

Reykjavík, dags: 4. mars 2015

## Úrskurður nr. 2/2015

Í dag var hjá embætti Tollstjóra kveðinn upp svofelldur

### Ú R S K U R Ð U R

**Kærandi: B.**

**Kæruefni: Ákvörðun um álagningu virðisaukaskatts á listaverk.**

#### I. Kæra

Með tölvupósti dags. 27. desember 2015 hefur B, kt. X, kært til úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005 ákvörðun Tollstjóra um álagningu virðisaukaskatts á listaverk sem bárust hingað til lands með sendingarnúmerunum P1, P2, P3 og P4. Kærandi telur að ákvörðun Tollstjóra sé óréttmæt og krefst endurgreiðslu virðisaukaskatts af umræddum vörum.

#### II. Málsmeðferð

Þann 11. desember 2014 bárust hingað til lands verk eftir kæranda, sem unnin höfðu verið af erlendu fyrirtæki og var honum gert að greiða aðflutningsgjöld af þeim. Kærandi sendi Tollmiðlun Íslandspósts tölvupóst þann 12. desember 2014 þar sem hann tilkynnti að um verk eftir hann sjálfan væri að ræða og að hann ætti því ekki að greiða virðisaukaskatt af þeim. Þann 16. desember 2014 sendi Tollmiðlun kæranda póst þar sem fram kom að Tollstjóri hefði litið á málið og talið verkin ekki falla undir umrædda undanþágu þar sem að verið væri að greiða fyrir framleiðslu verkanna ytra. Átti kærandi tölvupóstsamskipti við bæði Tollmiðlun og Tollstjóra og var kæranda að endingu bent á rétt sinn til að kæra ákvörðun um gjaldskyldu til Tollstjóra skv. 117. gr. tollalaga. Kærandi tollafgreiddi sendingarnar þann 23. desember sama ár. Þann 27. desember 2014 barst embætti Tollstjóra tölvupóstur þar sem ákvörðun um álagningu virðisaukaskatts var kærð. Tollstjóri óskaði eftir að fá til skoðunar eintak af vöru kæranda og barst það embættinu 2. febrúar 2015.

### **III. Meginröksemdir kæranda**

Kærandi byggir kröfu sína á því að um listaverk eftir hann sjálfan sé að ræða. Verkin séu unnin og teiknuð af honum en þar sem hann hafi ekki allar þær vélar sem til þurfi, hafi hann látið erlenda fyrirtækið S sjá um myndvinnslu verkanna og látið senda verkin síðan til sín. Vísar kærandi til 2. tl. 39. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008 og telur sig ekki eiga að greiða virðisaukaskatt af verkunum.

Kærandi vísar jafnframt til tölvupósts frá Tollstjóra dags. 13. febrúar 2013, sem varðaði aðra sendingu. Í því tilviki var faðir kæranda innflytjandi sambærilegra verka eftir kæranda. Í tölvupósti Tollstjóra kom fram að þrátt fyrir að listamaðurinn væri sonur hans, væru listaverkin pöntuð og greidd með greiðslukorti í gegnum listaverkasöluna S og salan ekki á neinn hátt frábrugðin sölu til annarra. Listamaðurinn stæði ekki sjálfur að innflutningi verkanna til Íslands og þar af leiðandi yrði ekki séð að sendingin uppfyllti skilyrði fyrir undanþágu frá virðisaukaskatti við innflutning, sbr. 2. tl. 39. gr. reglugerðar um ýmis tollfríðindi nr. 630/2008. Kærandi bendir á að í þetta skipti sé það hann sjálfur, en ekki faðir hans, sem sjái um innflutning verkanna. Það gangi gegn góðri stjórnslu að skipta um stefnu og gefa mismunandi svör.

Kærandi byggir jafnframt mál sitt á því að þann 8. apríl 2014 hafi fallið dómur í Hæstarétti í sambærilegu máli, en þar vísar kærandi til dóms héraðsdóms Reykjavíkur nr. E-244/2013. Þá hafi þekktur listamaður flutt inn hurð til nota í Hallgrímskirkju. Kærandi kveður niðurstöðu dómsins hafa verið þá, að hurðin væri sjálfstætt listaverk og því ætti ekki að greiða af henni tolla né virðisaukaskatt.

