

## ÚRSKURÐUR NR. 7/2011.

**Kærð er ákvörðun Tollstjóra um tollmeðferð á sýnishornum. Kærandi krefst þess að ákvörðun Tollstjóra verði felld úr gildi og skírteinið tekið gilt. Ríkistollanefnd staðfesti úrskurð Tollstjóra.**

Með bréfi sem barst ríkistollanefnd 20. september 2011 kærir A og B. f.h. N, úrskurð Tollstjóra nr. 13/2011. Í nefndum úrskurði ákvarðaði Tollstjóri verð á sýnishornum sem flutt voru inn frá Kína. Kærandi krefst þess að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi þar sem verðgildi hvers sýnishorns væri langt undir viðmiðunarmörkum.

I

Í hinum kærða úrskurði Tollstjóra er málavöxtum lýst þannig að hinn 29. mars 2011 hafi borist hingað til landsins með hraðþjónustu DHL, póstsending nr. A 974 29031 GB EMA D064. Samkvæmt yfirlýsingu frá sendanda innihélt sendingin sýnishorn af ýmis konar vefnaðarvöru að verðmæti 100 USD. Sendingin var því flokkuð í aðflutningsskýrslu sem baðlín undir tollskrárnúmerinu 6302.9109 og grundvölluðust útreikningar aðflutningsgjalda á þessum upplýsingum. Kærandi kveðst hafa gert tollayfirvöldum grein fyrir því að sendingin innihéldi m.a. sýnishorn, sem væru undanþegin aðflutningsgjöldum skv. a-lið 11. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. tl. 1. mgr. 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Tollvörður gaf kæranda kost á að gerð yrðu göt á öll sýnishorn þannig að þau yrðu ónothæf sem almenn verslunarvara og bæru í samræmi við það engin aðflutningsgjöld. Kærandi hafnaði þeirri málsmeðferð og greiddi aðflutningsgjöld af þeirri fjárhæð sem fór fram úr hámarksverðmæti sýnishorna.

Þá segir í hinum kærða úrskurði að kærandi haldi því fram að innihald sendingarinnar sé sýnishorn sem eiga að vera undanþegin aðflutningsgjöldum. Kærandi telji sig hafa sýnt fram á að hvert sýnishorn sé undir þeirri hámarksfjárhæð, sem kveðið er á um í reglugerð nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Hann bendi jafnframt á að ekki hafi verið dregið í efa að um sé að ræða sýnishorn samkvæmt 1. tl. 1. mgr. 41. gr. reglugerðarinnar, heldur snúi álitaefnið aðeins að túlkun ákvæða laga og reglugerðar um sýnishorn og hámarksverðmæti þeirra. Samkvæmt almennri textaskýringu orðalags 1. tl. 1. mgr. 41. gr. reglugerðarinnar þá eigi 5000 kr. hámarkið að hans mati við um hvert sýnishorn. Ekkert bendi til þess að ekki mega nýta sömu sendingu undir fleiri en eitt sýnishorn til þess að takmarka flutningskostnað, svo lengi sem heildarverðmæti sendingarinnar sé ekki verulegt. Kærandi telur að hafa megi hliðsjón af þeim reglum sem gilda um gjafir í reglugerð nr. 630/2008. Við það er miðað í 32. gr. reglugerðarinnar að verðmæti tækifærisgjafar sé að hámarki 10.000 kr. og að meta skuli hverja gjöf sérstaklega, ef sýnt þykir að mörgum gjöfum hafi verið pakkað saman til flutnings af hagkvæmniástæðum. Kærandi kveðst ekki sjá ástæðu til annars en að samræmi sé milli gjafa og sýnishorna hvað þetta atriði varðar.

Ennfremur bendi kærandi á að markmið bæði laga- og reglugerðarákvæðisins sé að undanþiggja sýnishorn frá almennri álagningu aðflutningsgjalda, svo lengi sem verðmæti þess er í hófi enda séu þau ekki ætluð til sölu sem almenn verslunarvara heldur aðeins til athugunar áður en ákvörðun um kaup eru tekin. Kærandi telur það ekki falla undir markmið ákvæðanna að gera sendanda ókleift að samnýta sömu sendinguna undir fleiri en eitt sýnishorn, enda hafi það í för með sér að sendandi þurfi að greiða fyrir fleiri sendingar, sem skapi meira álag á tollayfirvöld við tollafgreiðslu en bæti hins vegar hag viðkomandi flutningsfyrirtækis.

