalda kakó svo og önnur matvæli sem innihalda kakó, leiði ekki annað af 1. athugasemd. (leturbr. höf.)

Töldu tolfyrirvöld að orðalag athugasemdanna væri afdráttarlaust og af því mætti ráða að hlutfall kakós í matvælum skipti ekki máli svo varan yrði felld undir 18. kafla. Þar sem í umdeildri vöru var kakó og hún flokkaðist sem matvæli, og enn fremur sem sætindi, þá ætti að fella vöruna undir vörulið 1806 í samræmi við framangreinda athugasemd. Þess ber þó að geta að umrædda niðurstöðu tolfyrivalda hefði mögulega verið hægt að leiða af orðalagi vöruliðarins 1806, sem er nokkuð skýrt og lýsandi og ber heitið *súkkulaði og önnur matvæli sem innihalda kakó*. Í málinu voru því athugasemdirnar notaðar til stuðnings orðalagi tollskrárinnar og skýrðu sérstaklega hvaða eiginleika vara þyrfti að hafa svo hún félli undir vörulið 1806. Slíkar tegundir athugasemda hafa almennt nokkuð mikið vægi við mat á tollflokkun vöru og hvort hún falli að þeim tollskrárnúmerum sem um ræðir.<sup>246</sup>

### 6.2.1 Tegundir athugasemda

Í tollskránni eru að finna margskonar athugasemdir sem geta bæði lotið að eiginleikum þeirra vara sem um ræðir og að innbyrðis samspili einstakra kafla eða vöruliða. Getu athugasemdirnar enn fremur afmarkað, ýmist með jákvæðum eða neikvæðum hætti, undir hvaða vöruliði eða kafla tiltekin vara eigi að falla. Í athugasemdum við 84. kafla tollskrárinnar er að finna dæmi um þær tegundir athugasemda sem finna má í tollskránni og aðstoða túlkandann við að finna það tollskrárnúmer sem hentar best þeirri vöru sem um ræðir. Athugasemdirnar eru samtals að finna í 11 töluliðum og lúta ýmist að kaflanum sjálfum,

<sup>246</sup> Sbr. *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)* sem fjallað verður um hér að neðan.

einstaka vöruliðum hans eða undirliðum. Á fimmtu athugasemd kaflans<sup>247</sup> hefur nokkuð reynt bæði í innlendri og erlendri dóma- og úrskurðaframkvæmd en hún skilgreinir í fimm liðum, þ.e. frá A til E, hvaða vörur teljast vera sjálfvirkar gagnvinnsluvélar í skilningi vöruliðar 8471. Athugasemdunum má skipta í flokka allt eftir því hvaða hlutverki þær gegna við tollflokkinna og verða þær skoðaðar sérstaklega hér að neðan ásamt því hvernig þeim hefur verið beitt í úrskurðaframkvæmd.

#### 6.2.1.1 Liðir 5.A-C – Hlutlægir eiginleikar

Í A-lið fimmtu athugasemdar við tollskrána er að finna, í fjórum töluliðum, lýsingu á þeim hlutlægu skilyrðum sem vara þarf að fullnægja svo hún teljist vera sjálfvirk gagnvinnsluvél og er hún svohljóðandi:

5. A. Sem **sjálfvirkar gagnvinnsluvélar** í nr. 8471 teljast vélar sem geta:

1. geymt vinnsluforrit eða forrit og að minnsta kosti þau gögn sem beint eru nauðsynleg til að láta forritið vinna;
2. verið auðveldlega forritaðar í samræmi við óskir notandans;
3. framkvæmt talnaútreikning samkvæmt ákvörðun notandans;
4. framkvæmt, án mannlegra afskipta, vinnsluforrit sem gerir ráð fyrir að þær geti breytt úrvinnslu sinni með rökrænni ákvörðun á meðan á vinnslu stendur.

Er hér því um að ræða athugasemd sem afmarkar gildissvið vöruliðar 8471 með jákvæðum hætti og teljast einungis þær vörur sem uppfylla umrædd skilyrði til sjálfvirkar gagnvinnsluvéla í skilningi vöruliðarins. Í B- og C- lið fimmtu athugasemdar er að finna frekari tilvísun til hlutlægra eiginleika þeirrar vara sem falla undir vöruliðinn. Í lið 5.B þá er tiltekið að „sjálfvirkar gagnvinnsluvélar geta verið í formi kerfa sem samsett eru úr breytilegum fjölda sérstæðra eininga.“ Þá er í lið 5.C tilgreint hvaða skilyrðum vara þarf að fullnægja svo hún teljist vera hluti sjálfvirkar gagnvinnsluvélar.<sup>248</sup> Á umræddar athugasemdir hefur reynt í framkvæmd en á athugasemd 5.A reyndi m.a. í nýlegum dómi héraðsdóms Reykjavíkur, *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*. Þar var deilt um það hvort iPod Touch teldist sjálfvirk gagnvinnsluvél í skilningi vöruliðar 8471 eða afspilunartæki í skilningi vöruliðar 8521. Í lok ársins 2009 óskaði stefnandi eftir bindandi áliti tollstjóra á tollflokkin vörunnar sem leiddi til þess að hún var, af hálfu tollyfirvalda, flokkuð í tollskrárnúmer 8521.9029 *Myndupptökutæki eða myndflutningstæki (video), einnig með*

<sup>247</sup> Sem lögfest var með auglýsingu nr. 142/2006 um breyting á viðauka I við tollalögin nr. 88/2005, með síðari breytingum. Auglýsingin byggist á 189. gr. tollalaga sem veitir ráðherra heimild til að breyta tollskránni að tilteknum skilyrðum fullnægðum, sbr. framangreind umfjöllun í kafla 2.4.1.

<sup>248</sup> Sjá í því skyni *EBD, sameiginlegt mál C-362-363/07, ECR 2008, bls. I-09489* þar sem deilt var um tollflokkin á ljósrítunarvéllum sem gátu tengst tölvum og *EBD; C-370/08, ECR 2010, bls. I-04401* þar sem deilt var það hvort millistykki með minniskubb félli undir vörulið 8471. Skipti í því máli hvort varan fullnægði þeim hlutlægu skilyrðum sem fram komu í athugasemd 5.B við 84. kafla tollskrár ESB, sem er sambærileg athugasemd 5.C.

*innbyggðum myndmóttakara (video tuner): - Önnur: --Annað---Önnur.* Niðurstaða tollstjóra var kærð til ríkistollanefndar sem staðfesti hana á þeim grunni að meginvirkni vörunnar væri sú að vera afspilunartæki og að framleiðandi hafi kynnt vöruna sem slíka.<sup>249</sup> Í málinu var aðallega deilt um tvennt. Í fyrsta lagi hvaða eiginleika varan hefði og í öðru lagi hvaða eiginleikar ættu að ráða tollflokkun. Til að leysa úr fyrsta ágreiningsefninu var fenginn dómkvaddur matsmaður, í máli *Hrd. 10. ágúst 2012 (407/2012)*, til að meta hvort varan fullnægði skilyrðum töluliða 1 til 4 í athugasemd 5.A við 84. kafla. Niðurstaða þess mats var sú að varan fullnægði umræddum skilyrðum og var því talið fullsannað að hún teldist vera sjálfvirk gagnavinnsluvél í skilningi vöruliðar 8471.

Þrátt fyrir að niðurstaða liggja fyrir um hlutlæga eiginleika vörunnar og að þeir eiginleikar samræmist þeim kröfum sem gerðar eru í athugasemdum við tollskrána þá er tollflokkunarferlinu ekki lokið. Í framhaldinu þarf að líta til þess hvort aðrar tegundir athugasemda komi hér til skoðunar, þ.e. svokallaðar frávísunar- og forgangsathugasemdir, sem leiða til þess að vara, sem almennt væri talin falla innan tiltekins kafla eða vöruliðar á grundvelli eiginleika hennar, félli utan hans.

#### 6.2.1.2 Liður 5.D - Frávísunarathugasemd

Jákvæð afmörkun á gildissviði tiltekinna flokka, kafla eða vöruliða felur það í sér að athugasemdirnar afmarka sérstaklega hvaða vörur *falli innan* þeirra og þar með utan annarra vöruliða eða kafla annars staðar í tollskránni. Afmarki athugasemdir gildissvið tiltekins hluta tollskrárinnar með neikvæðum hætti þá nefnast þær frávísunarathugasemdir, þ.e. þær tiltaka sérstaklega hvaða vörur eigi *ekki* að falla undir þann flokk, kafla eða vörulið sem um ræðir. Athugasemd 5.D við 84. kafla tollskrárinnar er dæmi um frávísunarathugasemd þar sem hún afmarkar, með neikvæðum hætti, gildissvið vöruliðar nr. 8471. Athugasemdin hljóðar svo:

Til nr. 8471 telst þó *ekki* eftirtalið sem framvísað er stöku, þrátt fyrir að uppfylla öll þau skilyrði sem kveðið er á um í C-lið 5. athugasemdar hér að framan:

1. Prentarar, afritunarvélar, myndsendar, einnig sambyggt.
2. Tæki til sendingar eða móttöku á máli og myndum, þar með talið tæki til samskipta á línu eða þráðlausu neti (svo sem staðtengdu neti eða víðneti).
3. Hátalarar og hljóðnemar.
4. Sjónvarpsmyndavélar; stafrænar myndavélar og myndbandstökuvélar.
5. Skjáiir og myndvarpar, ekki búin sjónvarpsmóttökubúnaði. (leturbr. höf.)

Um beitingu frávísunarathugasemda vísast til *RTN nr. 3/2000 (leghús)* þar sem deilt var um tollflokkun á leghúsum og drifásum sem innflytjandi hafði flutt inn á tollskrárnúmerum 8483.9000 og 8483.3000. Tollstjóri taldi hinsvegar þá tollflokkun vera ranga enda væri um að

<sup>249</sup> Sbr. *RTN nr. 2/2010 (iPod Touch)*

ræða varahluti í bifreiðar og því vörum best lýst í tollskrárnúmeri 8708.9900. Um tollflokkan á vörum sagði ríkistollanefnd eftirfarandi:

Eins og fram kemur í rökstuðningi tollstjóra og kröfugerð ríkistollstjóra eru drifásar, leghús og tengsl nefnd í orðalagi vöruliðar 8483 og ættu því að öllu jöfnu að flokkast í þann vörulið skv. 1. almennu túlkunarreglunni. Við XVI. flokk er hins vegar frávísunarathugasemd 1.1. sem vísar frá flokknum öllum vörum sem flokkast í XVII. flokk tollskrár, m.a. vörum í vörulið 8708; hlutum og fylgihlutum fyrir vélknúin ökutæki. Að mati nefndarmanna hefur verið sýnt fram á að vörur þær sem hér er deilt um tollflokkan á eru ætlaðar sem varahlutir í bifreiðar og framleiðandi þeirra merkir þær númerum sem í vörulista hans vísa til ákveðinna bifreiðategunda.

Af ofangreindum orðum ríkistollanefndar er ljóst að orðalag vöruliðarins gaf tilefni til að fallast á kröfu innflytjanda og fella vöruna undir vörulið 8483. Það nægði hins vegar ekki að líta aðeins til orðalags vöruliðarins því athugasemdir við þann flokk sem vöruliðurinn féll undir innihélt nánari tilgreiningu á gildissviði hans. Frávísunarathugasemdin í XVI. flokk hafði því úrslitaáhrif á tollflokkan vörunnar enda leiddi hún til þess að varan ætti að flokkast undir XVII. flokk en ekki flokk XVI. Afmarkaði frávísunarathugasemdin því gildissvið þeirra flokka sem um ræddi og þá að sama skapi hvaða vöruliðum væri hægt að beita í málinu.<sup>250</sup>

Frávísunarathugasemdir geta einnig afmarkað gildissvið kafla, vöruliða og jafnvel undirliða ef svo ber undir, sbr. ofangreind athugasemd 84. kafla sem afmarkar gildissvið vöruliðarins 8471. Þar sem skiptiliðirnir eru útbúnir sértaklega af íslenska löggjafanum en eru ekki að finna í HS vörunúmeraskránni þá ná athugasemdir við tollskránnu, sem eru teknar beint upp úr skýringarbókum WCO, ekki til skiptiliðanna. Því er ljóst að athugasemdir tollskrárinnar afmarka ekki gildissvið skiptiliðanna og þarf því að leita til annarra heimilda til að átta á inntaki þeirra.

Vegna uppruna íslensku athugasemdanna þá liggur beint við að líta til skýringarbóka WCO við túlkun á þeim, sbr. *RTN nr. 9/2001 (rafalar)* þar sem reyndi á tollflokkan á rafölum, annars vegar 24 volta og 175 amper rafal og hins vegar 24 volta og 90 amper. Kærandi taldi að vörunni væri best lýst í vörulið 8501 en tollstjóri tollflokkaði vöruna í bindandi álitu sínu undir vörulið 8511. Til að afmarka hvaða vöruliður kæmi til skoðunar var litið til athugasemdar númer tvö við 85. kafla tollskrárinnar en hún hljóðaði svo:

---

<sup>250</sup> Sjá einnig *RTN nr. 8/1998 (hjámiðjur)* þar sem deilt var um tollflokkan á hjámiðjum með innbyggðum loka úr kopar og ágreiningur var um það hvort varan félli undir flokk XV eða XVI. Í athugasemdum við flokk XV var að finna frávísunarathugasemd, númer 1.f, sem vísaði frá flokknum vörum sem falla undir flokk XVI (vélbúnaði, vélrænum tækjum og rafmagnsvörum). Þær vörur sem um ræðir, þ.e. lokar, sem almennt voru talin vélræn tæki sem flokkast m.a. í flokk XVI var frávísað úr flokki XV. Taldi því ríkistollanefnd að vörunni væri best lýst í tollskrárnúmeri 8481.8000 og var í því skyni vísað til orðalags vöruliðar 8481 og áður nefndrar frávísunarathugasemdar. Var þannig notað við umræddar frávísunarathugasemdir til að afmarka þann flokk í tollskránni sem varan féll undir.

Til nr. 8501.8504 teljast *ekki* vörur sem lýst er í nr. 8511, 8512, 8540, 8541 eða 8542. Kvikasilfursafriðlar, innbyggðir í málmhylki, teljast þó til nr. 8504. (leturbr. höf.)

Til frekari skýringar á umræddri frávisunarathugasemd var litið til skýringarbókar WCO þar sem fram kom á bls. 1446 að „rafalar sem eru notaðir við brunahreyfla, eða fyrir raflýsingu eða merkjatæki (signalling equipment) fyrir hjól eða vélknúin ökutæki (cycles or motor vehicles) er vísað frá 85.01 og bent á 85.11 og 85.12 í sviga.“<sup>251</sup> Til nánari skilgreiningar á því hvað félli undir vörulið 8511 var litið til áður nefndrar skýringarbóka WCO á bls. 1460 og var niðurstaðan sú að umræddri vöru var best lýst í vörulið 8511 og því ætti vöruliður 8501 ekki við. Var á grundvelli þessa fallist á tollflokkun tollstjóra á vörunni.

#### 6.2.1.3 Liður 5.E – Forgangsatugasemd?

Athugasemdir við tollskrána geta leitt til þess, skv. orðalagi sínu, að einn flokkur, kafla eða vöruliður hafi forgang umfram annan við tollflokkun vara. Er þá um að ræða svokallaða *forgangsathugasemd* sem beitt var til að mynda í *Hérd. Rvk. 8. apríl 2014 (E-244/2013) (Hallgrímskirkja)* við tollflokkun á hurð sem var hluti af 14 metra háu listaverki á vesturhlið Hallgrímskirkju. Í *úrskurði tollstjóra 12. maí 2010 (3/2010)* hafði varan verið flokkuð í tollskrárnúmer 7419.9904 *Kopar og vörur úr honum; Aðrar vörur úr kopar – Annað – Smíðavörur til bygginga* á grundvelli notagildis vörunnar, þ.e. sem hurð. Stefnandi í málinu, þ.e. listamaðurinn og innflytjandi vörunnar, taldi vöruna eiga að flokkast undir tollskrárnúmer 9703.0000 *Listaverk, safnmunir og forngripir; Frumverk af höggmyndum og myndastyttum, úr hvers konar efni* og var fyrir héraðsdómi fallist á þá kröfu m.a. með vísan til 4. tölul. athugasemda við 97. kafla tollskrárinnar sem hljóðaði svo:<sup>252</sup>

Leiði ekki annað af 1. til 3. athugasemd hér á undan flokkast vörur í þessum kafla í þennan kafla en ekki í neinn annan kafla tollskrárinnar.<sup>253</sup>

Í 3. athugasemd við 97. kafla kom fram undir vörulið 9703 féllu „ekki fjöldaframleiddar endurgerðir af listaverkum eða venjulegar handiðnaðarvörur sem hafa einkenni verslunarvöru, jafnvel þótt vörur þessar [væru] hannaðar eða búnar til af listamönnum.“ Þar sem ekki mátti leiða af athugasemdum nr. 1-3 við kafla 97 að varan sem um ræddi ætti að flokkast undir annan kafla þá var litið til 4. athugasemdar við umræddan kafla. Sú athugasemd, sem tekin er upp hér að framan, leiddi til þess að vöruna átti fremur að flokka undir 97. kafla en 74. kafla. Samkvæmt dómnum á því að velja 97. kafla til tollflokunar á vörum, sem bera þá eiginleika

<sup>251</sup> Lýsingu á inntaki athugasemdanna í skýringarbók WCO er að finna í úrskurði ríkistollanefndar.

