

Ed.

252. Frumvarp til laga

[213. mál]

um virðisaukaskatt.

(Lagt fyrir Alþingi á 107. löggjafarþingi 1984.)

I. KAFLI

Upphafssákvæði.

1. gr.

Greiða skal virðisaukaskatt af viðskiptum innanlands á öllum stigum, svo og af innflutningi vörur og þjónustu, eins og nánar er ákveðið í lögum þessum.

2. gr.

Skatturinn skal vera 21% og rennur í ríkissjóð.

Ríkissjóður greiðir Jöfnunarsjóði sveitarfélaga 6,8% þess skatts sem um ræðir í 1. mgr. og skulu skilin miðast við innheimtan skatt hverju sinni.

II. KAFLI

Skattskyldir aðilar, aðilar undanþegnir skatti, tilkynningarskylda.

3. gr.

Skylda til að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð hvílir á þessum aðilum:

1. Aðilum sem í atvinnuskyni eða sjálfstæðri starfsemi sinni selja eða afhenda vörur eða verðmæti ellegar inna af hendi skattskylda vinnu eða þjónustu. Hér með teljast einnig samvinnufélög, samlög og önnur samtök, enda þótt þau eigi eingöngu viðskipti við félagsmenn.
2. Ríki, bæjar- og sveitarfélögum og stofnunum eða fyrirtækjum þeirra, að því leyti sem þessir aðilar selja skattskylda vörur eða þjónustu.
3. Uppboðshöldurum.
4. Umboðsmönnum og öðrum aðilum sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi skattskyld viðskipti.

Fjármálaráðherra getur ákveðið að ríki, bæjar- og sveitarfélög og stofnanir og fyrirtæki þeirra svo og aðrir aðilar sem reka starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti skuli greiða virðisaukaskatt af notkun eigin þjónustu eða vörur sem framleidd er til eigin þarfa, enda sé su ákvörðun nauðsynleg með tilliti til aðstöðu annarra fyrirtækja er láta í té hliðstæða vörur og þjónustu sem skattskyld er.

4. gr.

Undanþegnir skattskyldu skv. 3. gr. eru:

1. Peir aðilar sem eingöngu selja vörur eða þjónustu sem undanþegin er virðisaukaskatti.
2. Listamenn að því er varðar sölu þeirra á eigin listaverkum, enda falli listaverkið undir tollskrárnúmer 99.01.01, 99.01.02 eða 99.01.03.
3. Peir aðilar sem selja skattskylda vörur eða þjónustu fyrir minna en 75 000 kr. á ári.

5. gr.

Hver sá sem skattskyldur er skv. 3. gr., sbr. 4. gr., skal ótilkvaddur og eigi síðar en átta dögum áður en starfsemi hefst tilkynna skattstjóra, þar sem hann er heimilisfastur, atvinnurekstur sinn eða starfsemi til skráningar.

Skattstjóri gefur út staðfestingu til skráningarskylds aðila um að skráning hafi átt sér stað.

Sama gildir um breytingar sem verða á starfsemi eftir að skráning hefur farið fram, en þær skal tilkynna eigi síðar en átta dögum eftir að breyting á sér stað.

Tilkynningar skv. 1. mgr. skal senda á þar til gerðum eyðublöðum sem ríkisskattstjóri lætur gera. Ríkisskattstjóri ákveður hvaða upplýsingar skuli gefa á þessum eyðublöðum.

III. KAFLI

Skattskylda vörðu og þjónustu.

6. gr.

Skattskyldan nær til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Með vörum í þessu sambandi teljast ekki fasteignir, sbr. þó 32. gr., en hins vegar rafmagn, varmi og önnur orka. Hlutabréf, skuldabréf, eyðublöð og aðrir slíkir hlutir eru vörur þegar þessir hlutir eru látnir í té sem prentvarningur. Peningaseðlar, mynt og frímerki eru vörur þegar þessir hlutir eru seldir sem söfnunargripir.

7. gr.

Skattskyldan nær til allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, sbr. þó 2. mgr. Eftirtalin vinna og þjónusta er undanþegin virðisaukaskatti:

1. Þjónusta sjúkrahúsa, fæðingarstofnana, heilsuhæla og annarra hliðstæðra stofnana.
2. Lækningar, tannlækningar og önnur hliðstæð þjónusta.
3. Þjónusta banka og sparisjóða.
4. Vátryggingastarfsemi.
5. Félagsleg þjónusta, svo sem rekstur leikskóla, barnaheimila, skóladagheimila, upptökheimila og önnur hliðstæð þjónusta.
6. Rekstur skóla og menntastofnana.
7. Útleiga íbúðarhúsnæðis, þó ekki leiga hótel- eða gistiherbergja og samkomuhúsa.
8. Happdrætti og getraunastarfsemi.
9. Íþróttamót og íþróttasýningar.
10. Starfsemi rithöfunda og tónskálða við samningu hugverka.
11. Útfararpjónusta og prestspjónusta hvers konar.

