

25. October 2010

Úrskurður nr. 24/2010.

Í dag var hjá Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

Ú R S K U R Ð U R

Kærandi: A

Kæruefni: Tollflokkun og álagning virðisaukaskatts á sæði til tæknifrjóvgunar

I. Kæra

Með bréfi, dags. 8. júní 2010 hefur A kært ákvörðun Tollstjóra, dags. 8. febrúar 2010, um að vara með sendingarnúmer D 810 08 02 0 DE CGN I160, nánar tiltekið sæði til tæknifrjóvgunar, verði færð til tollflokks með tollnúmer 0511.9909, sbr. kæruefni 117. gr. tollalaga nr. 88/2005. Kærandi krefst þess að horfið verði frá þeirri ákvörðun og álagning virðisaukaskatts felld niður þar sem varan sé ekki virðisaukaskattskyld.

II. Málsvik og málsmeðferð.

Varan barst til landsins þann 8. febrúar 2010 með hraðsendingu nr. D 810 08 02 0 DE CGN I160 frá Danmörku. Tollmiðlari annaðist tollflokkun og skjalagerð fyrir hönd kæranda. Varan hlaut rafræna SMT-tollafgreiðslu, sbr. 23. gr. tollalaga nr. 88/2005. Með vörunni fylgdi proforma reikningur, sbr. 2. másl. 1. tl. 1. mgr. 28. gr. tollalaga, en skjalið skorti m.a. upplýsingar um reikningsnúmer frumreiknings. Tollgæslan óskaði því eftir afriti af frumreikningi vörunnar sem barst Tollstjóra í gegnum tollmiðlara. Við samanburð kom í ljós að ekki var um sömu fjárhæðir að ræða. Á proforma reikningi var uppgæfið verðmæti vörunnar 50 EUR en á afriti frumreiknings kom fram að varan og þjónusta þar að lútandi var verðlögð að fjárhæð 2.309 EUR. Álagning virðisaukaskatts var þannig byggð á fjárhæð frumreiknings og skuldfærð á kæranda. Kæra barst Tollstjóra þann 8. júní 2010. Tollstjóri óskaði eftir frekari gögnum frá kæranda þann 18. júní og 30. júlí 2010. Tollstjóri gerði auk þess könnun á öllum innflutningi

vara í vörflokki með tollskrárnúmeri 5011-9909. Jafnframt fór fram könnun á öllum innflutningi kæranda allt frá ársbyrjun 2008. Þá var gerð könnun á afgreiðslu málsins við komu vörunnar til landsins og upplýsinga aflað frá endurskoðunardeild Tollstjóra. Að því loknu taldist gagnaöflun lokið.

III. Meginröksemdir kæranda

Kærandi telur að sæði til tæknifrjóvgunar hafi á a.m.k. á síðustu 30 árum verið flutt til landsins án þess að virðisaukaskattur hafi verið lagður á vöruna. Álagningin sé nýtilkomin og megi rekja til þess að varan hafi verið rangt tollflokkuð. Umræddri vöru hafi frá ársbyrjun 2010 verið ranglega skipað í tollflokk 0511.9909 sem eigi við um kynbótasæði í landbúnaði en sú vörulýsing eigi greinilega ekki við um vöruna. Til samanburðar megi nefna innflutning á hornhimnum til notkunar við augnlækningar sem kærandi telur sambærilegan.