<sup>252</sup> Um sömu athugasemd var fjallað í dómum EBD í málum *EBD, mál C-155/84, ECR 1985, bls. 01449 (Onnasch)* og *EBD, mál C-231/89, ECR 1990, bls. I-04003 (Gmurzynska-Bscher)* en sérstaklega var vísað til þeirra í niðurstöðum framangreinds dóms.

<sup>253</sup> Sbr. 87. tölul. 1. gr. auglýsingar nr. 142/2006 um breytingu á viðauka I við tollalög 88/2005, með síðari breytingum.

sem kaflinn og vöruliðar hans lýsa, í stað annarra kafla sem varan fellur að einhverju leyti að.<sup>254</sup> Á því 97. kafli að hafa forgang umfram aðra kafla þegar vafi er um tollflokkun í tvo eða fleiri kafla.<sup>255</sup>

Auk ofangreinds geta forgangsathugasemdir einnig varðað þá eiginleika sem vara býr yfir og því tiltekið sérstaklega þann eiginleika sem ráða á tollflokkun, sbr. t.d. 3. tölul. athugasemda við XVI. flokk tollskrárinnar sem hljóðar svo:

[3. Leiði ekki annað af orðalagi flokkast vélasamstæður, settar saman í eina heild úr tveimur eða fleiri vélum og aðrar vélar hannaðar til að framkvæma tvö eða fleiri verkatriði, saman eða sér, eins og eingöngu væri um að ræða þann vélarhluta eða þá vél sem gegnir höfuðhlutverkinu.]<sup>256</sup>

Þessi athugasemd varðar svokallaðar vélasamstæður, bæði vélar sem eru samsettar úr fleiri en einni vél sem og vél sem getur framkvæmt fleira en eitt verkatriði, og felur það í sér að sá eiginleiki vélarinnar sem einkennir hana mest á að ráða tollflokkun. Um athugasemdina var sérstaklega fjallað í *EBD, mál C-67/95, ECR 1997, bls. I-5425* þar sem fram komu eftirfarandi ummæli:

For the purpose of classifying multi-function machines under the most appropriate heading, it is necessary first to exclude the *priority rule* contained in note 3 to Section XVI of the CN. It is apparent from note 5 to the same section that the priority rule related only to 'machines' covered by Chapters 84 and 85. (leturbr. höf.)

Þá reyndi á athugasemdina í áður nefndu máli *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*. Eftir að ljóst var í málinu að varan fullnægði þeim hlutlægu skilyrðum að teljast vera sjálfvirk gagnavinnsluvél þurfti að leysa úr því, með hliðsjón af áður nefndri forgangsathugasemd, hvaða eiginleikar vörunnar ættu að ráða tollflokkun. Taldi stefndi, íslenska ríkið, að þar sem höfuðhlutverk vörunnar væri að vera afspilunartæki þá ætti með vísan til framangreindrar athugasemdar að tollflokka hana sem slíka. Stefnandi var hins vegar á öndverðu meiði og taldi höfuðhlutverk vörunnar vera það að hún væri tölva sem gæti, auk annarra atriða, spilað tónlist. Dómurinn féllst á þá afstöðu stefnanda og taldi m.a. af

<sup>254</sup> Sjá *EBD, mál C-231/89, ECR 1990, bls. I-4019 (Gmurzynska-Bscher)*. Í því máli var m.a. deilt um það hvort listaverkið sem um ræddi félli undir vörulið 83. kafla eða 97. kafla. Um þetta sagði dómurinn: „Accordingly, an object of that kind cannot be regarded as being for decoration, which, according to the Explanatory Notes, constitutes the essential feature of articles classified under the heading 'other ornaments, of base metal' of Heading 8306, which comes under Chapter 83 of the Common Customs Tariff, headed 'Miscellaneous articles of base metal'; it must, on the contrary, be classified under Chapter 97, which covers 'Works of art, collectors' pieces and antiques'. That interpretation is consistent, moreover, with Note 4 to Chapter 97, according to which if there is doubt as to the classification of goods preference should be given to classifying them under one of the headings comprised in the chapter covering works of art, collectors' pieces and antiques.“ (leturbr. höf.)

<sup>255</sup> Sjá *EBD, mál C-155/84, ECR 1985, bls. 1457 (Onnasch)* þar sem dómurinn tók eftirfarandi fram: „This interpretation is in accordance with Note 4 at the beginning of Chapter 99 [nú 97. kafli] of the Tariff, under which, where there is doubt as to the classification of an article, preference should be given to classification in one of the headings of the chapter covering works of art, collectors' pieces, and antiques.“

<sup>256</sup> Sbr. c-liður 52. tölul. 1. gr. auglýsingar nr. 126/2001 um breytingu á viðauka I við tollalög nr. 55/1987, með síðari breytingum.

samanburði á öðrum iPod vörum og hlutlægum eiginleikum vörunnar sjálfar að hún hefði það höfuðhlutverk að vera lófátölva. Var varan því, með vísan til forgangsathugasemdarinnar, flokkuð í vörulið 8471 en ekki sem afspilunartæki í vörulið 8521.

Í framangreindu máli hefði enn fremur getað komið til skoðunar athugasemd 5.E við 84. kafla tollskrárinnar, sem deilt var m.a. um í *RTN nr. 2/2010 (iPod Touch)*, sem hljóðar svo:

Vélar sem framkvæma tiltekið verkatriði annað en gagnavinnslu og fela í sér eða vinna í tengslum við sjálfvirka gagnavinnsluvél skulu flokkaðar í viðeigandi vörulið með tilliti til verkatriðis þeirra eða, verði því ekki komið við, í lokavöruliði.<sup>257</sup>

Taldi tollstjóri í því máli að líta ætti til umræddrar athugasemdar við tollflokkan á iPod Touch. Af athugasemdinni leiddi tollstjóri að þær vélar sem „framkvæma tiltekið verkatriði annað en gagnavinnslu og fela í sér eða vinna í tengslum við sjálfvirka gagnavinnsluvél“ falli ekki undir vörulið 8471 heldur undir þann vörulið m.t.t. verkatriðis vélarinnar eða í lokavörulið viðkomandi kafla. Svo segir tollstjóri:

Það sem skiptir því meginmáli þegar verið er að tollflokka tæki eins og iPod touch er höfuðhlutverk vörunnar.

Af framangreindu orðalagi má ætla að hér hafi tollstjóri túlkað athugasemdina á þann veg að hún fæli í sér forgangsathugasemd og sá vöruliður sem lýsir höfuðhlutverki vörunnar ætti að ráða tollflokkan, sambærilegt áður nefndum 3. tölul. athugasemda við XVI flokk. Kærandi var þessu hinsvegar ósammála og taldi ekki skilyrði, með hliðsjón af textaskýringu athugasemdarinnar og mati á hlutlægum eiginleikum vörunnar, til að beita athugasemdinni.

Með hliðsjón af því hvernig athugasemdinni hefur verið beitt, og af orðalagi hennar, þá hefur hún í raun tvíþætt hlutverk. Í fyrsta lagi þá felur hún í sér frávísun frá vörulið 8471 enda sé skilyrðum athugasemdarinnar fullnægt, þ.e. að vél framkvæmi annað verkatriði en gagnavinnslu ásamt því annaðhvort að fela jafnframt í sér sjálfvirka gagnavinnsluvél eða vinna í tengslum við slíka vél. Ef tækið getur framkvæmt gagnavinnslu þá á athugasemdin ekki við enda er tilgangur hennar að koma í veg fyrir að tæki sem ekki framkvæmir slíka vinnslu falli undir vörulið 8471.<sup>258</sup> Við mat á því hvort beita eigi umræddri athugasemd þarf að skoða hlutlæga eiginleika vörunnar sem um ræðir en sjónarmið eins og ætluð not hennar eða höfuðhlutverk á hér ekki að hafa áhrif ef slíkt er ekki hægt að leiða eiginleikum vörunnar.

Í öðru lagi felur athugasemdin það í sér að varan sem vísað er frá vörulið 8471 eigi að flokkast undir þann vörulið sem lýsir því verkatriði sem varan framkvæmir. Er það á þessu stigi sem tollstjóri vísar, í framangreindu máli, til höfuðhlutverks iPod Touch og að sá

<sup>257</sup> Sbr. d. liður 74. tölul. 1. gr. auglýsingar nr. 142/2006 um breytingu á viðauka I við tollalög nr. 88 18. maí 2005 með síðari breytingum.

<sup>258</sup> Sbr. *EBD, sameiginlegt mál C-362-363/07, ECR 2008, málsgr. 34.*



eiginleiki eigi að ráða tollflokkun hans, þ.e. hafa forgang umfram aðra eiginleika vörunnar. Þar sem iPod Touch framkvæmdi gagnavinnslu, auk annarra atriða, þá voru ekki skilyrði til að vísa vörunni frá vörulið 8471 á grundvelli athugasemdar 5.E og því síður ætti að flokka vöruna „í viðeigandi vörulið með tilliti til verkatriðs“ þess. Voru því ekki skilyrði í málinu til að beita athugasemd 5.E við 84. kafla tollskrárinnar og var af þeim sökum, við úrlausn málsins bæði hjá ríkistollanefnd og héraðsdómi,<sup>259</sup> ekki vísað til hennar.

Með hliðsjón af framangreindri umfjöllun þá má ætla að athugasemd 5.E eigi að beita í skrefum. Ef skilyrði eru til að vísa vöru frá vörulið 8471 á þeim grunni að varan, sem um ræðir, framkvæmir annað verkatriði en gagnavinnslu, þá ber að skoða með vísan til þess verkatriðis sem varan framkvæmir í hvaða vörulið vöruna eigi að flokka. Þá gæti þurft að skoða hlutlega eiginleika vörunnar og jafnvel höfuðhlutverk hennar, enda vísi tollskráin sérstaklega til þess og það hlutverk er hægt að leiða af eiginleikum vörunnar sjálfrar. Ekki er því hægt, eins og tollstjóri lagði upp með í *RTN nr. 2/2010 (iPod Touch)*, að beita þeim hluta athugasemdar 5.E sem felur í sér forgangsathugasemd fyrir en skilyrðum frávísunarhluta hennar hefur verið fullnægt.

### 6.3 Túlkunarregla 6

Þær tvær reglur sem algengast er að vísað sé til við tollflokkun eru túlkunarreglur 1 og 6. Reglurnar er um margt sambærilegar en lúta að mismunandi hlutum tollskrárnúmersins. Túlkunarregla 6 fjallar um hvernig skuli standa að tollflokkun í undirliði, og þá eftir atvikum í skiptiliði, í tollskránni en túlkunarregla 1, sem fjallað var um framfarir í þessum kafla, tekur til flokkunar í vöruliði. Túlkunarregla 6 hljóðar svo:

Í lagalegu tilliti skal flokkun vara í undirliði einstakra vöruliða byggð á orðalagi undirliðanna og sérhverri tilheyrandi athugasemd við undirliði, og, að breyttu breytanda, framangreindum reglum, með því fororði að aðeins jafnsettir undirliðir verða bornir saman. Viðkomandi athugasemdir við flokka og kafla gilda einnig með tilliti til þessarar reglu, nema annað leiði af orðalagi.

Af túlkunarreglunni má ráða þrjár reglur sem notast ber við, við túlkun á undirliðum einstakra vöruliða. Í fyrsta lagi þá ber tollflokkun í undirliði að byggjast á orðalagi þeirra og athugasemdum við þá.<sup>260</sup> Er þetta sama regla og gildir um túlkun á fyrstu fjórum tölustöfum tollskrárnúmersins, þ.e. fyrst og fremst ber við flokkun í undirliði að beita textaskýringu, þ.e.

<sup>259</sup> Sbr. *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012) (iPod Touch)*.

<sup>260</sup> Sbr. *EBD, mál C-514/04, ECR 2006, bls. I-6760* þar sem tekið var fram að tollflokkun í undirliði með vísan til túlkunarreglu 6 ætti að byggjast á orðalagi undirliðanna og viðeigandi athugasemdum við þá, sbr. „As regards, secondly, the subheading of heading 9021 of the CN under which the polydimethylsiloxane is to be classified, it must be observed that it follows from General Rule No 6 for the interpretation of the CN that the classification of goods in the subheadings of a heading is to be determined according to the terms of those subheadings and any related subheading notes.“

túlka orðalag viðkomandi undirliða og athugasemda við þá. Vísast að því leyti til umfjöllunar hér að framan enda eiga sömu sjónarmið við að þessu leyti við beitingu túlkunarreglna 1 og 6. Veiti textaskýring ekki nægjanlega vísbendingu um tollflokkun þá ber skv. orðalagi reglunnar að beita túlkunarreglum nr. 2-5, til að komast að niðurstöðu. Um þær reglur verður fjallað sérstaklega hér að neðan.<sup>261</sup> Þess ber að geta að í reglunni er aðeins vísað til undirliða, sem táknaðir eru með tölustöfum 5 og 6 í hverju tollskrárnúmeri og eru ýmist eitt eða tvö þankastrik á undan hverjum slíkum lið. Reglunni er þó ekki einungis beitt þegar til stendur að flokka vörur í undirliði heldur enn fremur þegar flokka á vörur undir skiptiliði, sbr. *RTN nr. 2/2002 (byggingarefni)* sem reifaður var í kafla 4.2 hér að framan. Í því máli voru málsaðilar sammála um að varan félli undir vörulið 4410 og enn fremur að vörunar féllu undir undirliðinn – *spónarplötur og áþekkar plötur úr viði eða öðrum viðarkenndum efnum*. Ágreiningsefnið laut að því hvaða skiptilið varan ætti falla undir, þ.e. annaðhvort 4410.1101 unnar til samfellu sem *gólflæðningarefni* eða 4410.1102 unnar til samfellu sem *annað klæðningarefni*. Með vísan til eiginleika vörunnar,<sup>262</sup> ætlaðra nota hennar af hendi framleiðanda og fyrri úrskurðar ríkistollanefndar nr. 7/1997 um samskonar vöru var talið að varan ætti, með vísan til túlkunarreglna 1 og 6, undir tollskrárnúmer 4410.1101.

Önnur reglan sem leiða má af túlkunarreglu 6 er að einungis jafnsettir undirliðir verða bornir saman. Skiptir þá máli að líta til uppsetningu tollskrárinnar og beitingu þankastrika. Einungis þeir undirliðir, í sama vörulið, sem eru auðkenndir með sama fjölda þankastrika geta verið bornir saman.<sup>263</sup> Sjá má í því skyni *RTN nr. 12/2001* þar sem reyndi á tollflokkun óátekinnna geisladiska í undirliði vöruliðar nr. 8523. Innflytjandi hafði, að mati tollyfirvalda, ranglega tollflokkað vöruna í tollskrárnúmer 8523.2001 sem féll undir undirliðinn – *Seguldiskar*. Tollstjóri taldi að varan ætti réttilega að vera flokkuð í tollskrárnúmer 8523.9000 sem féll undir undirliðinn – *Aðrir*. Með vísan til skýringarbóka WCO, sem skýrðu umrædda undirliði, og hlutlægra eiginleika vörunnar taldi ríkistollanefnd að hún gæti ekki fallið undir undirliðinn sem bar heitið seguldiskar enda var virkni vörunnar ekki sambærileg virkni

---

<sup>261</sup> Í *RTN nr. 14/2002 (bastkölfur)* reyndi á skil túlkunarreglu 3a og túlkunarreglu 6 en þar var deilt um flokkun á bastkörfum í skiptiliði. Ekki var fallist á að notast við túlkunarreglu 3a sem kveður á um beita eigi því tollskrárnúmeri sem felur í sér nákvæmstu vörulýsingu í stað þess sem felur í sér almennari vörulýsingu. Ríkistollanefnd taldi að hægt væri að komast að réttari niðurstöðu um flokkun þeirrar vöru sem um ræddi með hliðsjón af eiginleikum vörunnar og orðalagi undir- og skiptiliða. Ekki var því unnt að beita öðrum túlkunarreglum en nr. 1 og 6.