Undanþágur skv. 2. mgr. ná aðeins til sölu eða afhendingar vinnu og þjónustu sem þar getur en ekki til virðisaukaskatts (innskatts) af aðföngum vegna hinnar undanþegnu starfsemi, sbr. 1. og 2. mgr. 13. gr.

Fjármálaráðherra getur í reglugerð sett nánari skilyrði fyrir undanþágum samkvæmt þessari grein.

IV. KAFLI

Skattverð.

8. gr.

Skattverð er það verð sem virðisaukaskattur er reiknaður af við sölu á vörum og verðmætum, skattskyldri vinnu og þjónustu. Skattverð miðast við heildarendurgjald eða heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum teljast hluti skattverðs, sömuleiðis hvers konar kostnaður og gjöld sem seljandi krefur kaupanda um, svo sem umbúða- og sendingarkostnaður, vátryggingar o. fl.

Sé um að ræða skipti á vörum eða þjónustu, afhendingu vörur án endurgjalds eða viðskipti milli skyldra eða tengdra aðila skal miða við almennt gangverð í sams konar viðskiptum milli ótengdra aðila. Sama gildir um úttekt á vörur og skattskyldri þjónustu sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki, svo og andvirði vörur, þjónustu og annarra verðmæta sem fyrirtækið notar og ekki er beinlínis ætlað til endursölu.

Við ákvörðun á skattverði skal afsláttur dreginn frá söluverði, enda sé afslátturinn veittur við afhendingu á hinni seldu vörur, vinnu eða þjónustu. Um afslátt sem veittur er eftir afhendingu fer eftir ákvæðum 3. tl. 3. mgr. 12. gr.

Pjónustugjald, sem ekki er innifalið í vöruberði, umboðs- og sölulaun, svo og uppboðspóknun, skal telja með í skattverði.

Vextir og verðbætur, sem hvort tveggja er reiknað við sölu með afborgunarskilmálum, teljast ekki með í skattverði, enda sé sérstaklega tilgreint í kaupsamningi hver vaxtagreiðslan er hverju sinni. Verðbætur sem falla til fram að afhendingu vörur eða þjónustu skulu hins vegar teljast til skattverðs.

Við sölu notaðra fólksbifreiða fyrir færri en 10 menn sem seljandi hefur keypt til endursölu í atvinnuskyni telst skattverð 82,64% af mismuninum milli innkaupsverðs bifreiðarinnar og söluverðs hennar að meðtoldum virðisaukaskatti.

V. KAFLI

Skattskyld velta.

9. gr.

Til skattskyldrar veltu telst öll sala og afhending vara og verðmæta gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta nema sú sem undanþegin er skv. 7. gr. Hér með telst úttekt á vörur eða skattskyldri þjónustu sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki. Til skattskyldrar veltu telst einnig andvirði vörur og skattskyldrar þjónustu sem fyrirtæki notar og ekki er ætlað til endursölu.

Til skattskyldrar veltu telst sala á vélum, tækjum og öðrum varanlegum rekstrarfjármunum, svo og sala á vörubirgðum og almennum rekstrarvörum.

Til skattskyldrar veltu telst sala á vörur sem seld er í umboðssölu. Sama gildir um allar aðrar vörur og þjónustu sem fyrirtæki selur og hefur fengið að draga innskatt frá, sbr. 11. gr.

10. gr.

Til skattskyldrar veltu telst ekki:

1. Vara sem seld er úr landi, svo og vinna og þjónusta sem veitt er erlendis.
2. Vistir, tæki og annar búnaður sem afhentur er til nota um bord í loftförum og skipum í millilandaferðum, svo og sú þjónusta sem veitt er slíkum förum. Sama gildir um viðgerðar- og viðhaldsvinnu við loftför og skip, svo og vörur sem notaðar eru í því sambandi. Undanþága þessi nær þó ekki til skemmtibáta og einkaloftfara.
3. Sala og útleiga loftfara og skipa, þó ekki skemmtibáta og einkaloftfara.
4. Fólks- og vöruflutningar milli landa.
5. Vöruflutningar innanlands, þegar flutt er beint til eða frá landinu.
6. Áætlana- og ráðgjafarstarfsemi sem seld er erlendum aðilum vegna verkefna erlendis.
7. Sala á vörubirgðum, vélum og öðrum rekstrarvörum, þegar fyrirtækið eða hluti þess er selt og hinn nýi eigandi hefur með höndum skattskyldan rekstur. Við slíka sölu skal skattyfirvöldum tilkynnt um eigendaskiptin eigi síðar en átta dögum eftir að salan fer fram.
8. Umboðs- og sölulaun ferðaskrifstofa.
9. Sala á notuðum fólksbifreiðum, íbúðarhúsnaði og öðrum eignum sem seljandi hefur greitt virðisaukaskatt af við kaup án frádráttar eða endurgreiðslu, sbr. 3. mgr. 13. gr.