IV. Niðurstöður

Samkvæmt 20. gr. tollalaga nr. 88/2005 skulu innflytjendur færa vöru til tollflokks í viðeigandi tollskjölum samkvæmt almennum reglum um túlkun tollskrár sem er gerð í samræmi við vörunúmeraskrá Alþjóðatollstofnunarinnar og birt í viðauka I við tollalögin. Hinar almennu túlkunarreglur eru fremst í tollskránni en einnig er að finna athugasemdir í byrjun hvers flokks og kafla skrárinnar sem ráða túlkun hverju sinni. Tollflokkun skal byggð á *orðalagi vöruliða* og *athugasemda* við viðeigandi *flokka* og *kafla* skv. túlkunarreglu 1. Flokkun vara í *undirliði* einstakra vöruliða skal jafnframt byggð á orðalagi vöruliða, undirliða og sérhverri tilheyrandi athugasemd við þá í viðeigandi köflum tollskrárinnar, skv. túlkunarreglu 6. Þá segir í 1. másl. túlkunarreglu 1 að fyrirsagnir á flokkum, köflum og undirköflum séu einungis til leiðbeiningar. Vörur sem ekki verða flokkaðar samkvæmt túlkunarreglum 1-3, skulu taldar til sama vöruliðar og þær vörur sem eru þeim líkastar skv. túlkunarreglu 4. Um samsetningu tollnúmera með tilliti til vöruliða og undirliða vísast til formála viðauka I við tollalögin.

Sæði til tæknifrjóvgunar hefur um árabíl verið fært til tollflokks 0511.9909. Vöruliður 0511 er staðsettur í 5. kafla tollskrárinnar, sbr. viðauka I við tollalög nr. 88/2005 og ber heitið „vörur úr dýraríkinu, ótalið annað“. Við vörulið 0511 segir að þar falli undir „vörur, dýr ót.a“.

Undirliður 1000 á við um nautasæði. Annað sæði, þ. á m. sæði úr mönnum til tæknifrjóvgunar, hefur verið fært til undirliðar 9909 sem ber heitið „annars“ sem á undir undirliðinn „annað“. Vöruliður 0501 í 5. kafla á samkvæmt orðanna hljóðan við um mannhár. Er því ekki útilokað að mannvefur eigi undir 5. kafla í einhverjum tilvikum. Í almennum athugasemdum við 5. kafla í skýringariti með Alþjóðlegu tollskránni, Harmonized Commodity Description and Coding System, (hér eftir samræmda skráin), segir að 5. kafli taki til hinna ýmsu tegunda lítið eða óunninna vara úr dýraríkinu sem almennt geta ekki talist hæfar til manneldis og eru *hvergi annarsstaðar að finna í tollskránni*. Í athugasemd c) segir einnig að utan 5. kafla falli kirtlar og líffæri til nota í læknismeðferðum (kafla 30). Þar er þó ekki átt við heil líffæri úr mönnum. Kemur þá til sjálfstæðrar skoðunar hvort sæði til tæknifrjóvgunar geti fallið þar undir en aðrir kaflar tollskrárinnar koma ekki til greina. Í ljósi tegundar vöru þeirra sem ágreiningur stendur um kemur tollskrárnúmer 3001.2000 helst til greina. Vörur sem þar eiga undir bera virðisaukaskatt en ekki tolla með sama hætti og vörur sem falla undir tollskrárnúmer 0511-9909. Í 30. kafla tollskrárinnar er að finna vörur til lækninga sem eiga undir vöruliði 3001-3006 og viðeigandi undirflokka. Hið sama gildir hér og um 5 kafla að ekki er gerður greinarmunur á því hvort vörur til lækninga séu vefir dýra eða manna. Tollskrárnúmer 3001.2000 kemur helst til skoðunar við greiningu á því hvort önnur tollskrárnúmer eigi betur við um sæði úr mönnum til tæknifrjóvgunar. Hvorki vörur með tollskrárnúmer 0511.9909 né 3001.2000 bera tolla en virðisaukaskattur er hins vegar í báðum tilvikum lagður á allar vörur sem eiga þar undir samkvæmt lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Við vörulið 3001 segir að þar falli undir: *„Kirtlar og önnur líffæri til lækninga, þurrkað, einnig í duftformi; kjarnar til lækninga, úr kirtlum eða öðrum líffærum eða úr seyti þeirra; heparin og sölt þess; önnur efni úr mönnum eða dýrum framleidd til lækninga eða varnar gegn sjúkdómum, ótalið annað“*. Við undirlið 2000 segir að þar falli undir *„kjarnar úr kirtlum eða öðrum líffærum eða seyti þeirra – annað.“* Í samræmdu skránni er að finna samskonar vörulið og undirlið. Í athugasemdum B við tollflokk 3001.20 í samræmdu skránni kemur fram að þar falli undir kjarnar úr kirtlum eða öðrum líffærum eða hluta þeirra til nota í læknismeðferðum. Skilyrði þess að varan geti fallið undir tollskrárnúmer 3001.2000 er að hún geta talist vara til lækninga. Sæði úr mönnum er ekki notað til lækninga í eiginlegri merkingu enda felst ekki lækning í tæknifrjóvgun þrátt fyrir að um meðferð sé að ræða sem er framkvæmd af sérfræðingum á sjúkrahúsum eða einkareknum læknastofum. Þegar af þeirri ástæðu getur varan ekki fallið undir tollskrárnúmer 3001.2000 en gagnstæð niðurstaða hefur ekki áhrif á álagningu virðisaukaskatts. Sæði úr mönnum til tæknifrjóvgunar er hvergi að