Kærandi heldur því fram að tilgreind ákvörðun um álagningu aðflutningsgjalda fari í bága við framangreind ákvæði tollalaga sem og reglugerðar eins og þeim er beitt í þessu máli. Jafnframt telur

hann að Tollstjóri hafi brotið gegn meðalhófsreglu 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 við málsmeðferðina.

Í úrskurði Tollstjóra segir síðan orðrétt:

*“Almenn tollskylda hvílir á hverjum þeim sem flytur inn vöru til landsins til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota eða verður ábyrgur fyrir greiðslu tolla, sbr. 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Undantekning frá meginreglunni er m.a. að finna í 1. mgr. 6. gr. laganna. Undantekningar frá almennri tollskyldu ber að túlka þröngt og verður því að gera ríkar kröfur um að skilyrðum þeirra sé fullnægt.*

*Í a-lið 11. tl. 1. mgr. 6. gr. laganna kemur fram að sýnishorn verslunarvara og auglýsingaefnis skuli vera tollfrjáls, enda sé verðmæti sendingar óverulegt. Jafnframt skulu vera tollfrjáls sýnishorn verslunarvara sem gerð hafa verið ónothæf sem almenn verslunarvara.*

*Í reglugerð nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi hafa verið sett skilyrði fyrir tollfrelsi m.a. skv. 6. gr. tollalaga, sbr. reglugerðarheimild í 2. mgr. 6. gr. laganna. Í 1. tl. 1. mgr. 41. gr. reglugerðarinnar kemur fram að sýnishorn verslunarvara, þó ekki áfengi eða tóbak, og auglýsingaefnis, að verðmæti allt að kr. 5000 séu undanþegin aðflutningsgjöldum við innflutning enda beri sendingin með sér að um sé að ræða sýnishorn vöru. Þó skal slík vara vera undanþegin aðflutningsgjöldum þótt uppgengið verðmæti sé meira, hafi varan verið gerð ónothæf sem almenn verslunarvara. Verðliti sýnishorn og auglýsingaefni fyrir innflutta sýningavöru, sem ætlað er til ókeypiss dreifingar á sýningu, skal jafnframt undanþegið framangreindum verðmætismörkum.*

*Ágreiningur sá, er mál þetta varðar, stendur um túlkun áður nefndra ákvæða tollalaga og reglugerðar. Óumdeilt er að um sýnishorn vöru er að ræða og snýr því úrlausn málsins að því hvernig verðmæti sýnishorna eins og það kemur fram í ákvæðum reglugerðar og tollalaga sé túlkað. Orðalag a-liðar 11. tl. 1. mgr. 6. gr. laganna, er þannig háttað að sýnishorn verslunarvara og auglýsingaefnis er undanþegið aðflutningsgjöldum, enda sé verðmæti sendingar óverulegt. Ekki er hægt að leggja annan skilning í tilgreint ákvæði laganna en svo að átt sé við að heildarverðmæti sendingar sé óverulegt en ekki stakra sýnishorna. Þessu er nánar útlistað í 41. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi, en þar segir að sýnishorn verslunarvara séu undanþegin aðflutningsgjöldum við innflutning að verðmæti allt að kr. 5000, enda beri sendingin með sér að um sé að ræða sýnishorn.*

*Skv. 2. mli. a-liðar 11. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga, sbr. 2. mli. 1. mgr. 1. tl. 41. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi, eru sýnishorn undanþegin aðflutningsgjöldum þótt uppgengið verðmæti sé meira en sem nemur kr. 5000, hafi varan verið gerð ónothæf sem almenn verslunarvara. Tollvörður bauð kæranda upp á ofangreint úrræði við úrvinnslu þessa máls en því var hafnað.*

*Um tækifærisgjafir er fjallað í 32. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Samkvæmt ákvæðinu skal hver gjöf metin sérstaklega með tilliti til hámarksverðmætis ef mörgum gjöfum er pakkað saman í eina sendingu af hagkvæmniástæðum. Kærandi telur að túlka eigi ákvæði 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008 rúmt með tilliti til orðalags og efnis 32. gr. reglugerðarinnar sem tekur til gjafa. Hvort reglugerðarákvæði um sig felur í sér nánari útfærslu á 1. mgr. 6. gr. tollalaga sem kveður á um undanþágu frá meginreglunni um almenna tollskyldu. Í báðum tilfellum er um að ræða undanþágu á almennri tollskyldu sem túlka ber þröngt. Sú rúma túlkun sem kærandi telur að gilda eigi um ofangreint fæst ekki samræmst þeim grundvallar túlkunarreglum sem gilda um undanþágur á tollskyldu.*