Fjármálaráðherra getur í reglugerð sett nánari skilyrði fyrir undanþágum samkvæmt þessari grein. Einnig getur hann ákveðið að önnur þjónusta sem innt er af hendi fyrir aðila erlendis sé undanþegin með sama hætti.

VI. KAFLI

Uppgjör á virðisaukaskatt.

11. gr.

Útskattur merkir í lögum þessum þann virðisaukaskatt sem fellur á skattskylda sölu eða afhendingu skattaðila á tímabilinu, sbr. 12. gr.

Innskattur merkir í lögum þessum þann virðisaukaskatt sem á tímabilinu fellur á kaup skattaðila á vörum og aðföngum til nota í rekstrinum, sbr. 13. gr.

Skattskyldir aðilar skv. 3. gr. skulu eftir hvert uppgjörstímabil, sbr. 21. gr., greiða í ríkissjóð mismun útskatts og innskatts. Sé innskattur hærri en útskattur á einhverju tímabili skal ríkissjóður endurgreiða mismuninn skv. 23. gr.

12. gr.

Útskattur miðast við skattskylda veltu á hverju uppgjörstímabili. Skattskyld velta á tímabilinu miðast við heildarandvirði allra vara sem seldar hafa verið og afhentar, svo og heildarandvirði allrar skattskyldrar vinnu og þjónustu sem innt hefur verið af hendi og seld á tímabilinu. Við útgáfu reiknings fyrir sölu á vörum eða þjónustu skal miða sölu við dagsetningu reiknings, enda sé hann gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu.

Pegar greiðsla fer fram að fullu eða að hluta áður en afhending fer fram teljast 82,64% af hinni móttaknu fjárhæð til skattskyldrar veltu á því tímabili sem greiðsla fer fram. Prátt fyrir ákvæði þessarar málsgreinar er þó heimilt að miða virðisaukaskattinn við það tímabil sem afhending fer fram ef umsaminn afhendingartími er innan þriggja mánaða frá fyrstu innborgun eða ef umsamdar innborganir nema samtals lægri fjárhæð en 75 000 kr.

Við uppgjör á skattskyldri veltu er seljanda heimilt að draga frá:

1. 82,64% þeirrar fjárhæðar sem hann endurgreiðir viðskiptavinum sínum vegna endursendra vara.
2. 82,64% af töpuðum útistandardi viðskiptaskuldum, enda hafi hin tapaða fjárhæð áður verið tekjufærð sem sala. Fáist fjárhæðin síðar greidd skulu 82,64% hennar talin með skattskyldri veltu á því tímabili sem hún fæst greidd.
3. Afslátt sem veittur er eftir að afhending hefur átt sér stað, ef afslátturinn er veittur aðila sem getur dregið virðisaukaskattinn frá sem innskatt í uppgjöri sínu og skilyrði til veitingar afsláttar voru ekki til staðar við afhendingu. Afsláttur af þessu tagi til annarra er ekki frádráttarbær. Frádráttur samkvæmt þessum tölulið er háður því að gefinn sé út innleggsreikningur (kreditreikningur) fyrir afslættinum og fjárhæð skattsins komi þar einnig fram.

Vara og skattskyld þjónusta sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki skal talin með í skattskyldri veltu á því tímabili sem úttekt á sér stað. Sama gildir um vörum og skattskylda þjónustu sem fyrirtækið notar í öðru skyni en snertir beinlínis sölu þess á vörum eða þjónustu.

13. gr.

Til innskatts á hverju uppgjörstímabili, sbr. 21. gr., skal telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum hans og skattskyldri þjónustu.

Pegar rekstrarfjármunir eru aðeins að hluta til ætlaðir til nota við hina skattskyldu starfsemi skal telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim hluta þessara fjármuna sem notaður er í hinni skattskyldu starfsemi. Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett nánari reglur um

framkvæmd þessarar málsgreinar. Ráðherra getur einnig sett reglur um meðferð innskatts þegar breyting verður á notkun fasteigna eða annarra rekstrarfjármuna, þ. á m. vegna sölu.

Til innskatts er ekki heimilt að telja virðisaukaskatt af kostnaði og aðföngum er varða:

1. Rekstur kaffistofu eða mótneytis skattaðila.
2. Öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn.
3. Hlunnindi til eiganda eða starfsmanna.
4. Öflun og rekstur orlofsheimila, sumarbústaða, barnaheimila o. þ. h. fyrir eiganda eða starfsmenn.
5. Risnu og gjafir.
6. Öflun, rekstur og leigu fólksbifreiða fyrir færri en 10 menn.

Ríki, bæjar- og sveitarfélög svo og stofnanir þeirra mega einungis telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim aðföngum sem beinlínis varða sölu á skattskyldri vörum eða þjónustu, sbr. 2. tl. 1. mgr. 3. gr. Sama á við um innskatt vegna skattskyldra eigin nota þeirra aðila er um ræðir í 2. mgr. 3. gr.

Prátt fyrir 6. tl. 3. mgr. þessarar greinar er skattskyldum aðilum sem hafa með höndum sölu eða leigu bifreiða heimilt að telja skatt af aðföngum vegna þeirra viðskipta sem innskatt.