finna í tollskrá samkvæmt orðanna hljóðan og á því ekki berum orðum undir orðalag vöruliðar 0511. Ekki er þó útilokað í athugasemdum við 5. kafla tollskrárinnar að þar geti átt undir lögmæt vara, afurð eða vefur af mannlíkamanum eins og fram hefur komið enda er þar sérstaklega að finna tollskrárnúmer fyrir mannshár. Samkvæmt beru orðalagi í almennum athugasemdum samræmdu skrárinnar skulu vörur úr dýraríkinu sem hvergi eru annarsstaðar að finna í tollskránni felldar undir 5. kafla. Strangt til tekið á varan ekki undir vörulið 0511 samkvæmt orðanna hljóðan en hafa ber þó í huga að orðalag skal einungis haft til leiðbeiningar sbr. 1. másl. túlkunarreglu 1. Mæli því ekkert sérstaklega á móti er heimilt við þessar aðstæður að færa vöru til sama vöruliðar og þá vöru sem er henni líkust skv. túlkunarreglu 4. Niðurstaðan verður því sú að varan, sæði til tæknifrjóvgunar, verður færð til tollflokks með tollskrárnúmer 0511.9909, eins og gert hefur verið um árábil. Því er ekki fallist á það með kæranda að varan hafi verið rangt tollflokkuð.

Kærandi heldur því fram að álagning virðisaukaskatts á innflutning hans hafi fyrst átt sé stað í byrjun ársins 2010. Könnun tollstjóra á samskonar innflutningi kæranda leiddi í ljós að kærandi hefur á árunum 2008-2010 flutt inn vörur með tollnúmer 0511.9909 og greitt virðisaukaskatt hverju sinni án þess að gera við það athugasemdir. Um er að ræða 33 sendingar með tollnúmer 0511.9909 á vegum kæranda á ofangreindu tímabili, þ.e. 10 sendingar á árinu 2008, 11 sendingar á árinu 2009 og 12 sendingar á árinu 2010 fram til 27. júlí. Á árinu 2009 er þó að finna 1 sendingu með tollskrárnúmer 0511.1000. Alls er því um að ræða 34 sendingar á tímabilinu. Í öllum tilvikum var tollflokun og skjalagerð framkvæmd af tollmiðlara auk þess sem virðisaukaskattur var greiddur án athugasemda kæranda, þar til kæra barst Tollstjóra þann 8. júní 2010. Hverju tollskrárnúmeri fylgja tiltekin gjöld, tollar og skattar samkvæmt fyrirmælum laga. Vörur með tollskrárnúmer 0511.9909 bera ekki tolla en á þær leggst hins vegar virðisaukaskattur eins og hverja aðra vöru eða þjónustu samkvæmt framlögðum reikningum, sbr. 1. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Álagning virðisaukaskatts byggir á tollverði sem ákvarðast af viðskiptaverði vöru eða þjónustu samkvæmt framlögðum reikningum sem fylgja vöru við innflutningi hverju sinni að viðbættum aðflutningsgjöldum og öðrum kostnaðarliðum, sbr. 14. og 15. gr. tollalaga nr. 88/2005. Öllum innflutningi kæranda, með tollskrárnúmer 0511.9909 á árunum 2008 og 2009 fylgdu proforma reikningar að fjárhæð 50 EUR í hvert sinn. Þó er að finna eitt tilvik á árinu 2009 þar sem afrit frumreiknings fylgdi sendingunni en í því tilviki var um mun hærri fjárhæð að ræða miðað við aðrar sendingar sama ár. Í öllum ofangreindum tilvikum greiddi kærandi