<sup>262</sup> Meginreglan um að tollflokka eigi vöruna með vísan til hlutlægra eiginleika hennar á líka við um beitingu túlkunarreglu 6, sbr. *EBD, mál C-15/05, ECR 2006, bls. I-3678* þar sem eftirfarandi var tekið fram um túlkunarreglu 6: „Under Rule 6 of the general rules for the interpretation of the CN, it is necessary to determine a classification in the subheadings of heading 8701 according to the *technical characteristics* of the different types of vehicle concerned.“ (leturbr. höf.)

<sup>263</sup> Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>. Sjá a-lið II. tölul. athugasemdar við túlkunarreglu 6.

seguldiska. Þar sem aðrir undirliðir viðkomandi vöruliðar, þ.e. – *segulbönd* og – *kort með segulrönd* tóku ekki til umræddrar vöru samkvæmt orðalagi þeirra þá þótti rétt að fella vöruna undir undirliðinn – *aðrir* og þar með var áðurnefnd ákvörðun tollstjóra staðfest.<sup>264</sup> Í þessu máli voru aðeins bornir saman þeir undirliðir sem voru með eitt þankastrík. Undirliðirnir sjálfir voru ekki auðkenndir með tölustöfum og voru því ekki eiginleg tollskrárnúmer en voru notaðir til skiptingar á vörulið 8523. Þegar undirliðurinn sem fellur best að vörunni sem um ræðir er afmarkaður þá þarf sama ferli að eiga sér stað í tengslum við frekari flokkun ef vöruliðurinn inniheldur margþættar undirskiptingar.

Að lokum þá er þriðja og síðasta reglan, sem leiða má af túlkunarreglu 6, sú að einnig er hægt að beita athugasemdum við flokka og kafla, líkt og gildir skv. túlkunarreglu 1, við flokkun í undirliði nema annað leiði af orðalagi. Ekki er tilgreint hvaða *orðalag* eigi að skoða en til skýringar á því má líta til túlkunarreglu HS vörunúmerskrárinnar nr. 6 þar sem notast er við orðið *samhengi* (*e. context*).<sup>265</sup> Er hin íslenska þýðing á túlkunarreglu 6 því ekki fyllilega í samræmi við orðalag túlkunarreglu HS vörunúmerskrárinnar auk þess sem orðalag íslensku reglunnar er nokkuð óljóst að þessu leyti. Þá virðist vanta að skýra hvaða orðalag, þ.e. orðalag hvers, eigi að hafa áhrif á það hvort athugasemdum við flokka eða kafla eigi að beita við flokkun í undirliði. Má ætla að þarna sé verið að vísa til bæði orðalags undirliðanna sjálfra sem og athugasemdana við þá enda ljóst að athugasemdir við undirliðina eru alla jafna sértækari en þær athugasemdir sem vísa til almennari skiptingu tollskrárinnar, þ.e. kafla og flokka. Er sá skilningur í samræmi við athugasemdir í skýringarbókum WCO við umrædda túlkunarreglu.<sup>266</sup> Af þessu má því ráða að athugasemdir við undirliði og orðalag þeirra gengur framur athugasemdum við flokka og kafla, verði árekstur þar á milli.

## 7 Túlkunarreglur 2-5

Ef ekki er hægt að tollflokka vöru með vísan til túlkunarreglna 1 og/eða 6 þá ber að fylgja túlkunarreglum 2-5 enda fari beiting þeirra ekki í bága við orðalag vöruliða og undirliða tollskrárinnar eða athugasemda við hana. Beiting þeirra er þó ekki frjálts og því ekki hægt að velja einhverja þeirra til túlkunar á tollskránni án þess að taka mið af því kerfi sem þær hafa verið settar upp í. Túlkunarreglum 2-4 má því aðeins beita í þeirri röð sem þær koma fyrir en reglu 5 er beitt óháð eða samfara þeim. Gæti túlkunarreglu 5 því verið beitt fyrst ef svo bæri

---

<sup>264</sup> Þess ber að geta að með auglýsingu nr. 147/2000 var bætt þremur skiptiliðum við undirliðinn – *Aðrir* sem tóku allan vafa af því að geisladiskar féllu undir undirliðinn.

<sup>265</sup> Í norski þýðingu á túlkunarreglunum, sem beitt er þarlandis, er til að mynda notast við orðið *lagaákvæði* (n. bestemmelse).

<sup>266</sup> Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> Þar segir í b-lið II. tölul. athugasemda við túlkunarreglu 6: „For the purposes of Rule 6, the following expressions have the meanings hereby assigned to them: (b) „unless the context otherwise requires“ : except where Section or Chapter Notes are incompatible with subheading texts or Subheading Notes.“

undir.<sup>267</sup> Mismikið hefur reynt á reglurnar fyrir íslenskum rétti og í sumum tilvikum hefur þeim ekki verið beitt í íslenskri úrskurðaf framkvæmd. Neðangreind umfjöllun mun því að miklu leyti byggjast á erlendum fræðiritum og réttarframkvæmd en leitast verður við að varpa ljósi á innlenda framkvæmd sé hún fyrir hendi.

## 7.1 Túlkunarregla 2a

Túlkunarregla 2a kom fyrst inn í íslenskan rétt með lögum nr. 110/1972 um breytingu á lögum nr. 11/1970 um tollskrá o.fl.<sup>268</sup> Í athugasemdum við frumvarpið til framangreindra laga var sérstaklega tekið fram að umrædd regla eigi við „um túlkun tollskrárákvæða á ófullgerðum vörum, sem hafa öll veruleg einkenni hinna fullgerðu vara.“<sup>269</sup> Reglan „sem þá var tekin upp og hefur haldist að mestu<sup>270</sup> óbreytt síðan, hljóðar svo:

Þegar talað er um tiltekna vörur í vörulið tekur það einnig til ófullgerðra vara eða vara sem eitthvað vantar á, ef þær við framvísun að öllu verulegu leyti líta út eins og hinar fullgerðu vörur. Enn fremur tekur það til þessara vara fullgerðra eða heilla (eða vara sem flokkast þannig samkvæmt þessum lið) þegar þeim er framvísað ósamsettum eða sundurteknum.

Þegar reglan er lesin, með hliðsjón af athugasemdum við regluna í skýringarbókum WCO, þá er ljóst að henni er ætlað að ná til tveggja aðstæðna. Í fyrsta lagi tekur hún til þeirra tilvika þegar vara er flutt til landsins ófullgerð eða eitthvað vantar á hana en hún lítur nánast eins út og fullgerð vara við innflutning. Í þeim tilvikum á að tollflokka vöruna í það tollskrárnúmer sem lýsir vörunni fullgerðri. Í öðru lagi tekur reglan til vara sem eru fullgerðar en eru fluttar inn til landsins ósamsettar eða sundurtekna. Í slíkum tilvikum á að tollflokka vöruna í það tollskrárnúmer sem lýsir vörunni samsettri eða heilli.

Af athugasemdum við túlkunarreglu 2a í skýringarbókum WCO virðist reglan vera takmörkunum háð, þ.e. að hún eigi ekki að taka til allra vara í tollskránni enda eigi henni almennt ekki að beita við tollflokka á vörum sem falla undir flokka nr. 1 til 6, þ.e. kafla 1 til 38, í tollskránni. Virðist þessi afstaða WCO vera leidd af orðalagi þeirra vöruliða sem falla undir viðkomandi flokka en þennan skilning má þó ekki leiða af orðalagi túlkunarreglunnar

<sup>267</sup> Sbr. álit framsögumanns í *EBD*, álit C-250/05, *ECR* 2006, bls. I-10551 þar sem fram kemur: „The structure of the general rules is such that so far as general rules 2 to 4 are concerned, the order in which they are considered follows the order in which the provisions appear. This is not the case with general rule 5. It is distinct from general rules 2 to 4 and may be considered first.“

<sup>268</sup> Svipaða reglu var þó að finna í 6. gr. laga nr. 62/1939 sem hljóðaði svo: „Af ósamsettum hlutum samsettra vara skal greiða sömu aðflutningsgjöld og af vörunni samsettri, nema sérstaklega sé mælt á annan veg.“ Þessi regla varðaði þó aðeins fyrri hluta túlkunarreglu 2a.

<sup>269</sup> Alþt. 1972-73, A-deild, bls. 395.

<sup>270</sup> Sjá umfjöllun um breytingar á túlkunarreglu 2a í kafla 2.2.2.

sjálfrar.<sup>271</sup> Á þessa takmörkun hefur ekki reynt í íslenskri úrskurða- eða dómaframkvæmd en um þetta hefur að einhverju leyti verið fjallað í dómaframkvæmd EBD.<sup>272</sup> Á þetta reyndi til að mynda í EBD, *mál C-318/90, ECR 1992, bls. I-3495* þar sem deilt var um það hvort tollflokka ætti vöru<sup>273</sup> í vörulið 0515 eða 3816, þ.e. undir þá flokka sem WCO taldi að almennt væri ekki hægt að beita túlkunarreglu 2a um. Um beitingu reglunnar í þessu máli sagði dómstóllinn eftirfarandi:<sup>274</sup>

*Although the words 'not normally' mean that it cannot altogether be ruled out that that rule of interpretation might exceptionally apply to a heading in Chapter 38 of the CCT, it must be observed that the mere fact that unsterile calf foetus serum is used as a basis for the composition of culture media for micro-organisms does not mean that it already has the essential character of the complete or finished article classifiable under heading 38.16, 'prepared culture media for development of micro-organisms'.*

Hér virðist litið svo á að með orðalaginu *almennt* í skýringarbókum WCO þá sé ekki hægt að útiloka að túlkunarreglu 2a sé beitt um vörur sem falla undir kafla 1 til 38. Í þessu máli var ekki talið að varan hefði þá eiginleika sem þurfti til að falla undir vörulið 3816, sem lýsti þeirri vöru sem um ræddi í fullgerðu ástandi. Varan var einfaldlega ekki búin að undirgangast nægilega mikla aðvinnslu svo hægt væri að flokka hana með vísan til túlkunarreglu 2a. Þess í stað var varan felld undir vörulið 0515 með vísan til orðalags vöruliðarins sem og skýringarbóka WCO, þ.e. á grundvelli túlkunarreglu 1.

Þegar fluttar eru til landsins vörur sem falla undir túlkunarreglu 2a, þ.e. ýmist ósamsettar, sundurtekna eða ófullgerðar, þá þarf ávallt finna út hvar staðsetja eigi hina fullgerðu eða samsettu vöru.<sup>275</sup> Sama ferli fer þá af stað og lýst er hér að framan þar sem líta þarf til eiginleika vörunnar sem um ræðir með hliðsjón af orðalagi tollskrárinnar, athugasemdum við hana sem og öðrum heimildum sem heimilt er að líta til við tollflokun. Dæmi um þetta ferli má sjá í EBD, *mál C-66/89, ECR 1990, bls. I-01959*<sup>276</sup> þar sem deilt var um það hvernig

<sup>271</sup> Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>. Þar kemur fram, í III. lið athugasemda við túlkunarreglu 2 (a), eftirfarandi texti: „In view of the scope of the headings of Sections I to VI, this part of the Rules does not normally apply to goods of these Sections.“

<sup>272</sup> Sjá t.d. EBD, *mál C-295/81, ECR 1982, bls. 3239* þar sem litið var m.a. til skýringarbóka WCO þar sem fram kemur fram að túlkunarreglu 2a er almennt ekki beitt um vörur sem falla undir flokka nr. 1 til 6 í tollskránni við mat á því hvort ávaxtaþykkið sem um ræddi gæti talist, að nánar tilteknum skilyrðum uppfylltum, ósamsett eða sundurtekið, í skilningi túlkunarreglunnar.

<sup>273</sup> Á ensku var varan nefnd *unsterile calf fetus serum*.

<sup>274</sup> EBD, *mál C-318/90, ECR 1992, bls. I-3512*.

<sup>275</sup> Ef skilyrðum túlkunarreglu 2a er fullnægt þá ber að beita henni við tollflokun enda er beiting hennar ekki valkvæð. Getur það leitt til endurákvörðunar aðflutningsgjalda á grundvelli rangrar tollflokunar ef innflytjandi eða tollmiðlari hans samtölki ekki vörurnar með réttum hætti, sbr. RTN nr. 9/2004 (*rafgeymar*).

<sup>276</sup> Einnig í RTN nr. 6/1998 þar sem deilt var um tollflokun á svokölluðum flutningskassa sem samanstóð af tengivagni, kælikassa og kælivél. Innflytjandi taldi rétt að flokka umræddar vörur í sitthvoru lagi, þ.e. tengivagnana í tollskrárnúmer 8716.3900, kælikassana í tollskrárnúmer 8609.0000 og kælivélnarar í tollskrárnúmer 8418.6109. Tollstjóri var hins vegar á öndverðu meiði og taldi að um væri að ræða „nánast fullbúna festivagna til flutninga á kældum eða frystum varningi og ætti því að samflokka í tollskrárnúmer

tollflokka ætti sílikon diska sem fluttir voru inn til Frakklands frá Bandaríkjunum. Eftir nokkra aðvinnslu í Frakklandi var diskunum breytt í svokallað hálfleiðslutæki (e. semiconductor devices). Hér komu komu tvö tollskrárnúmer til skoðunar, annars vegar 85.21 (E) sem lýsti hlutum í hálfleiðslutæki og hins vegar 85.21 (D)(II) sem lýsti hálfleiðslutækinu sem fullunnu. Frönsk tollyfirvöld töldu vöruna vera nánast fullunna og hefði þannig yfir að ráða grundvallareiginleikum fullunnu vörunnar í skilningi túlkunarreglu 2a. Til að átta sig á því hvort skilyrði væru til að flokka vöruna í sama tollskrárnúmer og fullunnið hálfleiðslutæki fór EBD yfir hverjir eiginleikar slíkra tækja væru. Um þá hlutlægu eiginleika segir dómurinn:

It is consequently necessary each time to ascertain whether the items which it is intended should form part of the semiconductor device already in their present state *have the essential characteristics of a complete or finished semiconductor device*, that is to say, whether they have already undergone selective diffusion by irradiation under an electron beam prior to their importation.<sup>277</sup> (leturbr. höf.)

Þar sem ekki var talið að varan væri búin þeim eiginleikum við innflutning sem fullunnið hálfleiðslutæki hefði ætti að flokka vöruna sem hluti í hálfleiðslutæki í þágildandi tollskrárnúmer 85.21 (E). Hér skipti máli að átta sig bæði á eiginleikum hinnar fullgerðu vöru, þ.e. hvaða hlutlægu eiginleika hún hefði og hvaða ferli hún þyrfti að fara í gegnum svo hún teldist fullunnin, sem og að meta hversu mikla aðvinnslu hin ófullgerða vara þyrfti að undirgangast áður en hún teldist vera fullgerð. Því minni aðvinnslu sem hinn ófullgerða vara hefur undirgengist því minni líkur er á því að túlkunarreglu 2a verði beitt við tollflokun hennar.

Eins og fyrr greinir þá tekur túlkunarregla 2a til bæði ófullgerðra vara sem og fullgerðra en ósamsettra eða sundurtekinnna vara. Í framangreindu máli, *EBD, mál C-66/89, ECR 1990, bls. I-01959*, var deilt um tollflokun á ófullgerðri vöru. Hér að neðan verður hins vegar fjallað um þau tilvik þegar vara er flutt inn ósamsett eða sundurtekin og farið yfir þau skilyrði sem þurfa að vera fyrir hendi svo túlkunarreglu 2a verði beitt um slík tilvik.