VII. KAFLI

Tilhögun bókhalds.

14. gr.

Allir þeir sem skattskyldir eru samkvæmt lögum þessum skulu, auk þess sem fyrir er mælt í lögum nr. 51/1968 um bókhald, haga bókhaldi sínu og uppgjöri til virðisaukaskatts þannig að skattyfirvöld geti jafnan gengið úr skugga um réttmæti virðisaukaskattsskila, og á það einnig við um þá sem ekki eru taldir bókhaldsskyldir samkvæmt bókhaldslögum.

Allar bækur, uppgjör og gögn er varða virðisaukaskattsskil, þar með talið sjóðsvélastrímlar, staðgreiðslusölulistar og staðgreiðslusöluyfirlit, skal geyma að minnsta kosti í sex ár eftir lok þess reikningsárs er þau varða.

15. gr.

Skattskyldir aðilar skulu annaðhvort hafa í aðalbókhaldi sínu sérstaka reikninga fyrir þær fjárhæðir er færa skal á virðisaukaskattsskýrslu eða færa þær í sérstakar undirbækur eða yfirlit sem byggð eru á aðalbókhaldinu. Færslum skal þannig hagað að rekja megi einstakar fjárhæðir á virðisaukaskattsskýrslu til þeirra gagna sem á er byggt.

Reki aðili sem er skattskyldur samkvæmt lögum þessum margþætta starfsemi, þannig að sumir þættir hennar séu skattskyldir en aðrir undanþegnir skattskyldu, skulu hin skattskyldu og undanþegnu viðskipti greinilega aðgreind bæði í bókhaldi hans og á virðisaukaskattsskýrslu.

Virðisaukaskattsskyldum og virðisaukaskattsundanþegnum innkaupum skal halda aðgreindum í bókhaldi.

Í bókhaldi skal og færa sérstaka reikninga yfir innskatt annars vegar og útskatt hins vegar. Reikninga þessa má færa í lok hvers uppgjörstímabils, enda sé hægt að reikna skattfjárhæðirnar beint á grundvelli reikninga bókhaldsins yfir kaup og sölu vörum og skattskyldrar þjónustu.

Skattskyldir aðilar sem ekki eru bókhaldsskyldir og ekki færa bókhald samkvæmt lögum nr. 51/1968 um bókhald skulu færa sérstakt bókhald yfir hin skattskyldu viðskipti. Fjármálaráðherra setur nánari reglur um tilhögun sliks bókhalds.

16. gr.

Sala skattskyldra aðila samkvæmt lögum þessum skal teljast skattskyld í þeim mæli sem aðilar þessir geta ekki sýnt fram á með bókhaldi og gögnum sem þeim er skylt að halda að salan sé undanþegin virðisaukaskatti. Vanræki aðili að taka virðisaukaskatt af vörum eða þjónustu sem skattskyld er samkvæmt lögum þessum ber honum eigi að síður að standa skil á skattinum.

17. gr.

Við sérhverja sölu eða afhendingu á vörum eða skattskyldri þjónustu skal seljandi gefa út reikning, sbr. þó 18. gr. Á reikningi skal koma fram útgáfudagur, nafn og nafnnúmer kaupanda og seljanda, tegund sölu, magn, einingarverð og heildarverð. Reikningseyðublöð skulu vera fyrir fram tölusett í samfelldri töluröð. Reikningur skal bera greinilega með sér hvort virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarfjárhæð hans eða ekki. Enn fremur skal sérstaklega koma fram hver fjárhæð virðisaukaskatts er, ellegar að virðisaukaskattur sé 17,36% af heildarverði. Sé um að ræða sölu til skattskylds aðila skal fjárhæð virðisaukaskatts ætíð koma fram.

Fari greiðsla fram að fullu eða að hluta áður en afhending fer fram, sbr. 2. mgr. 12. gr., skal móttakandi greiðslu gefa út kvittun til greiðanda í samræmi við ákvæði 1. mgr. þessarar greinar eftir því sem við á.

Pegar seldum verðmætum er skilað til seljanda skal ætíð gefa út innlegsreikning (kreditreikning) fyrir hinum móttæknu verðmætum með tilvísun til fyrrí reiknings. Sama gildir um afslátt sem veittur er, eftir að reikningur hefur verið gefinn út, svo og leiðréttigar á fyrrí reikningum.

Við sölu, sem er að hluta til skattskyld og að hluta til undanþegin skatti, skal halda viðskiptum sem eru skattskyld frá öðrum viðskiptum þannig að þau séu færð á sérstaka reikninga.

Seljandi skal varðveita samrit af reikningum og kvittunum samkvæmt þessari grein.

Skattskyldur aðili samkvæmt lögum þessum skal haga bókhaldi sínu þannig að hann geti að kröfu skattyfirvalda gefið upplýsingar um innkaup sín á vörum og skattskyldri þjónustu frá einstökum skattskyldum aðilum og um sölu sína á vörum og skattskyldri þjónustu til einstakra skattskyldra aðila samkvæmt lögum þessum.