*Meginreglan um almenna tollskyldu er skýrð í 3. gr. tollalaga. Allar undantekningar frá meginreglunni eru háðar þröngri túlkun og ríkar kröfur eru gerðar við mat á skilyrðum tollívilnunar. Með vísan í þrönga túlkun undanþáguákvæða er ekki hægt að leggja annan skilning í umrædd ákvæði reglugerðar og tollalaga en þann að hámarksverðmæti sýnishorna miðist við samanlagt verðmæti sendingar. Texti ákvæðanna verður því ekki túlkaður á þann veg að miðað sé við að hvert sýnishorn megi vera að hámarki kr. 5000. Þá er ekki hægt að fallast á það með kæranda að brotið hafi verið gegn meðalhófsreglu stjórnsýslulaga við afgreiðslu þessa máls.“*

Með vísan til þess sem rakið er hér að ofan úrskurðaði Tollstjóri síðan á þá lund að telja skilyrði til niðurfellingar aðflutningsgjalda, skv. a-lið 11. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga, sbr. 1. tl. 1. mgr. 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008, af vörum í sendingu nr. A 974 29031 GB EMA D064 ekki vera uppfyllt. Í samræmi við það staðfesti hann ákvörðun um synjun um niðurfellingu aðflutningsgjalda af umræddri vöru.

## II

Í kæru sinni til Ríkistollanefndar gerir kærandi nánari grein fyrir því hvað umrædd vörusending hafði að geyma en þar var um að ræða þrjú handklæði merkt íslensku hóteli, tvo baðsloppa, baðmottu, möppu með litlum efnasýnishornum, lak, skyrtu merкта íslensku hóteli og ein jakkaföt. Kærandi lýsir málavöxtum svo að hann hafi haft samband við tollayfirvöld þegar sendingin var komin til landsins og þeim gert þeim grein fyrir því að öll sendingin nema jakkafötin væru sýnishorn sem eiga samkvæmt 1. tölulið 6. gr. tollalaga og 1. tölulið 41. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008 að vera tollfrjáls/undanþegin aðflutningsgjöldum. Jakkafötin væru gjöf. Að öðru leyti nægir að vísa til málavaxtalýsingar í kafla II enda ekki ágreiningur um hann.

Það sjónarmið sitt að álagning aðflutningsgjalda á umrædd sýnishorn standist ekki rökstyður kærandi með eftirgreindum hætti:

*„Það var ekki reynt að rengja það að um væri að ræða sýnishorn samkvæmt 1. tölulið 41. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008 svo álitafnið snýr aðeins að túlkun á laga- og reglugerðarákvæðinu hvað varðar hámarks verðmæti. Samkvæmt 11. tölulið 6. gr. tollalaga þá verður verðmæti sendingar að vera óverulegt svo sendingin geti fallið þar undir.*

*Í 193. gr. tollalaga er almenn reglugerðarheimild fyrir ráðherra. Í 1. tölulið 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008 hefur ráðherra kveðið á um það að sýnishorn verslunarvara, að verðmæti allt að kr. 5000 sé undanþegið aðflutningsgjöldum. Samkvæmt almennri textaskýringu á orðalagi greinarinnar þá á 5.000 kr. hámarkið við um hvert sýnishorn og ekkert sem bendir til þess að ekki megi nýta sömu sendingu undir fleiri en eitt sýnishorn til þess að takmarka flutningskostnað, svo lengi sem heildarverðmæti sendingarinnar sé ekki verulegt, sbr. 11. tölulið 6. gr. tollalaga.*

*Það er miðað við það í 32. gr. reglugerðar 630/2008 að varðandi gjafir skuli meta hverja gjöf sérstaklega, hvað varðar 10.000 kr. hámarks verðmæti, ef sýnt þykir að mörgum gjöfum hafi verið pakkað saman til flutnings af hagkvæmisástæðum. Við sjáum ekki ástæðu til annars en að samræmi sé á milli gjafa og sýnishorna hvað þetta atriði varðar.*

*Það gefur augaleið að markmið bæði laga og reglugerðarákvæðisins sé að undanþiggja sýnishorn frá almennri álagningu aðflutningsgjalda, svo lengi sem verðmæti þeirra séu í hófi, þar sem þau eru ekki ætluð til sölu (sem almenn verslunarvara) heldur aðeins til skoðunar/athugunar áður en ákvörðun um kaup séu tekin. Það fellur ekki undir markmið*

ákvæðanna að gera sendanda ókleift að samnýta sömu sendinguna undir fleiri en eitt sýnishorn.