#### 7.1.1 Ósamsettar og sundurteknar vörur

Þegar fullgerð vara er flutt inn ýmist ósamsett eða sundurtekin þá skapast í raun sú staða að þeir hlutar sem fluttir eru inn gætu í sjálfu sér flokkast í hvert sitt tollskrárnúmer en að ákveðnum skilyrðum fullnægðum þá eru þeir *samtollaðir* í það tollskrárnúmer sem lýsir vörunni samsettri. Þau skilyrði sem þurfa að vera fyrir hendi mega að nokkru leiða af orðalagi túlkunarreglu 2a en enn fremur þarf að líta til réttarframkvæmdar og skýringarþókar WCO við túlkunarregluna til að átta sig því hvernig henni hefur beitt í framkvæmd.

---

9716.3900...“ Ríkistollanefnd féllst á þennan skilningi tollstjóra og taldi rétt að flokka vöruna í samræmi við túlkunarreglur tollskrárinnar númer 1 og 2a enda væri varan samsett.

<sup>277</sup> *EBD, mál C-66/89, ECR 1990, bls. I-01978.*

Fyrsta skilyrðið sem þarf að vera fyrir hendi þegar vara er flutt inn til landsins ósamsett eða sundurtekin er að allir hlutar hennar, sem samsettir gera vöruna fullgerða, séu fyrir hendi við tollafgreiðslu þeirra á sama tíma, sbr. *EBD, mál C-183/73, ECR 1974, bls. 485* þar sem fram kemur:

It appears from the wording of this provision that it can apply only provided that the disassembled parts are put forward *simultaneously* for customs clearance. (leturbr. höf.)

Það að hlutirnir þurfi að vera fluttir inn samtímis þýðir í raun að þeir þurfi að vera í einni og sömu sendingunni og enn fremur í sama sendingarnúmerinu, sbr. *RTN nr. 4/2000 (viðvörunarkerfi)*. Þar var því hafnað að beita túlkunarreglu 2a vegna innflutnings á viðvörunarkerfi þar sem ekki var talið að vörunni hefði verið framvísað sem fullgerðri enda voru ekki allar hlutar kerfisins fluttir inn í einni og sömu sendingunni, sbr. rökstuðningur ríkistollstjóra í málinu sem ríkistollanefnd virðist fallast á. Enn fremur má benda á *RTN nr. 11/2010* þar sem sendingu hafði verið skipt upp af farmflytjanda og kom því inn til landsins í tveimur sendingarnúmerum. Var því ekki hægt að samtolla vörunar með hliðsjón af túlkunarreglu 2a enda reglan skýrð til samræmis við 1. mgr. 35. gr. tollalaga og 4. mgr. 23. gr. tollareglugerðar sem báðar gera ráð fyrir að samtollun eigi sér aðeins stað ef vörur eru skráðar í einu og sama sendingarnúmerinu.<sup>278</sup>

Annað skilyrðið, sem hér kemur til skoðunar, er að þær vörur, sem til stendur að samtolla, samsvari hlutum hinnar ósamsettu eða sundurteknu, en þó fullgerðu, vöru sem til stendur að tollflokka. Þar af leiðandi eru umframhlutir tollflokkaðir í samræmi við túlkunarreglur 1 og 6 í það tollskrárnúmer sem best lýsir þeim vörum. Sjá má í þessu tilviki *RTN nr. 9/2004 (rafgeymar)* þar sem tollstjóri endurákvarðaði aðflutningsgjöld á sendingum sem innihéldu rafgeyma, fóðringar og tengil m.a. á þeim grunni vörunar hefðu verið rangt tollflokkaðar. Tollstjóri krafðist þess, fyrir nefndinni, að samtolla ætti fóðringar og tengla með rafgeymunum í tollskrárnúmer 8507.2001 – *aðrir blásýrugeymar*: -- *Með sýru* og féllst ríkistollanefnd á þá kröfu enda var talið að skilyrðum samtollunar væri fullnægt. Samtollun í málinu átti sér þó ekki stað á öllum þeim vörum sem um var deilt heldur einungis í þeim sendingum þar sem fjöldi fóðringa og tengla samsvaraði fjölda rafgeyma.

Þá er þriðja skilyrðið hér að þeir hlutir sem um ræðir og til stendur að tollflokka séu almennt settir saman í þeim tilgangi að útbúa þá fullgerðu vöru sem tollskrárnúmerið lýsir. Ef hlutirnir hafa án frekari samsetningar eiginleika og notkunarmöguleika hinnar fullgerðu vöru

---

<sup>278</sup> Sjá þó *RTN nr. 6/1998* þar sem vagn og kassi, sem báru sitthvort sendingarnúmerið en kassarnir voru áfastir vögnunum við framvísun hjá tollyfirvöldum, voru samtolluð sem fullbúinn tengi- eða festivagn með útskiptanlegri yfirbyggingu í vörulið 8716. Hér virðist skipta meira máli hvernig varan kemur raunverulega til landsins og er lögð fram við tollmeðferð í stað þeirrar skjalalegu meðferðar sem vörunar hafa fengið.

þá er ekki talið að skilyrðum túlkunarreglu 2a sé fullnægt enda þá um að ræða fullgerða vöru en ekki ósamsetta eða sundurtekna, sbr. *EBD, mál C-295/81, ECR 1982, bls. 3248*. Í því máli var deilt um tollflokkun á ávaxtaþykki og þá hvort skilyrði væri í málinu til að beita túlkunarreglu 2a. Í því máli kemur fram:

The essential requirement is therefore, on the one hand, that the disassembled article *must not be usable for the purposes expected of the finished product* and on the other hand, that the component parts of the product *must normally, in order to be of use, be assembled so as to constitute the finished product*. It is apparent from the file on the case that the products in question, fruit-juice concentrates and flavour concentrates, have diverse uses in the form in which they are imported and may be marketed separately; mixing them is merely one possibility. As a result, for the purposes of tariff classification at the time of importation, it is wholly unnecessary to consider the possibility that the liquids may be mixed or "assembled" when such a procedure is neither necessary nor clearly certain to take place. (leturbr. höf.)

Hér tekur dómstóllinn fram nokkur atriði sem skoða þarf í samhengi við það í hvaða tilgangi samsetningin á að eiga sér stað og hvað eiginleika hlutirnir höfðu fyrir og eftir samsetningu. Það má ráða af þessari niðurstöðu EBD að þegar ekki er ljóst hvernig til stendur að samsetja vöru og þá sérstaklega þegar fleiri en einn samsetningarmöguleiki kemur til skoðunar þá eru minni líkur á því að heimilt sé að beita túlkunarreglu 2a enda óvíst hver hin endanlega fullgerða vara sé sem eigi að ráða tollflokkun.

Fjórða og lokaskilyrðið er að vörurnar sem um ræðir þurfa að hafa hlotið nægilega aðvinnslu áður en til innflutnings kemur þannig að ekki þurfi að eiga sér stað aðvinnsla eftir innflutning hennar. Þrátt fyrir að ekki sé heimilt að framkvæma umfangsmikla aðvinnsla á vöru eftir innflutning hennar þá er hins vegar heimilt að setja vöruna saman eftir að hún hefur verið flutt inn til landsins, þó það krefjist flókinna aðferða,<sup>279</sup> sbr. *RTN nr. 6/2006 (sjónvarp)*. Þar var talið heimilt að beita túlkunarreglu 2a við tollflokkun á bæði sjónvarpsskjám og móttökurum enda var ekki talið að sú aðgerð sem þurfti að eiga sér stað eftir innflutning, þ.e. að setja móttakarana í tækin og samstilla þau, væri umfram þau mörk sem túlkunarreglan gerir ráð fyrir. Voru því bæði móttakararnir og skjáirnir flokkaðir í tollskrárnúmer 8528.1209 sem móttökutæki fyrir sjónvarp. Ef ljóst er við innflutning að sérstök vinna þarf að eiga sér stað á sjálfum vöruhlutunum svo hægt sé að setja þá saman í eina fullgerða vöru þá hefur ekki

---

<sup>279</sup> Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2002), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> Þetta má leiða af athugasemd í skýringarbók WCO við túlkunarreglu 2a þar sem fram kemur í 2. mgr. VII. liðar. „No account is to be taken in that regard of the complexity of the assembly method. However, the components shall not be subjected to any further working operation for completion into the finished state.“ Sjá *EBD, mál C-35/93, ECR 1994, bls. I-2677* þar sem fram kemur eftirfarandi: „The second sentence of Rule 2(a) must therefore be interpreted as meaning that an article is to be considered to be imported unassembled or disassembled where the component parts, that is the parts which may be identified as components intended to make up the finished product, are all presented for customs clearance at the same time and no account is to be taken in that regard of the assembly technique or the complexity of the assembly method.“ (leturbr. höf.)



verið talið heimilt að beita túlkunarreglu 2a, sbr. *RTN nr. 10/2001 (niðurhengd loft)*. Þar reyndi á það hvort efniviðurinn í niðurhengd loft væri þess eðlis við innflutning að einungis þyrfti að setja vöruna saman svo hún teldist fullgerð eða hvort einstakir hlutir vörunnar þyrftu frekari aðvinnslu í því skyni. Innflytjandi hafði við innflutning flokkað efniviðinn, sem samanstóð m.a. af steinullarplötum, festingum, hönskum og kalki, í eitt tollskrárnúmer, þ.e. 7308.9009. Ríkistollanefnd taldi ekki skilyrði til að beita túlkunarreglu 2a í málinu þar sem varan leit ekki út við innflutning eins og fullgert loft enda var varan í öllum tilfellum í mismunandi stærðum og lengdum. Varan var því í þessu tilviki ekki búin að undirgangast nægilega aðvinnslu við tollafgreiðslu svo unnt væri að flokka hana undir vörulið 7308 skv. túlkunarreglum tollskrárinnar. Bar því réttilega að flokka vörunar sem um ræddu í þau tollskrárnúmer sem féllu að hverri og einni vöru á grundvelli túlkunarreglna 1 og 6. Í málinu voru, með öðrum orðum, ekki skilyrði til að samtolla vörunar á grundvelli túlkunarreglu 2a enda skilyrðum hennar ekki fullnægt.

## 7.2 Túlkunarregla 2b

Síðari hluti túlkunarreglu 2 varðar tollflokkun á bæði efnablöndum og vörum sem eru annaðhvort að hluta til eða að öllu leyti úr ákveðnum efnum sem orðalag tollskrárinnar vísar til.<sup>280</sup> Reglan í heild sinni hljóðar svo:

Þegar talað er um tiltekið efni í vörulið tekur það eigi einungis til efnisins óblandaðs, heldur einnig til þess í blöndum eða samböndum við önnur efni. Sérhver tilvísun til vara úr tilteknu efni tekur til vara sem að öllu eða nokkru leyti eru úr því efni. Um tollflokkun blandaðra og samsettra vara fer eftir reglum 3. töluliðar hér á eftir.

Umræddri reglu hefur verið beitt í framkvæmd, sbr. *RTN nr. 16/1997* þar sem deilt var um tollflokkun fjögurra gerða af þurrkuðum kartöfluréttum. Ágreiningur var um það hvort flokka ætti þá vöru sem um ræddi í tollskrárnúmer 2005.2002 sem kartöflur, sneiddar eða skornar eða 2005.9009 sem aðrar matjurtir eða matjurtarblöndur. Kærandi taldi að þar sem vörunar innihéldu þurrkaða kartöfluflogur eða strimla auk þurrkaðs lauks og annarra efna þá væri vörunni best lýst sem öðrum matjurtarblöndum. Tollstjóri og ríkistollanefnd voru hins vegar á annarri skoðun og töldu að þrátt fyrir að varan innihéldi nokkrar tegundir efna og matjurta þá var ljóst af innihaldslýsingu hennar að kartöflur væri ríkjandi þáttur í innihaldi vörunnar sem og sá eiginleiki sem einkenndi hana mest. Með hliðsjón af túlkunarreglu 2b og 3b var vörunni best lýst í tollskrárnúmeri 2005.2002.

---

<sup>280</sup> Sambærilega reglu var að finna í 5. gr. laga nr. 62/1939 um tollskrá o.fl. sem hljóðaði svo: „Þegar vara er úr efnum sem hvert út af fyrir sig gætu valdið því, að vara yrði tolluð með fleirum en einum hætti, skal tollun hennar, nema sérstaklega sé mælt fyrir á annan veg, fara eftir því, hvaða efni tollyfirvaldið telur að einkenni mest eðli hennar og notkun. Ef tollyfirvaldið telur, að úr þessu verði ekki fyllilega skorið, skal varan tolluð á þann hátt, sem tollur verður hæstur.“

Í framangreindu máli reyndi á þann hluta túlkunarreglu 2b sem varðaði það tilvik þegar undirliður sem vísar til tiltekinnar vöru úr tilteknu efni er látinn taka til þeirra vara sem, að nokkru leyti, eru úr því efni. Sömu reglu er hægt að beita um þau tilvik þegar vöruliður eða undirliður vísar til ákveðins efnis sem óblandaðs og er þeim lið beitt við tollflokkun á því efni, þrátt fyrir að það sé jafnframt blandað öðrum efnum. Ef slík blöndun hins vegar þau áhrif varan missir þá eiginleika sem sjálfur vöruliðurinn eða undirliðurinn vísar til þá er ekki hægt að flokka vöruna þar undir með vísan til túlkunarreglu 2b.<sup>281</sup> Í báðum framangreindum tilvikum takmarkast beiting túlkunarreglu 2b af orðalagi tollskrárinnar og athugasemdum við hana enda ljóst að forgangsreglurnar, þ.e. túlkunarreglur 1 og 6, gera aðeins ráð fyrir því að heimilt sé að beita túlkunarreglum 2-5 fari það ekki í bága við orðalag tollskrárinnar. Fari því svo að í athugasemdum, við þann kafla eða flokk sem um er deilt, er að finna frávísunarathugasemd sem sérstaklega gerir ráð fyrir því að undir þann hluta tollskrárinnar falli til að mynda ekki efni blönduð öðrum þá verður túlkunarreglu 2b ekki beitt.<sup>282</sup>

Þegar ágreiningur er uppi um beitingu túlkunarreglu 2b við tollflokkun á vöru sem er blanda af tveimur eða fleiri efnum er sú staða yfirleitt uppi að val stendur á milli tveggja tollskrárnúmera sem lýst geta þeirri vöru sem ræðir. Vísar þá reglan sjálf til þess að notast eigi við túlkunarreglu 3 í slíkum tilvikum, sbr. 3. másl. túlkunarreglu 2a. Í framangreindu máli ríkistollanefndar *RTN nr. 16/1997* var til að mynda túlkunarregla 3b, sem vísar til þess að tollflokka eigi með vísan til þess atriðis sem einkennir vöruna hvað mest, notuð til að leysa úr því hvar þurrkuðu kartöfluréttirnir ættu að vera flokkaðir. Túlkunarreglu 3 verður þó aðeins beitt eftir þeirri forgangsröðun sem felst í reglunni, þ.e. fyrst ber að skoða hvort regla 3a eigi við og ber svo vinna sig neðar í regluna eftir því sem þurfa þykir.<sup>283</sup> Á það einnig við þegar henni er beitt til samræmis við túlkunarreglu 2b. Nánar verður fjallað um inntak og beitingu túlkunarreglna 3a til 3c hér að neðan.

<sup>281</sup> Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> Þar sem kemur fram í XII lið athugasemdana við túlkunarreglu 2b: „It does not, however, widen the heading so as to cover goods which cannot be regarded, as required under Rule 1, as answering the description in the heading; *this occurs where the addition of another material or substance deprives the goods of the character of goods of the kind mentioned in the heading.*“ (leturbr. höf.)

<sup>282</sup> Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> Þetta má leiða af athugasemd í skýringarbók WCO við túlkunarreglu 2b þar sem fram kemur í X.lið: „It will be noted that the Rule applies only if the headings or the Section or Chapter Notes do not otherwise require (e.g., heading 15.03 lard oil, not ... mixed).“

<sup>283</sup> Sjá t.d. *EBD, mál C-234/81, ECR 1982, bls. 03515* þar sem ekki þurfti að vinna sig niður innan túlkunarreglu 3 til að komast að niðurstöðu um tollflokkun enda þótti nóg í málinu að líta til túlkunarreglu 3a enda var annar þeirra vöruliða sem komu til álita sértækari að efni til en hinn.