Til sönnunar innskatti skal skattskyldur aðili geta lagt fram reikninga eða önnur gögn í samræmi við ákvæði þessarar greinar. Sömuleiðis skal aðili sem flytur inn vörur erlendis frá geta lagt fram greiðsluskjöl frá tolyfirvöldum fyrir virðisaukaskatti sem lagður er á vörur þær er hann flytur inn. Reikningur, að fjárhæð 1 500 kr. eða minna, frá smásöluverslun eða aðila sem nær eingöngu selur til endanlegs neytanda telst fullnægjandi í þessu sambandi, enda þótt ekki komi fram nafn og nafnnúmer kaupanda.

18. gr.

Við staðgreiðslusölu smásöluverslana og hliðstæðra aðila er ekki skylt að gefa út reikning skv. 1. mgr. 17. gr., nema salan sé til aðila sem skattskyldur er samkvæmt ákvæðum þessara laga. Sé reikningur gefinn út í slíkum viðskiptum má víkja frá kröfum sem gerðar eru til auðkenna á reikningi sem lýst er í 17. gr., eftir nánari reglum sem fjármálaráðherra setur.

Peir sem taka framleiðslu annarra til vinnslu og/eða endursölu skulu gefa út innleggsnótur (afrekninga) eða móttökukvittanir sem geta komið í stað reikninga skv. 17. gr., og gilda sömu reglur um þær og rakið er í 17. gr., eftir því sem við á. Á þetta m. a. við um kaup eða móttöku samlaga, samvinnufélaga og annarra aðila á framleiðsluvörum bænda, sjávarafla og hvers konar iðnaðarvörum, fullunnum og hálfunnum.

19. gr.

Aðilar sem undanþegnir eru skattskyldu mega hvorki tilgreina á reikningum sínum né gefa á annan hátt til kynna á þeim að virðisaukaskattur sé innifalinn í reikningsfjárhæð.

Nú tekur aðili sem undanþeginn er skattskyldu við innleggsnótu (afreikningi) þar sem virðisaukaskattur er tilgreindur eða þar sem tilgreint er að virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarfjárhæð og skal hann þá vekja athygli útgefanda innleggsnótu (afreiknings) á því og endurgreiða honum skatt sem hann kann að hafa tekið við.

Aðilar sem tilgreina á einhvern hátt á reikningum sínum þrátt fyrir 1. mgr. að virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarfjárhæð skulu skila skattinum í ríkissjóð. Sama gildir um skattskylda aðila sem tilgreina á reikningum sínum of háan virðisaukaskatt eða tilgreina virðisaukaskatt af viðskiptum sem ekki eru skattskyld. Verði leiðréttingu komið við gagnvart kaupanda fellur skilaskylda samkvæmt þessari málsgrein niður.

Pegar tilgreint er verð á vöru eða skattskyldri þjónustu skal greinilega koma fram ef uppgefið verð er ekki með virðisaukaskatti.

20. gr.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett nánari fyrirmæli um sérstakt bókhald, fylgiskjöl þess og færslu, þar með talið birgðabókhald, fyrir alla virðisaukaskattsskylda aðila og birgðatalningu, notkun sjóðsvéla og annarra gagna til sönnunar færslum, löggildingu bóka og gagna, svo og geymslu þeirra.

Í sömu reglugerð má mæla fyrir um framtalsgögn og skjöl sem þeim skulu fylgja.

VIII. KAFLI

Skil á skýrslum, gjalddagar, álag, dráttarvextir, kærur og úrskurðir.

21. gr.

Hvert uppgjörstímabil er tveir mánuðir, janúar og febrúar, mars og apríl, maí og júní, júlí og ágúst, september og október, nóvember og desember. Skráningarskyldir aðilar skulu eftir lok hvers uppgjörstímabils ótilkvaddir greiða innheimtumanni ríkissjóðs í umdæmi því þar sem þeir eru heimilisfastir, í Reykjavík tollstjóra, virðisaukaskatt þann sem þeim ber að standa skil á samkvæmt lögum þessum. Greiðslu skal fylgja skýrsla í því formi sem ríkisskattstjóri ákveður.

Virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu skal skila eigi síðar en 25. hvers mánaðar eftir lok uppgjörstímabils vegna viðskipta á því tímabili.

Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærri en útskattur skal skráningarskyldur aðili innan sömu tímamarka senda skattstjóra skýrslu í því formi er um getur í 1. mgr.

Sérhver aðili, sem rekur starfsemi í fleiri en einni starfsgrein, skal eftir nánari ákvörðun skattstjóra láta í té sérstaka virðisaukaskattsskýrslu fyrir hverja þeirra.

22. gr.