virðisaukaskatt án athugasemda. Á árinu 2010, fram til 27. júlí, voru flestir reikningar sem fylgdu innflutningi kæranda hins vegar miklum mun hærri en árin áður eða í tíu tilvikum af tólf. Tollstjóri hefur að svo stöddu ekki haldþærar skýringar á því af hverju reikningar á árinu 2010 eru mikið hærri en frá árunum 2008 og 2009 en í því liggur munur á þeim greiðslum sem kærandi hefur innt af hendi vegna álagningar virðisaukaskatts á síðustu árum. Þó liggur ljóst fyrir að það er ekki fyrr en á árinu 2010 að Tollstjóri óskar eftir afriti frumreikninga í stað próforma reikninga sem almennt hafa fylgt innflutningi hverju sinni.

Til grundvallar aðflutningsskýrslum skal ávallt liggja fyrir frumrit eða samrit vörureiknings yfir hina innfluttu vöru eða sendingu. Tollstjóra er þó heimilt að taka gildan svokallaðan proforma reikning eða viðskiptareikning í stað frumrits eða samrits þegar verðmæti vöru er óverulegt eða hún er augljóslega ekki ætluð til sölu hér á landi, t.d. þegar um persónulega muni er að ræða, sbr. 2. málsl. 1. tl. 1. mgr. 28. gr. tollalaga nr. 88/2005. Af gögnum málsins er hins vegar ljóst að proforma reikningi og afriti frumreiknings ber ekki saman. Um er að ræða veruleg fjárhagsleg verðmæti, þ.e. vöru og eða þjónustu að fjárhæð 2.309 EUR. Enginn tollur er lagður á vöru þá sem hér um ræðir. Hins vegar ber að greiða virðisaukaskatt af allri vöru og þjónustu við innflutning, sbr. 1. gr. laga um virðisaukaskatt nr. 50/1988. Skattskyldan nær til allrar þjónustu, vara og verðmæta, nýrra og notaðra nema sérstakar undanþágur í lögum leiði til annarrar niðurstöðu, sbr. 2. gr. laganna. Undanþágur frá álagningu og innheimtu virðisaukaskatts við innflutning eru tæmandi taldar í 36. gr. laganna. Hvorki í lögum um virðisaukaskatt nr. 50/1988 né tollalögum nr. 88/2005 er að finna undanþágu eða heimild til niðurfellingar á virðisaukaskatti af sæði til tæknifrjóvgunar við innflutning. Kröfu kæranda hér að lútandi er því hafnað.

ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með vísan til þess sem að framan er rakið, að ákvörðun um innheimtu virðisaukaskatts og tollflokkan á vöru sem barst til landsins í sendingu með sendingarnúmer D 810 08 02 0 DE CGN I160, nánar tiltekið sæði til tæknifrjóvgunar, dags. 8. febrúar 2010, skuli standa óröskuð.

Kæruréttur

Úrskurðinum er heimilt að skjóta til ríkistollanefndar, Skúlagötu 57, Reykjavík, innan 60 daga frá póstlagningardegi bréfs þessa, sbr. 1. mgr. 118. gr. tollalaga.