### 7.3 Túlkunarregla 3

Túlkunarregla 3 er byggð upp með þeim hætti að henni er skipt upp í þrjá liði sem beita þarf, í þeirri röð sem þeir koma fram, í þeim tilvikum þegar sú vara sem um ræðir getur fallið undir tvo eða fleiri vöruliði eða jafnvel undirliði, sbr. 1. mgr. túlkunarreglu 3. Henni verður þó ekki beitt ef orðalag vöruliða eða athugasemda við tollskrána leiða til annarrar niðurstöðu, sbr. 2. málsl. túlkunarreglu 1.<sup>284</sup> Reglurnar þrjár sem finna má í túlkunarreglu 3 hljóða svo:

- a. Vöruliður sem felur í sér *nákvæmasta vörulýsingu* skal tekinn fram yfir vörulið með almennari vörulýsingu. Þegar tveir eða fleiri vöruliðir hver um sig taka aðeins til hluta þeirra efnivara eða efna, sem eru í blöndum eða samsettum vörum, eða aðeins til hluta vara í vörusamstæðu í smásöluumbúðum, skulu þeir vöruliðir taldir koma að jöfnu til álita með tilliti til þessara vara, þótt ein þeirra gefi fyllri eða nákvæmari lýsingu á vörunum.
- b. Blöndur, samsettar vörur úr ýmsum efnum eða hlutum svo og vörusamstæður, sem eigi verður flokkað eftir reglu a-liðar 3. töluliðar, skal flokka eftir því efni eða þeim hluta sem helst *einkennir vörurnar*, enda verði slíku mati komið við.
- c. Ef eigi er unnt að flokka vörur eftir reglum a- eða b-liðar 3. töluliðar hér á undan skal telja þær til þess vöruliðar sem *síðastur er þeirra vöruliða* sem að jöfnu koma til álita. (leturbr. höf.)

Eins og fyrr greinir þá verða ofangreindir þrír liðir túlkunarreglu 3 aðeins notaðir í þeirri röð sem þeir birtast og þá annaðhvort með vísan til túlkunarreglu 2b, sbr. framangreind umfjöllun, eða af öðrum ástæðum, sbr. 1. mgr. síðastgreindrar túlkunarreglu. Dæmi um aðferðarfræðina við beitingu túlkunarreglu 3 má sjá í *EBD, mál C-250/05, ECR 2006, bls. I-10531* þar sem blekhylkin sem til skoðunar voru gátu ýmist fallið undir vörulið 3215, ef litið væri til bleksins, eða vörulið 8473, með hliðsjón af hylkinu. Dómstóllinn fór í gegnum alla töluliði túlkunarreglu 3 og taldi hvorki a-lið né b-lið reglunnar veita vísbendingu um það hvar vöruna ætti að flokka. Var blekhylkið því flokkað í vörulið 8473, með vísan til túlkunarreglu 3c, á þeim grunni að sá vöruliður var síðastur þeirra sem komu til álita.

Af inntaki túlkunarreglu 3 og framangreindum dómi er ljóst að fyrsta skrefið við beitingu reglunnar er að meta hvort unnt sé að beita a-lið hennar og flokka vöru í þann vörulið felur í sér nákvæmstu vörulýsinguna. Ef það er ekki hægt þá ber að flokka vöru eftir því efni eða þeim hluta hennar sem helst einkennir vöruna, sbr. b-liður umræddrar reglu. Ef hvorugum

---

<sup>284</sup> Sjá *EBD, mál C-137/78, ECR 1979, bls. 01707* þar sem ekki var fallist á að beita túlkunarreglu 3b enda myndi beiting reglunnar leiða til þess að varan yrði tollflokkuð í andstöðu við ákvæði vöruliðar 0405. Sjá einnig *RTN nr. 11/2000* þar sem kærandi taldi rétt að notast við túlkunarreglu 3.a, til vara túlkunarreglu 3.b og til þrautavara túlkunarreglu 3.c enda léki vafi „á um hvort um [væri] að ræða bifreið aðallega til mannflutninga eða bifreið til vöruflutninga...“ Tollyfirvöld og ríkistollanefnd féllust hinsvegar ekki á afstöðu kæranda að þessu leyti enda var ekki talið að tveir vöruliðir, þ.e. 8703 og 8704, kæmu að jöfnu til álita. Var einfaldlega talið að hægt væri að leysa úr tollflokun vörunnar með því að notast við túlkunarreglu 1, þ.e. með því að skoða orðalag vöruliðar 8703 sem lýsir vörunni með hliðsjón af hlutlægum eiginleikum hennar. Sú túlkun sem leiddi af textaskýringu vöruliðar 8703 var svo undirbyggður með vísan til úrskurða Alþjóðatollasamvinnuráðsins og fyrri úrskurða nefndarinnar um sambærileg álitaefni.

Þessum reglum er hægt að beita til að komast að niðurstöðu um tollflokkun þá er einfaldlega notaður sá vöruliður sem er síðastur þeirra vöruliða sem til greina kemur að flokka vöruna í.<sup>285</sup> Hver og einn þessara liða krefst nánari skoðunar og verður farið sérstaklega yfir efni þeirra og beitingu hér að neðan.

### 7.3.1 Túlkunarregla 3a

Þegar deilt er um tollflokkun í tvo eða fleiri vöruliði þá er ljóst að einungis er hægt að beita túlkunarreglu 3a sé einn þeirra vöruliða sem til greina kemur að nota til tollflokkunar nákvæmari en hinn eða hinir sem koma til skoðunar. Ef því mati verður ekki við komið þá er ekki hægt að beita reglunni.<sup>286</sup> Ef hægt er hins vegar að komast að þeirri niðurstöðu að annar vöruliðurinn feli í sér nákvæmari vörulýsingu þá getur samt sem áður beiting reglunnar verið takmörkuð með tilliti til 2. másl. hennar. Samkvæmt 2. másl. túlkunarreglu 3a þá er í vissum tilvikum ekki hægt að beita reglunni, þ.e. þegar „tveir eða fleiri vöruliðir hver um sig taka aðeins til hluta þeirra efnivara eða efna, sem eru í blöndum eða samsettum vörum, eða aðeins til hluta vara í vörusamstæðu í smásöluumbúðum.“ Þá eru þeir tveir vöruliðir sem til greina koma ósjálfrátt taldir koma að jöfnu til álita þrátt fyrir að annar þeirra sé í raun nákvæmari en hinn. Felur þetta ákvæði í sér undantekningu frá beitingu túlkunarreglu 3a og á við þegar tollflokkaðar eru bæði efnablöndur og vörusamstæður. Í slíkum tilvikum er talið að eiginleikar vörunnar eigi að hafa meira vægi heldur en orðalag einstakra vöruliða og af þeim sökum er rétt að beita túlkunarreglum 3b eða 3c.<sup>287</sup>

---

<sup>285</sup> Sjá athugasemdir við túlkunarreglu 3 í skýringarbókum WCO þar sem eftirfarandi kemur fram í I. lið: „This Rule provides three methods of classifying goods which, *prima facie*, fall under two or more headings, either under the terms of Rule 2 (b) or for any other reason. These methods operate in the order in which they are set out in the Rule. Thus Rule 3 (b) operates only if Rule 3 (a) fails in classification, and if both Rules 3 (a) and (b) fail, Rule 3 (c) will apply. **The order of priority is therefore (a) specific description; (b) essential character; (c) heading which occurs last in numerical order.**“ (áherslubl. höf.) Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>

<sup>286</sup> Sjá EBD, mál C-558/11 (enn óbirt í ECR), málsgr. 36.: „It should be observed, to begin with, that, contrary to the submissions of Kurcums Metal, general rule 3(a) for the interpretation of the CN does not apply to the tariff classification of cables such as those at issue in the main proceedings. *Having regard to the second sentence of that general rule and in the light of paragraph 33 above, neither of the two CN subheadings at issue in the main proceedings can be regarded as the more specific, within the meaning of that general rule.*“ (leturbr. höf.)

<sup>287</sup> Sjá t.d. umfjöllun um beitingu þessarar undantekningarreglu í EBD, mál C-28/75, ECR 1975, bls. 995 þar sem fram koma eftirfarandi ummæli dómsins: „If indeed in cases such as the present where goods appear to be classifiable under two headings corresponding to the different materials of which they are composed, it were necessary in classifying them to have regard to the heading describing them most precisely with regard to their appearance, the result would depend on chance circumstances alien to the needs of customs protection. *From the latter aspect the composition of the goods has in many cases a much greater importance and must therefore be taken into account as an essential factor in the classification.*“ (leturbr. höf.)

Þegar til stendur að beita túlkunarreglu 3a þá getur verið óljóst hvor þeirra vöruliða sem koma til skoðunar telst veita nákvæmari lýsingu á vörunni sem um er deilt. Í skýringarbókum WCO koma þó fram almennar leiðbeiningar í þessum efnum, sbr.<sup>288</sup>:

It is not practicable to lay down hard and fast rules by which to determine whether one heading more specifically describes the goods than another, but in general it may be said that :

(a) A description by name is more specific than a description by class (e.g., shavers and hair clippers, with self-contained electric motor, are classified in heading 85.10 and not in heading 84.67 as tools for working in the hand with self-contained electric motor or in heading 85.09 as electro-mechanical domestic appliances with self-contained electric motor).

(b) If the goods answer to a description which more clearly identifies them, that description is more specific than one where identification is less complete.

Ráða má af framangreindum athugasemdum WCO nokkur sjónarmið sem hægt er að hafa til hliðsjónar við mat á því hvernig beita eigi túlkunarreglu 3a. Í fyrsta lagi þá er vöruliður sem lýsir heiti vörunnar talinn nákvæmari en vöruliður sem lýsir einungis vörutegundinni eða –flokknum. Í öðru lagi þá telst sá vöruliður nákvæmari sem lýsir eiginleikum vörunnar með fullri hætti en aðrir þeir vöruliðir sem koma til skoðunar. Á síðara tilvikið reynir mun oftast í réttarframkvæmd enda almennt reynt að afmarka hversu nákvæmur vöruliðurinn er út frá eiginleikum þeirrar vöru sem um ræðir en ekki bara orðalagi vöruliðarins sjálfs. Þeir eiginleikar sem litið er til eru þeir sömu og fjallað var um í kafla 4 hér að framan.<sup>289</sup> Þarf því sem sagt að skoða hlutlæga eiginleika hennar með hliðsjón af vörulýsingu tollskrárinnar. Á þetta álitafni reyndi til að mynda í *EBD, mál C-524/11 (enn óbirt í ECR)* þar sem deilt var um tollflokkun á svefnpokum fyrir börn. Ágreiningur var uppi um það hvort varan ætti að flokkast sem svefnpoki skv. 94. kafla eða sem fatnaður fyrir börn í 62. kafla. Hlutlægir eiginleikar vörunnar voru sérstaklega skoðaðir og talið var að efri hluti vörunnar, sem var m.a. búinn hálsmáli og ermum, leiddi til þess að bæði orðalag vöruliðar 6209 sem og athugasemdir við hann lýstu vörunni sem um ræddi með nákvæmari hætti heldur en vöruliður 9404. Fól því vöruliður 6209 í sér nákvæmari lýsingu á vörunni, í skilningi túlkunarreglu 3a, heldur en vöruliður 9404.

Eins og í framangreindu máli þá getur vörulýsingin sjálf komið bæði fram í orðalagi sjálfrar tollskrárinnar, þ.e. vöruliða hennar, og athugasemdum við hana. Í *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012)*, þar sem stefnandi taldi að tollflokka ætti iPod Touch undir vörulið 8471,

<sup>288</sup> Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>

<sup>289</sup> Sbr. *RTN nr. 3/1998 (Pringles)* þar sem fram kom að svo hægt væri að finna nákvæmustu vörulýsinguna á vörunni sem um ræddi þá þyrfti að „líta til efnisinnihalds vörunnar, vinnslu hennar og endanlegrar gerðar hennar.“

reyndi á mjög ítarleg skilyrði þess að vara gæti talist sjálfvirk gagnavinnsluvél sem fram komu í athugasemdum við vörulið 8471. Ekki voru sambærilega ítarleg skilyrði fyrir því í tollskránni að vara teldist falla undir vörulið 8521, sem stefndi taldi vöruna falla undir. Þvert á móti voru þau skilyrði einungis fá og almenn. Taldi stefnandi með vísan til þess að vöruliðurinn sem tæki til gagnavinnsluvéla innihéldi nákvæmari vörulýsingu í skilningi túlkunarreglu 3a heldur en vöruliður 8521 og því ætti að tollflokka vöruna, sem hafði bæði eiginleika gagnavinnsluvélar sem og afspilunartækis, sem gagnavinnsluvél. Dómurinn virðist ekki taka afstöðu til þess hvort beita eigi túlkunarreglu 3a í málinu heldur byggir niðurstöðu málsins á höfuðhlutverki vörunnar á grundvelli túlkunarreglu 3b. Má ætla að þarna hafi dómstóllinn átt að taka mið af þeirri forgangsreglu túlkunarreglu 3 sem lýtur um innbyrðis samspili a. og b. liða hennar og taka afstöðu til þeirrar málsástæðu stefnanda að vöruliður 8471 fæli í sér nákvæmari vörulýsingu en vöruliður 8521. Slíkt hefði verið í samræmi við þá aðferðarfræði sem lýst var hér að framan og kom skýrlega fram í máli *EBD, mál C-250/05, ECR 2006, bls. I-10531*.<sup>290</sup>

Þá reyndi aftur á beitingu túlkunarreglu 3a í *Hérd. Rvk. 25. nóvember 2013 (E-278/2012) (iPod nano)* þar sem deilt var um tollflokkan á iPod nano. Í málinu var deilt um það hvort tækið hefði verið ranglega tollflokkað, samkvæmt bindandi álitum tollstjóra, í tollskrárnúmer 8527.1309 sem móttökutæki fyrir útvarpssendingar. Stefnandi málsins taldi að tækið ætti að falla í 8519.8110 sem hljóðupptöku- eða hljóðflutningstæki m.a. með vísan til túlkunarreglu 3a enda væri það nákvæmari vöruliður heldur en sá fyrrnefndi. Rökstuðningur stefnanda var eftirfarandi:

Í túlkunarreglu 3. a komi fram hvernig skuli bregðast við þegar til álita komi að telja vörur til tveggja eða fleiri vöruliða. Í þeim tilfellum skuli vöruliður sem feli í sér nákvæmstu vörulýsinguna tekinn fram yfir vörulið með almennari vörulýsingu. Varan sem hér um ræðir sé með margvísalega tæknilega eiginleika en hlutverk hennar sé að meginstefnu til að vista og spila tónlist. Varan sé afspilunartæki. Varan sé auk þess gædd margskyns hliðareiginleikum, s.s. klukku, skrefamæli, myndaskjá o.fl. Einnig geti hún numið útvarpssendingar en sá eiginleiki sé bæði almennur og fábrotinn. Það sé því nákvæmari vörulýsing að fella vöruna undir afspilunartæki.

Hér virðist stefnandi gera greinarmun á eiginleikum vörunnar sjálfrar, þ.e. að þeir séu ýmist almennir eða sértækir. Þannig ættu ekki almennir og fábrottnir eiginleikar vörunnar, í þessu tilviki að nema útvarpssendingar, að ráða tollflokkan vörunnar heldur sá eiginleiki sem telst gegna höfuðhlutverki í virkni hennar. Það tollskrárnúmer sem lýsir því höfuðhlutverki ætti því skv. röksemdarfærslu stefnanda að fela í nákvæmari vörulýsingu um virkni vörunnar heldur en það tollskrárnúmer sem lýsir þeim hluta vörunnar sem einungis gegnir

<sup>290</sup> Í því máli var deilt var um tollflokkan á blekhyllkjum, sbr. umfjöllun frammar í kaflanum.

aukahlutverki í virkni hennar. Dómurinn taldi hins vegar ekki þörf á því að flokka vöruna á grundvelli túlkunarreglu 3a enda unnt að komast að niðurstöðu um tollflokkun, sem móttökutæki fyrir útvarpssendingar, með vísan til túlkunarreglu 1, þ.e. með hliðsjón af athugasemdum við tollskrána. Þess ber að geta að þessa beitingu stefnanda á túlkunarreglu 3a má hvorki leiða af orðalagi túlkunarreglunnar sjálfrar né framangreindum athugasemdum í skýringarbókum WCO. Hér virðist vera áhersla lögð á höfuðhlutverk vörunnar sem í raun er mælikvarði sem túlkunarregla 3b vísar til og því hafi átt fremur að að tollflokka vöruna með vísan til þeirrar reglu í stað túlkunarreglu 3a. Helgast það einfaldlega af því að skilyrðum túlkunarreglu 3a var ekki fullnægt í málinu, þar sem hvorugur þeirra vöruliða sem til greina komu fólu í sér nákvæmari vörulýsingu. Forðast ber að blanda þessum tveimur reglum saman enda gerir skipulag túlkunarreglu 3 sérstaklega ráð fyrir því að um einangraðar reglur sé að ræða að þessu leyti sem ekki eigi að blanda saman.<sup>291</sup>

### 7.3.2 Túlkunarregla 3b

Túlkunarregla 3b, sem einungis er beitt ef túlkunarregla 3a á ekki við,<sup>292</sup> tekur samkvæmt orðalagi sínu til þriggja vöruflokka. Í fyrsta lagi tekur reglan til blandna (e. mixtures),<sup>293</sup> líkt og áður nefnd túlkunarregla 2b. Í öðru lagi tekur hún til samsettra vara úr ýmsum efnum eða hlutum og að lokum til vörusamstæðna í smásöluumbúðum.<sup>294</sup> Í öllum framangreindum tilvikum á að flokka þá vöru sem um er deilt í samræmi við þann hluta hennar eða það efni sem helst einkennir hana.