Skattstjóri skal rannsaka virðisaukaskattsskýrslur og leiðréttta ef þær eða einstakir liðir þeirra eru í ósamræmi við lög þessi eða fyrirmæli sem sett verða samkvæmt þeim. Þá skal skattstjóri áætla skatt af viðskiptum þeirra aðila sem ekki senda skýrslur innan tilskilins tíma, senda enga skýrslu eða ef skýrslu eða fylgigönum er ábótavant. Skattstjóri skal tilkynna innheimtumanni og skattgreiðanda um áætlanir og leiðréttigar sem gerðar hafa verið.

23. gr.

Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærri en útskattur skal endurgreiða skattaðila mismuninn.

Hafi skýrslu verið skilað á tilskildum tíma skal endurgreiðsla fara fram innan 15 daga frá lokum skilafrests. Berist skýrsla eftir lok skilafrests skal endurgreiðsla fara fram innan 15 daga frá því að skattstjóri kveður upp úrskurð skv. 26. gr. Geti skattstjóri ekki vegna aðstæðna skattaðila gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim er skýrslugjöfin byggist á framlengist framangreindur frestur um þann tíma sem slíkar aðstæður ríkja.

Endurgreiðsla skv. 1. mgr. má því aðeins fara fram að skattákvörðun liggi fyrir vegna fyrri tímabila. Kröfu um vangreiddan virðisaukaskatt ásamt álagi skal skuldajafna á móti endurgreiðslu.

Komi í ljós að endurgreiðsla samkvæmt þessari grein hafi verið of há skal skattstjóri þegar í stað tilkynna skattaðila og innheimtumanni ríkissjóðs þar um.

24. gr.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma skal aðili sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á sbr. 16. gr. Sama gildir ef virðisaukaskattsskýrslu hefur ekki verið skilað eða verið ábótant og virðisaukaskattur því áætlaður eða endurgreiðsla skv. 23. gr. hefur verið of há.

Álag skv. 1. mgr. skal vera 2% af þeirri fjárhæð sem vangreidd er, fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærra en 20%.

Við útreikning á álagi á áætlaðan virðisaukaskatt telst gjalddagi sá sami og gjalddagi virðisaukaskatts þess uppgjörstímabils sem áætlað er fyrir. Sama gildir um álag á vangreiddan, ógreiddan eða ofendurgreiddan virðisaukaskatt eldri tímabila.

Sendi aðili fullnægjandi virðisaukaskattsskýrslu innan kærufrests skal hann greiða virðisaukaskatt samkvæmt skýrslunni auk álags skv. 2. mgr. Kæri aðili áætlaðan virðisaukaskatt skal hann greiða virðisaukaskatt samkvæmt kæruúrskurði auk álags skv. 2. mgr.

Komi í ljós að aðila sem greiða átti virðisaukaskatt hafi ekki verið áætlaður skattur eða áætlun verið lægri en sá skattur sem honum bar að greiða, skal hann greiða þann skatt sem honum bar auk álags skv. 2. mgr.

Fella má niður álag skv. 2. mgr. þessarar greinar ef aðili færir gildar ástæður sér til afsökunar, og geta skattyfirvöld metið það í hverju tilviki hvað telja skuli gildar ástæður í þessu sambandi. Breyta má fyrri áætlun eftir lok kærufrests ef sérstakar ástæður eru fyrir hendi, og fær aðili þá kærufrest að nýju nema um lækkun á fyrri áætlun hafi verið að ræða.

Heimilt er að áætla virðisaukaskatt aðila ef í ljós kemur að virðisaukaskattsskýrsla styðst ekki við tilskilið bókhald samkvæmt lögum nr. 51/1968, samkvæmt ákvæðum laga þessara eða ákvæðum reglugerða settra samkvæmt þeim. Jafnframt er heimilt að áætla virðisaukaskatt aðila ef í ljós kemur að færsla á innskatti eða útskatti eða öðrum þáttum, sem virðisaukaskattsskýrslan byggist á, styðst ekki við lögmæt gögn. Sama gildir ef bókhald og þau gögn sem liggja fyrir um fjárhæðir á virðisaukaskattsskýrslu verða ekki talin nægilega örugg. Enn fremur er heimilt að áætla virðisaukaskatt aðila ef ekki er lagt fram bókhald eða þau gögn sem skattyfirvöld kunna að biðja um til sannprófunar á virðisaukaskattsskýrslu. Ákvæði 2. mgr. þessarar greinar eiga einnig við um áætlanir samkvæmt þessari málsgrein.

Hafi skattstjóri grun um að verulegur undandráttur á virðisaukaskatti hafi átt sér stað skal hann senda skattranssóknarstjóra skýrslu um málið. Þegar skattranssóknarstjóra hefur borist slík skýrsla skal hann, ef hann telur ástæðu til, hefja rannsókn í málínu sjálfur eða fela hana skattstjóra.

Sé skattur vanreknaður eða viðskipti dregin undan má gera aðila að greiða virðisaukaskatt 6 ár aftur í tímann, talið frá byrjun þess árs þegar álagning fer fram. Sama gildir um endurákvörðun á áður ofendurgreiddum skatti. Fari fram rannsókn við embætti ríkisskattstjóra eða hjá Rannsóknarlöggreglu ríkisins á skattskilum aðila reiknast heimild til endurreiknings frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.