Sú túlkun að miða hámarksverðmæti við hverja sendingu en ekki hvert sýnishorn hefur ekkert annað í för með sér en að sendandi sé knúinn til þess að borga fyrir fleiri sendingar, sem skapi meira álag á tollayfirvöld við tollafgreiðslu en bætir hins vegar hag þess flutningsfyrirtækis sem notast er við.

Þessi ákvörðun um álagningu aðflutningsgjalda gengur í bága við framangreind ákvæði tollalaga sem og reglugerð og með þessari beitingu á ákvæðunum sé brotið í bága við meðalhófsreglu 12. gr. stjórnisýslulaga. Samkvæmt meðalhófsreglunni skal þegar fleiri en eins úrræðis er völd, er þjónað geta því markmiði sem að er stefnt, velja það úrræði sem vægast er. Það var augljóslega ekki gert í þessu máli.“

Þá bendir kærandi á að í úrskurði Tollstjóra komi fram að óumdeilt sé að um sýnishorn hafi verið að ræða og en ekki um almenna verslunarvöru hafi verið að ræða. Þá bendir hann einnig á að telja verði ólíklegt að innihald sendingarinnar (handklæði merkt íslensku hóteli, sloppur, motta, lak, skyrtu merkt íslensku hóteli) sem sent er í dýrum hraðpósti sé ætlað til almennrar endursölu. Síðan segir svo orðrétt:

„Í sjöundu málsgrein niðurstöðu úrskurðarins er tekinn fyrir sá hluti kærunnar sem snýr að röksemd okkar varðandi samræmi reglnanna um sýnishorn og svo tækifærisgjafa, en svo sem fyrr segir má pakka gjöfum saman til að takmarka sendingarkostnað og þá miðast hámarksverðmæti við hverja gjöf.

Niðurstöður úrskurðarins geyma engin mótrök gegn þessari túlkun okkar og röksemdum. Einu rökin sem finna má í úrskurði Tollstjóra fyrir því að hafna kröfum okkar eru þau að almennt skuli túlka undanþágureglur þröngt, en til eru fleiri túlkunarreglur sem hægt er að tefla fram, t.d. sú að almennt sé talið haldbært að túlka matskennd lagaákvæði rúmt ef sú merking sem þannig fæst samrýmist markmiði þess. Beiting þrengjandi lögskýringar komi fyrst og fremst til greina þegar vafi er til staðar um merkingu ákvæðis að loknu heilstæðu mati á samhengi þess en eftir að framangreind ákvæði séu skoðuð heildstætt þá er ekki vafi til staðar um að löglegt sé að samnýta sömu sendinguna undir fleiri en eitt sýnishorn og hámarks verðmæti eigi við um hvert og eitt þeirra.“

Kærandi krefst þess að hinn kærði úrskurður verði felldur úr gildi og honum endurgreidd aðflutningsgjöld að fjárhæð kr. 15.227.-

### III

Kæran var send Tollstjóra til umsagnar með bréfi þann 20.sept. 2011. Í umsögn Tollstjóra, sem barst nefndinni þann 31. október 2011, er gerð grein fyrir áður röknum málavöxtum og kröfum kæranda og nægir að vísa til I. kafla hér að framan um þau atriði. Síðan segir svo orðrétt:

„Í kæru til Ríkistollanefndar áréttar kærandi að ekki sé verið að rengja það að um sé að ræða sýnishorn í tilgreindri sendingu, sbr. a.- lið 11. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1. tl. 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008, um ýmis tollfríðindi. Álitafnið snúist því eingöngu um túlkun á hámarksverðmæti sýnishorna eins og þau koma fram í ákvæðum tollalaga og reglugerðar. Kærandi heldur því fram að túlka eigi framangreind ákvæði sem svo að 5.000 kr.