Þar sem reglan grundvallast á þeirri forsendu að hægt sé að finna þann eiginleika vörunnar sem einkennir hana hvað mest þá verður að vera hægt að bæði aðgreina þann eiginleika frá

<sup>291</sup> Sjá til að mynda beitingu á túlkunarreglu 3 í *EBD, mál C-558/11 (enn óbirt í ECR)* þar sem hvorugur þeirra vöruliða sem til greina komu töldust veita nákvæmari vörulýsing í skilningi túlkunarreglu 3a. Af þeirri ástæðu þurfti sérstaklega að skoða, á grundvelli túlkunarreglu 3b, hvort eitthvert þeirra efna sem voru í vörunni teldust einkenna hana. Svo var ekki af þeirri ástæðu bar að beita túlkunarreglu 3c.

<sup>292</sup> Sjá t.d. *EBD, mál C-215/10, ECR 2011, bls. I-07255* þar sem deilt var um pakka sem innihélt falskar neglur, lím og fleiri hluti sem nota þarf við ásetningu slíkar nagla. Við tollflokkun á vörunni var ljóst að fleiri en einn tollflokkur kæmu til skoðunar og því var beitt túlkunarreglu 3. Ekki kom þó til skoðunar að beita túlkunarreglu 3a þar sem ekkert þeirra tollskrárnúmera sem til álita voru töldust sérstækari en önnur. Af þeim sökum var beitt túlkunarreglu 3b og var talið að fölsku neglunnar einkenndu vöruna hvað mest.

<sup>293</sup> T.d. blanda af tveimur tegundum grjóna, þ.e. annars vegar klippt grjón og óklippt, settar í sömu umbúðirnar, sbr. *EBD, sameiginlegt mál C-208-209/81, ECR 1982, bls. 02511*. Í því máli var talið að blönduna ætti að flokka sem klippt grjón enda voru þau meira en helmingur af innihaldi blöndunnar.

<sup>294</sup> Ekki er sérstaklega tiltekið í reglunni að vörusamstæðan þurfi að vera í smásöluumbúðum en þær eru skilgreindar sem „safn af vörum eða hlutum, sem hafa sjálfstætt gildi eða verða eingöngu notaðir í tengslum hver við annan, enda flokkaðir saman til að mæta ákveðinni þörf eða þjóna ákveðnu hlutverki og pakkað saman í smásöluumbúðir (box, öskur, spjöld, o.s.frv.).“ Sjá hér athugasemdir við frumvarp til laga nr. 82/1978, sbr. Alþt. 1977-78, A-deild, bls. 1779. Sjá einnig orðalag túlkunarreglu 3a í HS vörunúmeraskránni þar sem sérstaklega er talað um „goods put up in sets for retail sale.“ Dæmi um beitingu túlkunarreglu 3b við tollflokkun á vörusamstæður er *EBD, mál C-215/10, ECR 2011, bls. I-07255* þar sem deilt var um tollflokkun á naglasetti, sem innihélt m.a. gervineglur, lím o.fl. Byggðist tollflokkunin á túlkunarreglu 3b og var varan flokkuð með vísan til þess að gervineglurnar væru mest einkennandi fyrir vörusamstæðuna.

öðrum hlutum eða efnum vörunnar og afmarka hvaða vægi hann hefur í vörunni. Þau atriði sem litið er til í þeim efnum geta verið mismunandi og farið eftir þeirri vöru sem um ræðir. Í athugasemdum við regluna í skýringarbók WCO eru talin upp þau atriði sem geta haft áhrif að þessu leyti. sbr.:

The factor which determines essential character will vary as between different kinds of goods. It may, for example, be determined by the nature of the material or component, its bulk, quantity, weight or value, or by the role of a constituent material in relation to the use of the goods.<sup>295</sup>

Í samræmi við ofangreindar athugasemdir hafa sjónarmið eins og verðmæti ákveðinna hluta í vörunni,<sup>296</sup> þyngd eða stærð komið til skoðunar auk þess mælikvarða, sem algengt er að litið sé til, þ.e. hver sé meginvirkni vörunnar.<sup>297</sup> Hefur til að mynda nokkuð mikið reynt á það sjónarmið þegar tollflokkaðar eru vörur sem hafa margþætt hlutverk. sbr. áður nefndur *Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012)(iPod Touch)* þar sem iPod Touch varan var tollflokkuð í vörulið 8471 m.a. á þeim grunni að höfuðhlutverk tækisins væri að vera handhæg lófatölva, þ.e. sjálfvirk gagnavinnsluvél, en ekki afspilunartæki eins og stefndi hélt fram. Á þetta sjónarmið reyndi enn fremur í *EBD, sameiginlegt mál C-362-363/07, ECR 2008, bls. I-09489* þar sem deilt var um tollflokkan á vélum sem höfðu margþætt hlutverk, þ.e. að ljósrita, skanna og prenta. Til að komast að niðurstöðu á grundvelli túlkunarreglu 3b taldi dómstóllinn að afmarka þyrfti, af eiginleikum þeirra vara sem um ræddi, hverjir teldust til höfuðhlutverks varanna og hverjir gegndu aukahlutverki. Niðurstaða þess mats myndi síðan leysa úr því hvernig tollflokka ætti vörunnar. Eins og gefur að skilja þá getur slíkt mat verið mjög flókið og jafnvel í sumum tilvikum ekki við komið. Ef svo er, þá ber að fara neðar í túlkunarreglu 3 og leitast við að tollflokka vöruna með vísan til c-liðar reglunnar þar sem eiginleikar vörunnar eru þungamiðjan.

Í réttarframkvæmd hefur hinsvegar, auk framangreindra sjónarmið, verið notast við ákveðna aðferð eða leiðbeiningarreglu til að átta sig á því hvaða hlutir vörunnar einkenna hana mest. Sú aðferð hefur verið kennd við *EBD, mál C-253/87, ECR 1988, bls. 3351*, svokallað Sportex mál. Í því máli var deilt um tollflokkan á vöru sem var samsett aðallega úr þremur efnum, þar á meðal fjölliðu myndaða úr expoxysamböndum (e. epoxy resin). Til að

<sup>295</sup> Sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/>

<sup>296</sup> Sjá t.d. *RTN nr. 3/2001* þar sem kærandi taldi að tollflokka ætti handfrjálсан búnað út frá rafhlöðunni enda væri hún stærsti og dýrasti hluti vörunnar.

<sup>297</sup> Sbr. *RTN nr. 8/1998* þar sem deilt var um tollflokkan á hjámiðjum með innbyggðum loka úr kopar. Túlkunarreglu 3b var beitt í málinu og var varan metin út frá píputenginu með lokanum enda var sá hluti vörunnar bæði langviðamesti hluti hennar og sá sem gegndi meginhlutverki vörunnar.



átta sig á því hvaða efni vörunnar einkenndu hana mest í skilningi túlkunarreglu 3b sagði dómstóllinn eftirfarandi:<sup>298</sup>

In accordance with that general rule of interpretation, it is necessary, in carrying out the tariff classification of a product, to identify, from among the materials of which it is composed, the one which gives it its essential character. *This may be done by determining whether the product would retain its characteristic properties if one or other of its constituents were removed from it.* In the present case, it is common ground that tubing made of carbon and glass fibre but without epoxy resin would lose the property which characterizes the product in question, namely its flexibility. (leturbr. höf.)

Í þessu máli var ljóst að varan sem um ræddi myndi missa þann eiginleika sem einkenndi hana hvað mest ef fjölliðan mynduð úr expoxysamböndum yrði fjarlægð úr vörunni. Var því talið rétt að tollflokka vöruna, á grundvelli túlkunarreglu 3b, með hliðsjón af framangreindu efni hennar í vörulið 3901.<sup>299</sup> Þetta próf ber þó ekki að skilja með þeim hætti að þeir hlutir eða það efni vörunnar sem telst óaðskiljanlegt henni, þ.e. að án þess myndi varan ekki virka, eigi ávallt að ráða því hvernig hún er tollflokkuð. Það getur nefnilega verið svo að slíkir eiginleikar geta, þrátt fyrir framangreint, talist víkjandi eiginleikar vörunnar og ættu því ekki að vera ráðandi þáttur í tollflokkun hennar Má í því skyni benda á eftirfarandi ummæli dómstólsins í *EBD, sameiginlegt mál C-288-289/09, ECR 2011*, bls. I-02851:

Similarly, the fact that the Sky+ box cannot function using its hard disk alone and that the hard disk is not needed for viewing television programmes, so that the reception of television signals is indispensable in order for the box to function, does not allow any conclusions to be drawn as to the principal function of the apparatus. *As the Commission correctly submits, the fact that a function of an apparatus is indispensable does not, by itself, mean that it is the principal function since a function may be indispensable whilst remaining secondary or ancillary.* (leturbr. höf.)

Ef hinsvegar sú staða er uppi að allir hlutar vörunnar séu í raun jafneinknandi fyrir hana, þ.e. engu máli myndi skipta hvaða hlutir eða efni yrði fjarlægð úr vörunni enda myndi hún í öllum tilfellum missa þá eiginleika sem einkenna hana mest, þá er ekki hægt að beita túlkunarreglu 3b.<sup>300</sup>

### 7.3.3 Túlkunarregla 3c

Ef hvorki er hægt að beita túlkunarreglu 3a né 3b þá á að skoða hvort hægt sé að beita túlkunarreglu 3c. Sú regla er nokkuð einföld að efni til enda mælir hún fyrir um að tollflokka

<sup>298</sup> *EBD, mál C-253/87, ECR 1988*, bls. 3359.

<sup>299</sup> Sjá einnig *EBD, mál C-288/99, ECR 2001*, bls. I-3728 og *EBD, mál C-250/05, ECR 2006*, bls. I-10566.

<sup>300</sup> Sjá t.d. *EBD, mál C-80/96, ECR 1998*, bls. I-142 en þar kemur eftirfarandi fram: „Since General Rule No 3(a) does not apply to the goods at issue in the main proceedings, as is clear from paragraph 22 of the Advocate General's Opinion, their classification must be considered under General Rule No 3(b) in fine, which provides that classification of goods put up in sets is to be effected under a single heading by reference to the component which gives them their essential character. In that regard, as is clear from paragraphs 33 and 34 of the Advocate General's Opinion, in this case the characteristic property of the set would be taken away if one of its components, whether the briefs or the brassière, were removed. Classification therefore cannot be effected under General Rule 3(b) in fine.“

eigi vörur í þann vörulið sem er síðastur þeirra vöruliða sem að jöfnu komi til álita. Eins og sjá má af framangreindri umfjöllun þá skiptir mestu máli að afmarka hvort túlkunarreglum 3a eða 3b verði beitt. Lítil ágreiningur er almennt um beitingu túlkunarreglu 3c ef fullljóst er að fyrri reglum verður ekki beitt. Um beitingu túlkunarreglu 3c segir m.a. í *úrskurði tollstjóra 10. febrúar 2012 (6/2012)* þar sem deilt var um tollflokkun á tölvuskjá:

Þess má einnig geta að túlkunarregla 3 c segir að ef til álita komi vörur sem ekki er hægt að flokka eftir reglum a- eða b-liðar 3. athugasemdar og geta fallið jafnt í fleiri en einn vörulið þá skal tollflokkað í seinna númerið sem til álita kemur.

Með þessum rökstuðningi var varan flokkuð í tollskrárnúmer 8528.5900 í stað 8528.5100. Hér var ekki deilt um hvort vöruliður 8528 ætti við heldur hvaða undirlið ætti að beita. Þá kom ekki til skoðunar hvort varan ætti að falla undir undirliðinn – *Aðrir skjáir* en sá undirliður inniheldur í raun að eins tvö tollskrárnúmer, þ.e. þau tvö sem komu til álita. Þar sem hvorki var hægt, að mati tollstjóra, að leiða tollflokkun vörunnar af orðalagi viðkomandi undirliða né heldur með hliðsjón af þeim eiginleikum sem helst einkenndu vöruna þá var með túlkunarreglu 3c ákveðið að velja síðari liðinn. Það ber að hafa í huga að hér þarf að bera saman orðalag jafnsettra undirliða og skiptir því máli við það mat hvar í undirskiptingunni viðkomandi liðir eru, sbr. túlkunarregla 6. Túlkunarreglu 3c verður þó einnig beitt um þau tilvik þar sem tveir eða fleiri vöruliðir koma til skoðunar og þurfa þeir vöruliðir ekki endilega að vera í sama kaflanum svo reglunni verði beitt, sbr. áðurnefnt *EBD, sameiginlegt mál C-362-363/07, ECR 2008, bls. I-09489*. Í því máli var talið að túlkunarregla 3c kæmi til greina í vélum þar sem ljósritunarþátturinn var talinn jafn mikilvægur og aðrir hlutir í vélunum. Í slíkum tilvikum kæmi að jöfnu til greina að flokka vöruna undir vörulið 8471 og 9009. Þar sem vöruliður 9009 er aftar í tollskránni þá bar að beita honum.

Af framangreindri umfjöllun má ráða að beiting túlkunarreglu 3 er háð ákveðinni aðferðarfræði sem tekur mið af heiti einstakra undirliða og vöruliða, einkennum þeirrar vöru sem um ræðir sem og uppsetningu tollskrárinnar. Sé umræddri aðferðarfræði ekki fylgt við tollflokkun á vörum, þegar til stendur að beita túlkunarreglu 3, er viðbúið að tollflokkunin verði ákveðnum annmörkum háð.

#### **7.4 Túlkunarregla 4**

Þegar ekki er hægt að beita framangreindum túlkunarreglum 2 eða 3 þá ber að beita túlkunarreglu 4 sem kveður á um að flokka eigi vörur í sama vörulið, og eftir atvikum undirlið, og þær vörur sem þeim eru líkastar. Reglan á þannig við um þau tilvik þegar varan sem um ræðir fellur utan við vöruliði tollskrárinnar og þar með verður reglunni ekki beitt ef

m.a. með hliðsjón af eiginleikum vörunnar er hægt að fella hana sjálfa undir tollskrána.<sup>301</sup> Má ætla að þessari reglu sé beitt mjög sjaldan í framkvæmd enda á í flestum tilvikum að vera hægt að fella vöruna undir eitthvert þeirra tollskrárnúmera sem finna má í tollskránni. Þau tilvik sem reglan ætti helst að koma til skoðunar væri þegar fram koma nýjar vörur sem ekki hefur verið gert ráð fyrir sérstaklega í tollskránni.<sup>302</sup> Þegar reglunni er hins vegar beitt þá er þess krafist að sá sem framkvæmir tollflokkan framkvæmi ákveðinn samanburð á þeirri vöru sem til stendur að flokka og öðrum sambærilegum vörum með það markmiði að flokka umdeilda vöru í sama vörulið eða undirlið og sú sem er henni líkust.

Af bæði efni túlkunarreglu 4 og beitingu má telja að hún hafi að nokkru einkenni lögjöfnunar sem felur það í sér að lagaákvæði er beitt um „ólögákvæðið atriði sem er eðlisskyld eða samkynja því sem rúmast innan ákvæðisins.“<sup>303</sup> Um eðli þess ferlis að lögjafna segir Ármann Snævarr:<sup>304</sup>

Löggjöfnun er samanburðarverkefni, þar sem mergur málsins er að ganga úr skugga um efnislegan skyldleika tilvika, lögmæltis og ólögmæltis... Þegar löggjöfnun er beitt er komið út fyrir vébönd almennrar lögskýringar. Með lögskýringu hefir verið sannreynt, að tiltekið lagaákvæði taki ekki til tilviks þess, sem leysa á úr. Reglu þeirri, sem í ákvæðinu felst, er allt að einu beitt um tilvikið, sakir þess að það er eðlisskyld þeim atvikum sem ákvæðið fjallar tvímælalaust um.