Ætið skal gera aðila viðvart í ábyrgðarbréfi áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju samkvæmt 9. mgr. þessarar greinar. Heimilt er aðila að kæra síka álagningu skv. ákvæðum 26. gr.

25. gr.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 21. gr., skal greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Sama gildir ef endurgreiðsla hefur verið of há. Dráttarvextir eru þeir sömu og hjá innlásstofnunum, sbr. 13. gr. laga nr. 10/1961 og ákvörðun Seðlabanka Íslands á hverjum tíma.

Virðisaukaskattur, álag, dráttarvextir og kröfur um endurheimtu of hárra endurgreiðslna njóta lögtaksréttar. Kröfur þessar skulu vera utan skuldaraðar og er óheimilt að slíta félagi fyrr en kröfur þessar hafa verið greiddar að fullu fyrir allan starfstíma þess. Hafi félagi verið slitið án þess að kröfur þessar hafi verið greiddar bera skilanefndarmenn búskipta ábyrgð á greiðslu þeirra. Stjórnarmenn félaga, sjóða og stofnana, sbr. 5. tl. 1. mgr. 2. gr. og 4. tl. 3. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, bera óskipta ábyrgð á kröfum samkvæmt þessari málsgrein.

Innheimtumaður getur látið löggreglu stöðva atvinnurekstur aðila sem ekki gerir fullnægjandi skil á skattinum, á lagi skv. 24. gr. eða dráttarvöxtum skv. 1. mgr. þessarar greinar á tilskildum tíma, með því m. a. að setja starfsstöðvar, skrifstofur, útsölur, tæki og vörur undir innsigli þar til full skil eru gerð.

Nú á aðili rétt á endurgreiðslu skv. 23. gr. og hún er ekki innt af hendi innan mánaðar frá lokum frests skv. 23. gr. og skal þá ríkissjóður greiða aðila dráttarvexti, sbr. 1. mgr. þessarar greinar, af þeiri fjárhæð sem endurgreiða skal.

26. gr.

Peir sem ekki vilja sætta sig við ákvörðun skattstjóra á virðisaukaskattu geta kært skattinn til hans innan 30 daga frá því að skatturinn var ákveðinn. Skattstjóri skal kveða upp úrskurð um kæruna og tilkynna hann í ábyrgðarbréfi innan 30 daga frá lokum kærufrests.

Úrskurði skattstjóra má skjóta til ríkisskattanefndar sem kveður upp fullnaðarúrskurð. Kærufrestur til ríkisskattanefndar skal vera 30 dagar frá póstlagningu úrskurðar skattstjóra og úrskurðarfrestur ríkisskattanefndar 30 dagar.

Ríkisskattstjóri hefur heimild til að skjóta ákvörðunum til ríkisskattanefndar án tillits til kærufrests.

Ágreining um skattskyldu og skatthæð má bera undir dómtóla, en það skal þó gert innan 6 mánaða frá því að ríkisskattanefnd úrskurðaði í málinu.

Áfrýjun eða deila um skattskyldu frestar ekki eindaga skattsins né leysir undan neinum þeim viðurlögum sem lögð eru við vangreiðslu hans, en verði skattur lækkaður eftir úrskurði eða domi skal endurgreiða það sem lækkuninni nemur.

IX. KAFLI

Sérstök ákvæði um landbúnað, fiskveiðar og byggingariðnað.

27. gr.

Skráningarskyldir aðilar sem stunda landbúnað og/eða fiskveiðar skulu skráðir á sérstaka skrá, landbúnaðar- og fiskveiðaskrá.

28. gr.

Prátt fyrir ákvæði 2. gr. skal virðisaukaskattur (útskattur) hjá aðilum sem stunda landbúnað og/eða fiskveiðar vera 10% af andvirði sjávarafla og 9% af andvirði landbún-aðararfurða sem seldar eða lagðar eru inn hjá vinnslustöðvum eða samtökum sem hafa með höndum vinnslu, dreifingu eða sölu þeirra.

29. gr.

Þeir sem stunda landbúnað svo og þeir sem stunda smábátaútgerð skulu þrátt fyrir ákvæði 21. gr. skila virðisaukaskattsskýrslu einu sinni á ári. Skýrslunni skal skilað til skattstjóra með skattframtali sem skila ber samkvæmt lögum nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt.

Aðilar skv. 1. mgr., sem árlega selja 50% eða meira af verðmæti afla síns eða afurða til annarra en vinnslustöðva eða samtaka sem hafa með höndum dreifingu þeirra, skulu skila virðisaukaskatti ásamt skýrslum á reglulegum skiladögum skv. 21. gr. Sama gildir um aðila skv. 1. mgr. sem hafa 60% eða meira af heildaratvinnurekstrartekjum af annars konar rekstri en landbúnaði eða fiskveiðum.