*hámarksverðmæti sem þar er tekið fram skuli miðast við verðmæti hvers einstaka sýnishorns en ekki heildarverðmæti sendingar.*

*Í athugasemdum kæranda við téðan úrskurð kemur fram að hann hafi hafnað því úrræði að sýnishornin yrðu götuð, en tilgangurinn með því er að gera vöruna ónothæfa sem verslunarvöru, sbr. 2. ml. a- liðar 11. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga og 2. ml. 1. mgr. 1. tl. 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008. Vill kærandi meina að með því að bjóða þetta úrræði hafi Tollstjóri viðurkennt að varan sé sýnishorn og þar af leiðandi komi ekki til greina að um hafi verið að ræða almenna verslunarvöru.*

*Tilgreind ákvæði reglugerðar nr. 630/2008 og tollalaga gefur innflytjanda kost á því að ef heildarverðmæti sendingar fer fram úr 5.000 kr. hámarksviðmiðinu, þá geti hún engu að síður verið undanþegin aðflutningsgjöldum verði hún gerð ónothæf sem almenn verslunarvara. Sýnishorn þau sem voru í tilgreindri sendingu voru að fjárhæð 100 USD, sem mun vera yfir leyfilegu hámarksverðmæti sýnishorna. Þó svo að kæranda hafi verið boðið fyrrgreint úrræði, er ekki hægt að túlka það sem svo að varan hefði aldrei komið til skoðunar sem almenn verslunarvara, enda geta sýnishorn verið ígildi verslunarvöru sé ekki búið að gera viðeigandi ráðstafanir til að tryggja að svo sé ekki, líkt og að gata vöruna. Þvert á móti býðst innflytjanda vara þetta úrræði til sönnunar þess að um sýnishorn sé að ræða í þessum skilningi og til að koma í veg fyrir misnotkun á þessari undanþágu.*

*Kærandi tekur fram í kæru sinni til Ríkistollanefndar að embætti Tollstjóra hafi, í úrskurði sínum, ekki tekið á þeim röksemdum að samræmi ætti að vera milli reglna um sýnishorn og tækifærisgjafa hvað varðar það að pakka megi gjöfum saman til að takmarka sendingarkostnað og þá miðist hámarksverðmæti við hverja gjöf, sbr. 32. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Embætti Tollstjóra tekur fram í hinum kærða úrskurði að þessi túlkun fái ekki samræmst þeim grundvallar túlkunarreglum sem gilda um undanþágur á almennri tollskyldu.*

*Almenn leiðbeiningarregla við lögskýringar er að skýra eigi undanþáguákvæði þröngt. Þegar litið sé til lögskýringarreglna sem mótast hafa í réttarframkvæmd um beitingu þrengjandi lögskýringar megi draga þá ályktun að í þeim tilvikum þar sem löggjafinn hafi sjálfur í settum lögum kveðið á um meginreglur eða aðrar almennar efnisreglur, þá komi að jafnaði til greina að túlka önnur lagaákvæði sem mæla fyrir um undanþágur frá slíkum reglum þrengjandi. Meginreglan sé sú að greiða skuli aðflutningsgjöld af öllum vörum við innflutning. Almenn tollskylda hvíli á hverjum þeim sem flytji vöru til landsins til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota, nema annað sé tekið fram í tollskrá, sbr. 3. gr. tollalaga nr. 88/2005. Hér hafi löggjafinn sett skýra meginreglu í lögum hvað varðar almenna tollskyldu og með vísan í ofangreint beri að túlka allar undanþágur á þeirri skyldu þröngt og gerðar séu ríkar kröfur um að skilyrðum fyrir undanþágu séu uppfyllt. Tollstjóri hefur um árabíl farið eftir þessum viðurkenndu lögskýringarreglum í framkvæmd, sem hafa verið staðfestar ítrekað af Ríkistollanefnd og dómstólum.*

*Algengt sé að undanþágur frá skattalögum séu skýrðar þröngt. Þetta kann í fljótu bragði að fara í bága við þau sjónarmið um að skýra eigi allar heimildir til að leggja opinber gjöld á borgarana þröngt. Rökrétt ályktun þar af gæti virst sú að skýra beri undanþágur frá meginreglum þeirra rúmt. Þessu sé þó ekki svo farið. Byggist það á því sjónarmiði að mikilvægt sé að við framkvæmd slíkra laga sé gætt að því að jafnræði sé með borgurunum, sbr. nú 65. gr. stjórnarskrárinnar. Liður í því sé að láta reglur gilda með sama hætti um alla, nema ótvírætt megi telja að undanþáguákvæði eigi við. Þá þyki með skírskotun til almennra reglna um jafnræði borgaranna verða að skýra undantekningarákvæði a- liðar 11. tl. 1. mgr.*

6. gr. tollalaga og 1. tl. 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008 þröngt. Ber þá að hafa í huga að í 1. mgr. 6. gr. tollalaga eru taldar upp undanþágur frá meginreglu 3. gr. laganna um almenna tollskyldu, og verður því 1. mgr. 6. gr. ekki skýrð rúmri skýringu.