Þegar túlkunarreglu 4 er beitt er ljóst að það tollskrárnúmer sem til stendur að fella vöruna undir á samkvæmt efni sínu ekki við um vöruna. Hvorki eiginleikar vörunnar sjálfrar né orðalag tollskrárinnar leiða til þess að varan eigi þar undir. Varan ætti því alla jafna að falla utan við það númer og eftir atvikum utan við tollskrárna í heild sinni. Þar sem hlutverk tollskrárinnar er m.a. að flokka allar vörur sem eru andlag viðskipta þá er sá kostur hins vegar ekki tækur. Einhvers staðar þarf að flokka vöruna og því ber að skoða þá vöru sem er eðlisskyld henni eða samkynja og beita því tollskrárnúmeri sem sú vara fellur undir. Hér er því í raun ekki um lögskýringu að ræða enda ekki verið að túlka þann lagatexta sem fyrir liggur heldur „þvert á móti lagt mat á það hvort rök standi til þess að beita þeirri efnisreglu, sem leidd hefur verið af ákvæðinu með lögskýringu, um það tilvik sem til úrlausnar er.“<sup>305</sup> Rökin fyrir því að beita löggjöfnun í tilvikum sem þessum má því leiða bæði af eðli og tilgangi

---

<sup>301</sup> Sbr. *EBD, mál C-38/76, ECR 1976, bls. 2036* þar sem fram kom: „In consequence, when a product can be classified under a specific tariff heading on the basis of its composition, there is no further possibility of classification by analogy within the meaning of Rule No 4 of the General Rules for the interpretation of the nomenclature, since such a classification can only be considered, in the words of Rule 4, in relation to goods 'not falling within any heading of the Tariff.'“

<sup>302</sup> Sveinbjörn Guðmundsson: „Almennar leiðbeiningar um tollflokkan vöru“, [http://www.tollur.is/displayer.asp?cat\\_id=23&module\\_id=210&element\\_id=3519](http://www.tollur.is/displayer.asp?cat_id=23&module_id=210&element_id=3519)

<sup>303</sup> Ármann Snævarr: *Almenn lögfræði*, bls. 534.

<sup>304</sup> Ármann Snævarr: *Almenn lögfræði*, bls. 534-535.

<sup>305</sup> Róbert Spanó: *Túlkun lagaákvæða*, bls. 306-307.

tollskrárinnar en ekki síður því að jafnræði eigi að vera fyrir hendi við tollflokkun og þar með álagningu aðflutningsgjalda.

Sá mælikvarði sem er almennt til þess fallinn að skapa jafnræði við tollflokkun er sá að líta til hlutlægra eiginleika varanna og þar með flokka saman vörur sem eru eins, bæði hvað varðar samsetningu og virkni. Þannig að þrátt fyrir að tiltekið tollskrárnúmer taki samkvæmt efni sínu ekki til tiltekinnar vöru þá má almennt ætla, á grundvelli túlkunarreglu 4, að hægt sé að fella vöruna undir það númer sé varan með sömu hlutlægu eiginleika og aðrar vörur sem falla undir sama númer.<sup>306</sup> Öðrum sjónarmiðum, eins og sambærilegu markaðsvirði varanna sem og notagildi, hefur þó verið beitt í réttaframkvæmd til stuðnings tollflokkun á grundvelli umræddrar túlkunarreglu.<sup>307</sup> Eins og rakið var í kafla 4 hér að framan þá eru þessi sjónarmið almennt talin huglægs eðlis og því eigi þeim einungis að beita í undantekningartilvikum. Það sama á við þegar túlkunarreglu 4 er beitt enda byggist tollflokkun, hvort sem er á grundvelli eiginlegrar lögskýringar eða lögjöfnunar, að meginstefnu á hlutlægum eiginleikum vara en ekki huglægum.

## 7.5 Túlkunarregla 5

Um fjöllum um tollflokkun lýkur hér með um fjöllum um túlkunarreglu 5 sem fjallar samkvæmt efni sínu um tollflokkun á umbúðum vara. Reglan gefur þó ekki mikið tilefni til efnislegrar um fjöllumunar enda hefur henni verið sjaldan beitt í framkvæmd og er enn fremur lýsandi skv. orðalagi sínu. Túlkunarregla 5 er í tveimur liðum og hljóðar svo:

Auk undanfarandi ákvæða skulu eftirfarandi reglur gildar um þær vörur sem hér greinir:

a. Myndavélahylki, hljóðfæratöskur, byssuhulstur, pennastokkar, skartgripaskrín og áþekk ílát sem sérstaklega eru löguð eða smíðuð undir ákveðnar vörur eða vörusamstæður, eru ætluð til langvarandi nota og framvísað með þeim vörum sem þær eru ætlaðar undir skal flokka með þessum hlutum, enda séu þær venjulega seldar með þeim. Ákvæði þetta tekur þó ekki til íláta sem eru einkennandi fyrir vöruna í heild.

b. Leiði ekki annað af reglu a-liðar 5. töluliðar skal umbúðaefni og ílát til pökkunar, sem framvísað er með vörunum í, flokkað með vörunum, enda sé það venjulega notað til

<sup>306</sup> Sbr. EBD, mál C-223/84, ECR 1985, bls. 3348 dómstóllinn segir eftirfarandi: „In the absence of any specific heading referring expressly to the timer/tuner, it is necessary to refer to Rule 4 of the Rules for the Interpretation of the Nomenclature of the CCT... As the Court has held on numerous occasions, the appropriate heading must be selected on the basis of the essential characteristics and the particular nature of the apparatus in question; a detailed technical examination is therefore required.“ (leturbr. höf.)

<sup>307</sup> Sbr. EBD, mál C-40/69, ECR 1970, bls. 81 þar sem dómstóllinn tekur eftirfarandi fram í máli þar sem deilt var um tollflokkun á kalkúnastéli: „In accordance with a general rule of classification for tariff purposes set out in Rule 5 the Rules for the interpretation of the nomenclature of the Common Customs Tariff (Regulation No 950/68 of the Council, (OJ No 172, 1968) goods not falling within any heading of the Tariff shall be classified under the heading appropriate to the goods to which they are most akin. The question whether goods are akin one to another is to be decided on the basis not only of their physical characteristics but also of their use and commercial value. In the absence of special circumstances the commercial value of goods is normally their market price“ (leturbr. höf.)

pökkunar á slíkum vörum. Ákvæði þetta gildir þó ekki ef slíkt umbúðaefni eða ílát til pökkunar eru augljóslega margnota.

Reglan á samkvæmt efni sínu aðeins við um tilteknar umbúðir og felur hún það í sér að umbúðirnar á að flokka með þeim vörum sem umbúðirnar taka til. Sem dæmi má nefna að skartgripaskrín á að tollflokka undir vörulið 7113 *Skartgripir, gull- og smíðavörur og aðrar vörur*, þrátt fyrir að orðalag vöruliðarins taki ekki sérstaklega til umbúða utan um slíka skartgripi.<sup>308</sup> Lýst er nokkuð ítarlega, í a-lið reglunnar, hvaða eiginleika umbúðirnar þurfa að hafa svo þær tollflokkast í samræmi við regluna. Þurfa umbúðirnar í fyrsta lagi að vera sérstaklega lagaðar eða smíðaðar undir ákveðnar vörur eða vörusamstæður og er í reglunni talið upp í dæmaskyni hvers konar umbúðir það eru sem átt er við, þ.e. myndavélahylki, hljóðfæratöskur o.fl. Í öðru lagi þá þurfa umbúðirnar að vera ætlaðar til langvarandi nota. Þær eiga því alla jafna að hafa verið framleiddar til að hafa sama endingartíma og vörunar sem þær taka til sem og jafnvel að gegna því hlutverki að verja vöruna þegar hún er ekki í notkun. Þetta skilyrði er mikilvægur hluti af túlkunarreglunni enda á reglan ekki að taka til umbúða sem eru alla jafna einnota eða gegna almennu hlutverki til pökkunar.<sup>309</sup> Í þriðja lagi þá þarf umbúðunum að vera framvísað við innflutning með þeim vörum sem þær taka til.<sup>310</sup> Það á reyndar ekki að skipta máli hvort varan sjálf sé ekki ofan í umbúðunum við innflutninginn, t.d. vegna þess að það sé einfaldlega hentugra að ferðast með umbúðirnar og vöruna í sitthvoru lagi. Ef hinsvegar varan og umbúðirnar eru fluttar inn í sitthvoru lagi þá er ekki hægt að beita reglunni og ber þá að flokka umbúðirnar í það tollskrárnúmer sem lýsir vörunni best. Er þetta sambærilegt sjónarmið og þegar túlkunarreglu 2 er beitt, sbr. framangreind umfjöllun. Í fjórða lagi þurfa umbúðirnar að vera þess eðlis að þær séu almennt seldar með vörunum sem þær taka til, sbr. t.d. myndavélahulstur sem er almennt selt með myndavél og byssuhulstur með byssu. Það virðist þó ekki eiga að beita svo þröngri túlkun á þessu skilyrði að umbúðirnar þurfi að vera seldar samtímis og varan heldur nægir að umbúðirnar séu almennt seldar fyrir slíkar vörur. Það er til dæmis sjaldgæft að skartgripaskrín sé selt samtímis og skartgripirnir sem skrínin á að geyma enda getur skartgripaskrín almennt borið marga skartgripi og því ekki hægt að ætlast til þess að nýtt skrín sé keypt í hvert skipti sem nýr skartgripur er keyptur. Að lokum þá er gerður ákveðinn varnagli á beitingu túlkunarreglu 5 sem felst í því að umbúðirnar sjálfar mega ekki vera sá hluti vörunnar sem sem telst hvað

---

<sup>308</sup> Sjá athugasemd II. við túlkunarreglu 5a í skýringarbók WCO. sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishations.org/>

<sup>309</sup> Sjá 2. tölul. athugasemdar I. við túlkunarreglu 5a í skýringarbók WCO. sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishations.org/>

<sup>310</sup> Sjá 3. tölul. athugasemdar I. við túlkunarreglu 5a í skýringarbókum WCO. sbr. rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012), <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishations.org/>

mest einkennandi fyrir vöruna í heild sinni. Til að átta sig á því gæti þurft að notast við Sportex prófið sem lýst er að framan í kafla 7.3.2 og athuga hvort varan missi höfuðeinkenni sitt verði umbúðirnar fjarlægðar.

Eins og sjá má að framan þá eru nokkuð ítarleg skilyrði fyrir því að a-lið tulkunarreglu 5 verði beitt við tollflokkun á umbúðum með þeim hætti að þær verði samtollaðar þeim vörum sem umbúðunum eru ætlaðar. Síðari hluti reglunnar, þ.e. b-liður, er þó ekki eins skýr en hann tekur samkvæmt efni sínu til umbúðafna og ílát til pökkunar og verður aðeins beitt ef a-liður tulkunarreglunnar leiðir ekki til annarrar niðurstöðu, sbr. 1. másl. b.liðar tulkunarreglu 5. Í *EBD, sameiginlegt mál C-410-412/08, ECR 2009, bls. I-11991* kom beiting reglunnar til skoðunar en þar reyndi á það hvað teldist vera umbúðafni (e. packing materials) í skilningi reglunnar. Í málinu var deilt um tollflokkun á kúmenolíu hylkjum og umbúðunum utan um þau. Um mögulega beitingu b-liðar tulkunarreglu 5 við tollflokkun á umbúðunum sagði dómstóllinn<sup>311</sup>:

In that respect, it must be pointed out that the casing which contains the oils at issue in the main proceedings is not a 'packing material' within the meaning of General Rule 5. That form of presentation of the oils at issue in the main proceedings is a decisive factor which reveals their function as a food supplement, since it determines the dosage of the edible preparations, the way in which they are absorbed and the place where they are supposed to become active. Consequently, the casing is a factor which, together with their content, determines the use and character of the goods at issue in the respective main proceedings. (leturbr. höf.)

Af framangreindum ummælum er ljóst að ekki var talið tækt í málinu að skilgreina umbúðirnar utan um hylkin sem umbúðafni í skilningi b-liðar tulkunarreglu 5 enda réðu þær, ásamt hylkjunum sjálfum, hverjir eiginleikar vörunnar væru og hvernig vöruna átti að nota. Leiða má af þessu orðalagi að dómstóllinn hafi einfaldlega beitt þeim mælikvarða sem fram kemur í a-lið tulkunarreglu 5 um að umbúðirnar megi ekki vera einkennandi fyrir vörunar sem þær bera. Má því ætla að hér takmarkist b.liður tulkunarreglu 5 við það hvers eðlis umbúðirnar eru sem um ræðir og þá með hversu rúmum hætti eigi að túlka hugtökin *umbúðafni og ílát til pökkunar*. Auk þess takmarkast reglan við 2. másl. b-lið hennar þar sem sérstaklega er tiltekið að hún eigi ekki við séu umbúðafnin eða ílátin til pökkunar *augljóslega margnota*. Þessum málslið var bætt inn í regluna með tollalögnum nr. 88/2005 með það að markmiði að koma í veg fyrir að margnota ílát og umbúðir væru felldar undir regluna. Eins og fyrir greinir er þetta sambærilegt skilyrði og það sem gildir í a-lið reglunnar enda það sérstaklega gert ráð fyrir að umbúðirnar séu til langvarandi nota. Þó má ekki telja að beita eigi sama mælikvarða við mat á þessu skilyrði í b-lið, eins og gert er í a-lið, enda

---

<sup>311</sup> *EBD, sameiginlegt mál C-410-412/08, ECR 2009, málsgr. 32.*

áðurnefnt orðalag *augljóslega* bendir til þess að það þurfi að vera mjög skýrt af eiginleikum umbúðanna að þær séu margnota.

## 8 Lokaorð

Sú athöfn að flokka vörur niður á tollskrárnúmer getur oft á tíðum valdið miklum vandkvæðum í framkvæmd enda liggur það ekki oft beint fyrir hvar vöruna eigi að flokka. Sú aðferðarfræði sem beita á til að komast að niðurstöðu um tollflokkan, með vísan til framangreindrar umfjöllunar, byggist á tveimur atriðum. Annars vegar að meta þá vöru sem til stendur að tollflokka, þ.e. hvaða eiginleika hún hefur, og hins vegar beita þeim almennu reglum um túlkun lagaákvæða og hinum lögfestu túlkunarreglum tollskrárinnar, til að afmarka inntak einstakra tollskrárnúmera, þ.e. hvers konar vörur eigi að falla þar undir.

Fyrsta skrefið er því ávallt að skoða þá vöru sem um ræðir, þ.e. til að átta sig á virkni hennar, uppsetningu og jafnvel notagildi. Þeir eiginleikar hennar sem eiga að hafa áhrif á flokkun ráðast af ákvæðum tollskrárinnar sjálfar, þ.e. hvaða kröfur einstaka tollskrárnúmer gera til þeirra vara sem undir þau falla. Við þessa skoðun þarf að hafa tvær grundvallarreglur í huga. Í fyrsta lagi að líta eigi til hlutlægra eiginleika vara og aðeins sé heimilt að líta til huglægra eiginleika þeirra megi slíkt ráða af tollskránni. Í öðru lagi þá þarf að skoða eiginleika vörunnar eins og hún er við innflutning og því almennt ekki hægt að tollflokka vöru á grundvelli þeirra eiginleika sem hún kynni að hafa á síðari stigum.

Næsta skref er að túlka tollskrána og afmarka þá efnisreglu sem þar er að finna. Í framkvæmd virðist mikil áhersla lögð á að skýra íslensku tollskrána, þ.e. túlkunarreglur hennar, vörunúmeraskrána og athugasemdir, til samræmis við réttarheimildir WCO sem lúta að túlkun HS vörunúmeraskrárinnar. Ástæða þess er einfaldlega sú að íslenska tollskráin er að mestu þýðing á HS vörunúmeraskránni. Þetta lögskýringarsjónarmið takmarkast þó af ákvæðum stjórnarskrárinnar, þ.e. 40. gr. og 1. mgr. 77. gr., enda varðar tollflokkan beitingu á skattareglum sem umrædd ákvæði stjórnarskrárinnar gera ríkar kröfur til. Skýringarbækur WCO hafa í framkvæmd hins vegar mjög mikið vægi og því að öllu jöfnu ekki hægt að komast að niðurstöðu um tollflokkan án þess að líta til efni þeirra. Aðrar erlendar réttarheimildir á borð við tollflokkanarreglugerðir ESB, dómur EBD og skýringarbækur ESB hafa einnig mikið vægi enda vísa þær til þess hvernig stór hluti aðildarríkja WCO, og helstu viðskiptaríki Íslands, beita HS vörunúmeraskránni.