Að lokum byggir kærandi mál sitt á því að samskonar listaverk eftir annan þekktan listamann séu seld í Listasafni Reykjavíkur og að þau beri engan virðisaukaskatt og að ekki séu greiddir af þeim sérstakir tollar eða aðflutningsgjöld. Á sama hátt beri kæranda ekki að greiða virðisaukaskatt, tolla eða aðflutningsgjöld af sínum listaverkum.

### **IV. Niðurstöður**

Í máli þessu er deilt um það hvort prentanir þær sem kærandi flutti inn, sem eigin listaverk, falli undir undanþágu 4. tl. 2. mgr. 36. gr. laga nr. 50/1988 um virðisaukaskatt og 2. tl. 39. gr. reglugerðar nr. 630/2008 um ýmis tollfríðindi. Samkvæmt nefndum ákvæðum skulu listaverk vera undanþegin virðisaukaskatti, falli þau í tollskrárnúmer 9701.1000-9703.000 og séu flutt inn af listamanninum sjálfum eða á hans vegum. Umrædd undanþága hefur því tvö skilyrði, sem bæði þurfa að vera uppfyllt svo að vara geti notið undanþágunnar.

Við flokkun vara í tollskrá skal fylgja hinum almennu túlkunarreglum tollskrár. Túlkunarregla 1 felur í sér að fyrirsagnir kafla og flokka séu einungis leiðbeinandi en að tollflokkun fari m.a. eftir texta vöruliða. Texti vöruliðar 9701 kveður á um að þar flokkist málverk, teikningar og pastelmyndir gerðar í höndum að öllu leyti eða klippimyndir og áþekk veggskreytispjöld. Prentaðar myndir geta því ekki flokkast í vörulið 9701 samkvæmt túlkunarreglu 1 og athugasemdum skýringabóka alþjóðatollastofnunarinnar (WCO). Skýringabækur WCO eru lögskýringagögn sem kveða á um nánari skilgreiningu á umfangi og afmörkun vöruliða. Verk kæranda eru ekki gerð að öllu leyti í höndum heldur prentuð af vélum. Í þeim efnum breytir það engu þótt listamaðurinn staðfesti að um frumverk sé að ræða. Myndirnar geta ennfremur ekki talist klippimyndir né áþekk veggskreytispjöld. Samkvæmt tollskrá eru slík verk úr ýmsum efnum, t.d. dýra- eða plöntuafurðum eða önnur efni, límd á bakgrunn og mynda munstur eða mynd.

Úrdráttur úr textum skýringabóka við vörulið 9701:

*„As these works must be executed **entirely** by hand, articles obtained **wholly or partly** by any other process are **excluded**, for example, paintings, whether or not on canvas, obtained by photomechanical processes; paintings executed by hand on an outline or on a drawing obtained by ordinary engraving or printing processes; so-called “authentic copies” of paintings, obtained by means of a number of masks or stencils, even if these copies are certified authentic by the artist.”*

*However, copies of paintings remain in this group irrespective of their artistic value, if they are executed entirely by hand. “*

Við vörulið 9701 varðandi klippimyndir og áþekk veggskreytispjöld:

*„This group covers collages and similar decorative plaques, consisting of bits and pieces of various animal, vegetable or other materials, assembled so as to form a picture or decorative design or motif and glued or otherwise mounted on a backing, e.g., of wood, paper or textile material. The backing may be plain or it may be hand-painted or imprinted with decorative or pictorial elements.”*

Prentaðar myndir geta heldur ekki flokkast í vörulið 9702 samkvæmt túlkunarreglu 1 og athugasemdum skýringabóka. Sá vöruliður er fyrir frumverk af stungum, þrykki og steinprenti. Slík verk verða að vera búin til með stenslum sem hafa verið handgerðir af listamanninum og ekki er leyfilegt að prenta slíkt með vélrænum hætti.