Að lokum segir í greinargerðinni að kærandi telji að embætti Tollstjóra hafi brotið gegn meðalhófsreglu stjórnslulaga við málsmeðferð þessa máls, sbr. 12. gr. stjórnslulaga nr. 37/1993. Til svars því segir í greinargerð Tollstjóra að í ákvæðinu komi fram að stjórnvald skuli ekki taka íþyngjandi ákvörðun þegar lögmatu markmiði verði náð með öðru og vægara móti. Þá skuli þess gætt að ekki sé farið strangar í sakirnar en nauðsyn ber til. Við afgreiðslu máls var farið eftir gildandi lagareglum, viðurkenndum lögskýringarreglum og rótgróinni stjórnsluframkvæmd. Í samræmi við leiðbeiningarreglur stjórnslulaga var kæranda boðið úrræði sem fól í sér að varan hefði verið gjaldfrjáls. Tollstjóri getur því ekki fallist á það með kæranda að meðalhófs hafi ekki verið gætt við ákvörðun í málinu.“

Að öðru leyti vísar Tollstjóri til hins kærða úrskurðar nr. 13/2011 og krefst þess með hliðsjón af framansögðu að hann verði staðfestur.

#### IV

Umsögn Tollstjóra var send kæranda til umsagnar með ábyrgðarbréfi dags. 31. október 2011. Í svari sem barst nefndinni þann 21. nóvember 2011 segir m.a. að lítið sem ekkert nýtt komi fram í umsögn Tollstjóra sem krefjist andsvara af hands hálfu. Hann vilji þó leggja áherslu á nokkur atriði sem orðrétt hljóma svo:

*„Eins og fram hefur komið þá höfnuðum við þeirri „málsmeðferð“ að láta gata sýnishornin þar sem okkur þótti það mjög íþyngjandi og á allan máta röklaust að þess væri krafist að við skyldum samþykkja að sýnishornin okkar yrðu afmynduð ella fá ekki að neyta þess tollfrelsis sem kveðið er á um í lögum.*

*Að gata sýnishornin er aðferð sem tollstjóri hefur tamið sér í þeim tilgangi að gera sýnishornin ónothæf sem almenna verslunarvöru. Ef augljóst er við tollafgreiðslu að innihald sendingar er ekki almenn verslunarvara þá hlýtur það að vera bæði tilgangslaust og brot á lögum að krefjast götunar og neita um lögbundið tollfrelsi ef því er neitað.*

*Hugtakið almenn verslunarvara er hvorki skilgreint í tollalögum né reglugerð en sú skilgreining sem við komumst hvað næst er vara sem gengur kaupum og sölum á almennum markaði. Það er fjarstæðukennt að halda því fram að handklæði, sloppur og annað, sent með kostnaðarsamri hraðsendingu sé ætlað að taka þátt í samkeppni á almennum markaði við heild-/smásala sem njóta hagræðingar magn-innkaupa og gámaflutninga.*

*Enn getum við ekki séð að tollstjóra hafi, í umsögn/kröfugerð sinni, tekið á þeim röksemdum okkar að samræmi skuli vera á milli reglna um sýnishorn og tækifærisgjafir.*

*Við hörmun það eða eini rökstuðningur tollstjóra fyrir niðurstöðu sinni sé texti beint upp úr lögskýringarritum og vísun í almenna leiðbeiningarreglu og ekki vikið að því hvernig það styðji niðurstöðu embættisins ef þeirri leiðbeiningarreglu yrði fylgt og tiltekin laga- og reglugerðarákvæði yrðu skýrð þröngt.“*