Grundvöllur tollflokkanar eru hinsvegar hinar svokölluðu túlkunarreglur tollskrárinnar og ber að vísa til þeirra þegar komist er að niðurstöðu um tollflokkan. Þær eru byggðar upp í ákveðinni forgangs röð þar sem skoða þarf fyrst túlkunarreglur 1 og 6 áður en aðrar reglur

koma til skoðunar. Fela þær í sér þá grundvallarreglu að tollflokkun eigi fyrst og fremst að taka mið af orðalagi vöruliða og athugasemda og ef það er ekki hægt þá er skylt að líta til túlkunarreglna 2-5. Beiting þessara reglna er háð því að fyrir liggi grundvallarskilningur á uppsetningu þeirra og innri forgangs röðun og er því ekki heimilt að velja sér í blindni eina reglu sem virðist falla best að því máli sem fyrir liggur. Ávallt þarf að gæta að innra samhengi þeirra, sem felst í megindráttum í því að fyrst eigi að beita almennri textaskýringu við tollflokkun, sbr. túlkunarreglur 1 og 6, og enda á því að beita lögjöfnun, sbr. túlkunarregla 4. Þar á milli eru síðan sértækar reglur sem lúta að því t.d. hvaða eiginleikar vöru eigi að ráða tollflokkun og hvernig fara eigi með vörur sem hafa margþætta eiginleika. Þrátt fyrir að höfundar þess alþjóðlega tollflokkunarkerfis sem íslenska tollskráin byggir á hafi reynt eftir fremsta megni að útbúa kerfi sem hægt væri, með samræmdum hætti, að flokka vörur á nokkuð fyrirsjáanlegan hátt þá er ljóst að tollflokkun er í eðli sínu nokkuð flókið lögskýringarferli. Það helgast af því að tollskráin er í senn atviksbundin, þ.e. reynt er að ná utan um hverja og eina vöru sem er andlag vöruviðskipta, en jafnframt almenn, til að gera ráð fyrir mögulegri vöru- og tækniþróun. Af þeim sökum, sem og með hliðsjón af tíðum breytingum hennar, getur verið erfitt að átta sig á því hvert inntak hennar er hverju sinni og hvar eigi að flokka vörur. Er því mikilvægt að fyrirtæki og einstaklingar sem ætli sér að flytja vörur til og frá landinu hafi til hliðsjónar þau sjónarmið sem rakin eru í ritgerð þessari og enn fremur leitist eftir því að fá álit tollstjóra á tollflokkun svo öllum vafa, hvað varðar þá vöru sem er andlag álitsins, sé eytt.



## HEIMILDASKRÁ

*Alþingistíðindi*

Ármann Snævarr: *Almenn lögfræði*. Reykjavík 1988.

Ben J.M. Terra og Peter J. Wattel: *European Tax Law*. 4. útgáfa. Haag 2005

Björg Thorarensen: *Stjórnskipunarréttur. Mannréttindi*. Reykjavík 2008.

Björg Thorarensen og Pétur Leifsson: *Kaflar úr þjóðarétti*. Handrit til kennslu við lagadeild Háskóla Íslands. 2. útgáfa. Reykjavík 2005.

„Conventions and Agreements“, <http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/conventions.aspx>, (skoðað 4. júlí 2014).

Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*. Reykjavík 1996.

Davíð Þór Björgvinsson: *Lögskýringar*. Reykjavík 2008.

Dóra Guðmundsdóttir: „Um lögtöku Mannréttindasáttmála Evrópu og beitingu í íslenskum rétti.“ *Tímarit lögfræðinga*, 3. tbl. 1994, bls. 154-190.

Dominik Lasok: *The Trade and Customs law of the European Union*. 3. útgáfa. London 1998.

Efnahags- og félagsráð Sameinuðu þjóðanna (ECOSOC): „International Trade Classifications. Standard international Trade Classification (SITC)“, <http://repository.uneca.org/handle/10855/9230>, 24. mars 1974 (skoðað 4. júlí 2014).

Hans-Michael Wolfgang og Christopher Dallimore: „The World Customs Organization and its Role in the System of World Trade: An Overview“. *European Yearbook of International Economic Law*, 3. tbl. Ritstj. Christoph Herrmann og Jörg Philipp Terhechte. Berlín 2012, bls. 613-633.

„History“, [http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/au\\_history.aspx](http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/au_history.aspx), (skoðað 29. júní 2014).

Laurence W. Gormley: *EU law of Free Movement of Goods and Customs Union*. Oxford 2009.

*Lögfræðiorðabók. Með skýringum*. Ritstj. Páll Sigurðsson. Reykjavík 2008.

Margrét Einarisdóttir: „Forgangsrif réttilega innleiddra EES-reglna“. *Tímarit lögréttu*, 1. hefti 2010, bls. 25-36.

Massimo Fabio: *Customs Law of the European Union*. Alphen aan den Rijn 2011.

Ólafur Jóhannes Einarsson: „Bókun 35 og staða EES-samningsins að íslenskum rétti“. *Tímarit lögfræðinga*, 4. tbl. 2007, bls. 371-411.

Páll Hreinsson: *Stjórnsýslulögin. Skýringarrit*. Reykjavík 1994.

Páll Hreinsson: *Stjórnsýsluréttur. Málsmeðferð*. Reykjavík 2013.

Peter Van den Bossche og Werner Zdouc: *The law and policy of the World Trade Organization. Text, Cases and Materials*. 3. útgáfa. Cambridge 2013.

„Position of contracting parties to the Harmonized System Convention and Non-contracting party administration“, <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview.aspx>, 1. júlí 2014 (skoðað 4. júlí 2014).

Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2002),  
<http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> (skoðað 19. júlí 2014).

Rafræn útgáfa skýringarbóka WCO (2012),  
<http://harmonizedsystem.wcoomdpublishings.org/> (skoðað 24. ágúst 2014).

Róbert R. Spanó: „Markmiðsskýring“. *Úlfjótur*, 3. tbl. 2007, bls. 621-649.

Róbert R. Spanó: *Túlkun lagaákvæða*. Reykjavík 2007.

Róbert R. Spanó: „Túlkun reglugerðarheimilda“. *Úlfjótur*, 2. tbl. 2006, bls. 201-243.

Sigurður Líndal: *Um lög og lögfræði. Grundvöllur laga – Réttarheimildir*. 2. útgáfa. Reykjavík 2008.

Simon Lester, Bryan Mercurio, Arwel Davies og Kara Leitner: *World Trade Law. Text, materials and Commentary*. Oregon 2008.

Stefán Már Stefánsson: *Evrópusambandið og evrópska efnahagssvæðið*. Reykjavík 2000.

Sveinbjörn Guðmundsson: „Almennar leiðbeiningar um tollflokkun vöru“, [http://www.tollur.is/displayer.asp?cat\\_id=23&module\\_id=210&element\\_id=3519](http://www.tollur.is/displayer.asp?cat_id=23&module_id=210&element_id=3519) (skoðað 8. júlí 2014).

*The Harmonized System – Amendments and Their Impact on WTO members' schedules*. World Trade Organization, Genf 2008.

Timothy Lyons: *EC Customs Law*. 2. útgáfa. Oxford 2008.

Trausti Fannar Valsson: „Upphaf stjórnsýslumála“. *Afmælisrit lagadeildar Háskóla Íslands*. Ritstj. María Thjell. Reykjavík 2008, bls. 421-457.

Vefur Alþingis: <http://www.althingi.is/altext/140/s/0443.html> (skoðað 15. ágúst 2014).

Vefur tollstjóra:  
[http://www.tollur.is/upload/files/umsokn\\_um\\_bindandi\\_alit\\_web%2810%29.pdf](http://www.tollur.is/upload/files/umsokn_um_bindandi_alit_web%2810%29.pdf). (skoðað 28. ágúst 2014)

Veftollskrá, <https://vefskil.tollur.is/tollalinan/tav/> (skoðað 2. september 2014).

„What is the Harmonized System (HS)?“,  
<http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>, (skoďaď 2. júlí 2014).

„World Customs Organization, 179 members“,  
<http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx>, 23. október 2013  
(skoďaď 1. júlí 2014).

## DÓMASKRÁ

### Dómar Hæstaréttar:

*Hrd. 1947, bls. 438*  
*Hrd. 1985, bls. 43*  
*Hrd. 1985, bls. 1544*  
*Hrd. 1989, bls. 329*  
*Hrd. 1991, bls. 615*  
*Hrd. 1992, bls. 174*  
*Hrd. 1993, bls. 320*  
*Hrd. 1993, bls. 2061*  
*Hrd. 1995, bls. 3054*  
*Hrd. 1996, bls. 4031*  
*Hrd. 1997, bls. 2763*  
*Hrd. 1997, bls. 3039*  
*Hrd. 1998, bls. 4109*  
*Hrd. 1998, bls. 985*  
*Hrd. 1999, bls. 3780 (64/1999)*  
*Hrd. 2000, bls. 3986 (160/2000)*  
*Hrd. 2004, bls. 2423 (386/2003)*  
*Hrd. 14. apríl 2005 (519/2004)*  
*Hrd. 3. nóvember 2005 (197/2005)*  
*Hrd. 18. maí 2006 (520/2005)*  
*Hrd. 8. mars 2007 (325/2006)*  
*Hrd. 19. mars 2008 (478/2008)*  
*Hrd. 10. ágúst 2012 (407/2012)*

### Dómar Héraðsdóms:

*Hérd. Rvk. 12. nóvember 2009 (E-49/2009)*  
*Hérd. Rvk. 25. nóvember 2013 (E-278/2012)*  
*Hérd. Rvk. 8. apríl 2014 (E-244/2013)*  
*Hérd. Rvk. 13. júní 2014 (E-2439/2012)*

### Dómar Evrópudómstólsins:

*EBD, mál C-40/69, ECR 1970, bls. 00069*  
*EBD, mál C-36/71, ECR 1972, bls. 00187*  
*EBD, mál C-183/73, ECR 1974, bls. 00477*  
*EBD, mál C-28/75, ECR 1975, bls. 00989*  
*EBD, mál C-38/76, ECR 1976, bls. 02027*  
*EBD, mál C-23/77, ECR 1977, bls. 01985*  
*EBD, mál C-137/78, ECR 1979, bls. 01707*  
*EBD, mál C-145/81, ECR 1982, bls. 02493*  
*EBD, sameiginlegt mál C-208-209/81, ECR 1982, bls. 02511*  
*EBD, mál C-295/81, ECR 1982, bls. 03239*  
*EBD, mál C-234/81, ECR 1982, bls. 03515*  
*EBD, mál C-155/84, ECR 1985, bls. 01449*  
*EBD, mál C-223/84, ECR 1985, bls. 03335*  
*EBD, mál C-40/88, ECR 1989, bls. I-01395*  
*EBD, mál C-253/87, ECR 1988, bls. 03351*  
*EBD, mál C-1/89, ECR 1989, bls. 4423*

*EBD, mál C-66/89, ECR 1990, bls. I-01959*  
*EBD, mál C-231/89, ECR 1990, bls. I-04003*  
*EBD, mál C-318/90, ECR 1992, bls. I-3495*  
*EBD, mál C-35/93, ECR 1994, bls. I-02655*  
*EBD, mál C-393/93, ECR 1994, bls. I-4011*  
*EBD, mál C-395/93, ECR 1994, bls. I-04027*  
*EBD, mál C-67/95, ECR 1997, bls. I-05401*  
*EBD, mál C-38/95, ECR 1996, bls. I-06543*  
*EBD, mál C-80/96, ECR 1998, bls. I-00123*  
*EBD, mál C-315/96, ECR 1998, bls. I-332*  
*EBD, mál C-309/98, ECR 2000, bls. I-01975*  
*EBD, mál C-288/99, ECR 2001, bls. I-03683*  
*EBD, mál T-243/01, ECR 2003, bls. II-04189*  
*EBD, mál C-379/02, ECR 2004, bls. I-09273*  
*EBD, mál C-467/03, ECR 2005, bls. I02389*  
*EBD, mál C-445/04, ECR 2005, bls. I-10721*  
*EBD, mál C-500/04, ECR 2006, bls. I-01545*  
*EBD, mál C-15/05, ECR 2006, bls. I-03657*  
*EBD, mál C-514/04, ECR 2006, bls. I-06721*  
*EBD, mál C-250/05, ECR 2006, bls. I-10531*  
*EBD; mál C-142/06, ECR 2007, bls. I-06675*  
*EBD, sameiginlegt mál C-362-363/07, ECR 2008, bls. I-09489*  
*EBD, sameiginlegt mál C-522/07 og C-65/08, ECR 2009, bls. I-10333*  
*EBD, sameiginlegt mál C-410-412/08, ECR 2009, bls. I-11991*  
*EBD; mál C-370/08, ECR 2010, bls. I-04401*  
*EBD, mál C-339/09, ECR 2010, bls. I-12351*  
*EBD, mál C-12/10, ECR 2010, bls. I-14173*  
*EBD, mál C-273/09, ECR 2010, bls. I-13783*  
*EBD, sameiginlegt mál C-288-289/09, ECR 2011, bls. I-02851*  
*EBD, mál C-196/10, ECR 2011, bls. I-06201*  
*EBD, mál C-215/10, ECR 2011, bls. I-07255*  
*EBD, mál C-559/10, ECR 2011, bls. I-10873*  
*EBD, mál C-291/11, (enn óbirt í ECR)*  
*EBD, sameiginlegt mál C-320/11, C-330/11, C-382/11 og C-383/11 (enn óbirt í ECR)*  
*EBD, mál C-524/11 (enn óbirt í ECR)*  
*EBD, mál C-558/11 (enn óbirt í ECR)*

## ÚRSKURÐA- OG ÁLITASKRÁ

Úrskurðir ríkistollanefndar:

Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 5/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 9/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 16/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 17/1997  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/1998  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/1998  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/1998  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 9/1998  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 1/1999  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/1999  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/2000  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 4/2000  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 5/2000  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 11/2000  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 1/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 5/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 9/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 10/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 11/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 12/2001  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 2/2002  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 4/2002  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 5/2002  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2002  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 12/2002  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 14/2002  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 1/2003  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2003  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 2/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 9/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 15/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 17/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 18/2004  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 2/2005  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 5/2005  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2005  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 11/2005  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 1/2006  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/2006

Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2006  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 1/2007  
Úrskurðir ríkistollanefndar nr. 2-7/2007  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 8/2007  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2008  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 13/2008  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 14/2008  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 5/2009  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 7/2009  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 2/2010  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 3/2010  
Úrskurðir ríkistollanefndar nr. 4-7/2010  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 11/2010  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 13/2010  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 2/2011  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 6/2012  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 9/2012  
Úrskurður ríkistollanefndar nr. 2/2013

Úrskurðir tollstjóra:

Úrskurður tollstjóra (án dags.) (5/2007)  
Úrskurðir tollstjóra 12. maí 2010 (3/2010)  
Úrskurður tollstjóra 10. febrúar 2012 (6/2012)  
Úrskurður tollstjóra 23. mars 2012 (11/2012)  
Úrskurður tollstjóra 6. nóvember 2012 (18/2012)  
Úrskurður tollstjóra 19. desember 2012 (20/2012)

Álit samkeppnisráðs:

Álits samkeppnisráðs 13. nóvember 1997 (10/1997)

Álit umboðsmanns Alþingis:

UA 14. október 2004 (4117/2004)  
UA 24. október 2005 (4186/2004)  
UA 25. október 2005 (4332/2005 og 4398/2005)  
UA 2. desember 2005 (4388/2005)  
UA 11. júlí 2008 (4712/2006)  
UA 18. júlí 2011 (6070/2011)

Álit aðallögmannna Evrópudómstólsins:

EBD, álit C-250/05, ECR 2006, bls. I-10531  
EBD, álit C-339/98, ECR 2000, bls. I-08947