Úrdráttur textum skýringabóka við vörulið 9702:

*„This heading covers **original** engravings, prints and lithographs (whether ancient or modern), i.e., impressions produced directly, in black and white or in colour, from one or several plates wholly executed by hand by the artist, irrespective of the process or of the*

*material employed by him, but **excluding** any mechanical or photomechanical process (see Note 2 to this Chapter).“*

Að lokum er ljóst að prentaðar myndir flokkast ekki í vörulið 9703 en hann er fyrir höggmyndir og þess háttar. Þó að umræddar myndir séu frumverk eftir listamann flokkast þær í 49. kafla þar sem þær eru prentaðar, nánar til tekið í tollskrárnúmer 4911.9109 samkvæmt túlkunarreglu 1 og 6 sem segir að flokkun vara í undirliði vöruliða skuli byggð á orðalagi undirliðanna og athugasemdum við þá, öðrum túlkunarreglum og að aðeins jafnsettir undirliðir verða bornir saman.<sup>1</sup> Er sú flokkun einnig í samræmi við athugasemd 2 við kafla 97 og samkvæmt textum í skýringabókum alþjóðatollastofnunarinnar.

Kærandi vísar í kæru til tölvupósts dags. 13. febrúar 2013 er varðaði sendingu sem faðir kæranda flutti inn. Var föður kæranda þar tilkynnt að greiða þyrfti aðflutningsgjöld af umræddri sendingu, þar sem listaverkin væru pöntuð og greidd með greiðslukorti í gegnum listaverkasölu og salan ekki á neinn hátt frábrugðin sölu til annarra, auk þess sem að innflytjandi væri ekki listamaðurinn sjálfur. Líkt og fram hefur komið, hefur undanþágan sem um ræðir tvö skilyrði. Ljóst var að sending föður kæranda gat ekki notið undanþágunnar frá virðisaukaskatti enda var hann, sem innflytjandi, ekki listamaðurinn sjálfur. Í því tilviki voru önnur skilyrði undanþágunnar því ekki metin, þ.e. hvort sendingin flokkaðist í fyrrgreinda vöruliði tollskrár.

Kærandi byggir jafnframt á því að í héraðsdómi nr. E-244/2013 hafi dómurinn komist að þeirri niðurstöðu að hin umrædda vara, hurð, væri sjálfstætt listaverk og því ætti ekki að greiða af henni virðisaukaskatt. Málin eru ekki sambærileg en í því máli sem kærandi nefnir var deilt um það hvort nytjahlutverk vörunnar ætti að ráða tollflokkun hennar. Kærandi byggir einnig á því að sambærileg verk, eftir þekktan listamann, séu seld í Listasafni Reykjavíkur og að þau hafi ekki borið virðisaukaskatt. Tollstjóri getur ekki tjáð sig um tollmeðferð annarra innflytjenda en rétt er að taka fram að embætti Tollstjóra hefur heimild til að leiðrétta ranga afgreiðslu allt að sex ár aftur í tímann, sbr. XIV. kafla tollalaga. Hér þykir rétt að benda á að Tollstjóri er bundinn af tollskrá er varðar tollflokkun, sbr. 1. mgr. 5. gr. og 1. mgr. 20. gr. tollalaga nr. 88/2005. Sambærileg verk myndu því fá sambærilega tollflokkun hjá Tollstjóra við innflutning til landsins. Tollstjóri áréttar þó einnig að þrátt fyrir að sambærileg mál skuli afgreidda með sambærilegum hætti, þá réttlætir röng framkvæmd í einu tilviki ekki áframhaldandi ranga framkvæmd í öðru.

---

<sup>1</sup> Túlkunarregla 6, bls. 16 í tollskrá: „Í lagalegu tilliti skal flokkun vara í undirliði einstakra vöruliða byggð á orðalagi undirliðanna og sérhverri tilheyrandi athugasemda við undirliði og, að breyttu breytanda, framangreindum reglum, með því fororði að aðeins jafnsettir undirliðir verða bornir saman. Viðkomandi athugasemdir við flokka og kafla gilda einnig með tilliti til þessarar reglu, nema annað leiði af orðalagi.“

## ÚRSKURÐARORÐ

Embætti Tollstjóra úrskurðar skv. 117. gr. tollalaga nr. 88/2005, með síðari breytingum, að ákvörðun Tollstjóra um höfnun á beiðni um endurgreiðslu virðisaukaskatts, er staðfest.

### **Kæruréttur**

Úrskurðinum er heimilt að skjóta til Yfirskattanefndar, Borgartúni 21, 105 Reykjavík, innan 60 daga frá póstlagningardegi bréfs þessa, sbr. 1. mgr. 118. gr. tollalaga.