#### V

Svo sem að framan greinir snýst ágreiningur í máli þessu um hvernig beri að túlka a-lið 11. tl. 1.mgr. 6. gr. tollalaga, sbr. 1. tl. 1. mgr. 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Óumdeilt er að vörusending sú, sem mál þetta snýst um, hafði að geyma sýnishorn í skilningi framangreindra ákvæða en á hinn bóginn er ágreiningur um verðmæti þeirra og þar með viðeigandi tollmeðferð vörunnar. Eins og áður er rakið er í a-lið 11. tl. 1. mgr. 6. gr. tollalaga mælt svo fyrir að sýnishorn verslunarvara og auglýsingaefnis skuli vera tollfrjáls, enda sé verðmæti sendingar óverulegt. Jafnframt skulu sýnishorn verslunarvara sem gerð hafa verið ónothæf sem almenn verslunarvara, vera tollfrjáls. Þá er á sama hátt mælt svo fyrir í nefndum 1. tl. 1.mgr. 41.gr. reglugerðar nr. 630//2008 að sýnishorn verslunarvara og auglýsingaefnis, að verðmæti allt að kr. 5000, skuli undanþegin aðflutningsgjöldum enda beri sendingin með sér að um sé að ræða sýnishorn vöru. Þó skal slík vara undanþegin aðflutningsgjöldum þótt uppgefið verðmæti sé meira, hafi varan verið gerð ónothæf sem almenn verslunarvara.

Ofangreind laga- og reglugerðarákvæði verða að mati nefndarinnar ekki túlkuð á annan veg en þann að eftir atvikum sé átt við að heildarverðmæti sendingar sé óverulegt, þ.e.a.s. innan við 5.000 kr., en ekki hvers sýnishorns fyrir sig úr hverri sendingu. Nægir í þessu sambandi að benda á að fleirtölumynd orðsins „vara“ er notuð í báðum tilvikum og í reglugerðarákvæðinu er orðið „sending“ notað í eintölu. Þá verður ekki fallist á það með kæranda að fyrirmæli 2. mgr. 32. gr. reglugerðarinnar, sem fjallar um hvernig meta skuli tækifærisgjafir, breyti einhverju í þessu sambandi. Hafa ber í huga að þar er um sérákvæði um gjafir að ræða, sem kveður á um aðra aðferð við verðmat en mælt er fyrir um varðandi verðmat á sýnishornum í 41. gr. reglugerðarinnar. Hafi umræddri matsreglu 2. mgr. 32. gr. reglugerðarinnar einnig verið ætlað að gilda um verðmat á sýnishornum af verslunarvöru verður að gera ráð fyrir því að slíkt hefði verið tekið fram með skýrum hætti í reglugerðinni. Þá verður ekki fallist á það sjónarmið kæranda að túlkun Tollstjóra á umræddum ákvæðum tollalaga gangi á einhvern hátt gegn ákvæðum 12. gr. stjórnsýslulaga nr. 37/1993 um meðalhóf. Vegna staðhæfingar kæranda í þessu sambandi um að það gangi gegn markmiðum ákvæða tollalaga að gera sendanda ókleift að samnýta sömu sendingu undir fleiri en eitt sýnishorn tekur ríkistollanefnd fram að henni er ekki kunnugt um að í tollalögum eða öðrum lögum, sé sérstaklega mælt svo fyrir að við verðmat innfluttrar vöru, þ.m.t. sýnishorna, skuli taka tillit til þeirra kosta, sem innflytjanda bjóðast við flutning vörunnar til landsins. Þegar af þessari ástæðu getur nefndin ekki fallist á og að taka beri tillit til hennar við úrlausn þessa máls.

Samkvæmt 3. gr. tolllaga hvílir almenn tollskylda á hverjum þeim sem flytur inn vöru til landsins til endursölu, afhendingar án endurgjalds eða eigin nota eða verður ábyrgur fyrir greiðslu tolla. Í 1. mgr. 6. gr. er m.a. að finna undantekningar frá þessari meginreglu.

Það er viðurkennd lögskýringarregla að skýra skuli undanþáguákvæði frá almennum reglum skattalaga þröngt og hefur þessari reglu verið fylgt í tollaframkvæmd um árabíl. Með hliðsjón af þessu og að öðru leyti með vísan til forsendna hins kærða úrskurðar ber því að staðfesta ákvörðun hans um að synja um niðurfellingu aðflutningsgjalda af umræddri sendingu.

Ríkistollanefnd kveður upp svofelldan úrskurð: Með vísan til 1. mgr. 118. gr. tollalaga nr. 88/2005 og 1.tölulið 41. gr. reglugerðar nr. 630/2008 er hinn kærði úrskurður Tollstjóra nr. 13/2011 staðfestur.