Með smábátaútgerð skv. 1. mgr. er átt við fiskveiðar á bátum undir 12 tonnum að stærð sem stundaðar eru í atvinnuskyni.

30. gr.

Heimilt er skattstjóra að fallast á skemMRI uppgjörstímabil hjá aðilum skv. 1. mgr. 29. gr. og er honum skylt að fallast á það ef í ljós kemur að aðilar eiga kröfu á verulegri endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum.

Einnig er skattstjóra heimilt að fallast á umsókn aðila sem hefur með höndum margþættan atvinnurekstur um að skila sérstakri skýrslu fyrir hverja sjálfstæða rekstrarreiningu.

31. gr.

Aðilum sem skila eiga virðisaukaskattsskýrslu einu sinni á ári skv. 29. gr. ber að skila virðisaukaskatti til innheimtumanns ríkissjóðs eigi síðar en 15 dögum eftir að lokið er álagningu tekjuskatts skv. 98. gr. laga nr. 75/1981. Á sama tíma skal ríkissjóður inna af hendi endurgreiðslur skv. 1. mgr. 23. gr. sem þessir aðilar eiga rétt á.

32. gr.

Aðili sem hefur með höndum byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð í atvinnuskyni skal innheimta virðisaukaskatt af þeirri starfsemi, hvort sem um er að ræða sölu á vinnu og þjónustu, sölu á einstökum verkþætti eða sölu á byggingu í heild eða að hluta.

Leggja skal virðisaukaskatt, sbr. 1. mgr., á heildarsöluverð hins selda. Þegar um er að ræða sölu á byggingu ásamt lóð eða lóðarréttindum skal þó einungis reikna virðisaukaskatt af 85% söluandvirðis fasteignarinnar.

Nú tekur aðili skv. 1. mgr. til eigin nota byggingu sem hann hefur reist og skal hann þá greiða virðisaukaskatt af heildarbyggingarkostnaði. Með byggingarkostnaði í þessu sambandi telst ekki lóð eða lóðarréttiindi.

X. KAFLI

Sérstök ákvæði um innflutning vörur og þjónustu.

33. gr.

Við innflutning á vörur og þjónustu skal virðisaukaskattur innheimtur af tollverði skattskyldrar vörur og þjónustu að viðbættum tolli og öðrum gjöldum sem á eru lögð við tollmeðferð.

Um ákvörðun tollverðs skulu gilda ákvæði þar að lútandi í lögum nr. 120/1976 um tollskrá o. fl. með síðari breytingum.

34. gr.

Vara og þjónusta sem tollfrjáls er eða undanþegin tolli skv. 2. gr. eða 1.—5., 7.—10., 42. og 49. tl. 3. gr. laga nr. 120/1976 um tollskrá o. fl. með síðari breytingum skal undanþegin virðisaukaskatti að uppfylltum skilyrðum sem þar um ræðir.

35. gr.

Virðisaukaskattur af innflutningi skal innheimtur með aðflutningsgjöldum.

Að því leyti sem eigi er ákveðið í lögum þessum eða reglugerð eða öðrum fyrirmælum settum samkvæmt þeim um skattskyldu, úrskurð um skattskyldu, álagningu, innheimtu, lækkun eða endurgreiðslu vegna rýrnunar, skemmda eða endursendingar, lögvernd, sektir, viðurlög, refsingar og aðra framkvæmd varðandi virðisaukaskatt af innflutnum vörum og þjónustu skulu gilda ákvæði laga nr. 120/1976 um tollskrá o. fl., laga nr. 47/1960 um tollvörugeymslur o. fl. og laga nr. 59/1969 um tollheimtu og tolleftirlit með síðari breytingum svo og reglugerða og annarra fyrirmæla settra samkvæmt þeim lögum.

XI. KAFLI

Um eftirlit, upplýsingaskyldu og refsiákvæði.

36. gr.

Öllum aðilum, bæði virðisaukaskattsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattyfirvöldum í té ókeypis og í því formi sem óskað er allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau beiðast og unnt er að láta þeim í té. Skiptir ekki máli í því sambandi hvort upplýsingarnar varða þann aðila sem beiðninni er beint til, eða þau skipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða gjalda- og skilaskyldu þeirra aðila eða eftirlit með þeim.

Skattyfirvöld hafa þannig m. a. rétt til þess að krefjast upplýsinga af þeim er hafa keypt af skattskyldum aðila eða selt honum vörur eða haft við hann önnur viðskipti, þar með krefja húseigendur um upplýsingar um atvinnurekendur og aðra sem hafa verslun, verkstæði, skrifstofur eða aðra starfsstöð í húsum þeirra. Einnig skulu félög og félagasamtök atvinnurekenda, iðnaðarmanna og annarra viðkomandi aðila skyld að gefa upplýsingar um félaga sína og atvinnu þeirra og rekstur.

Vegna skatteftirlits samkvæmt lögum þessum getur skattstjóri, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri og menn sem þeir fela skatteftirlitsstörf krafist þess að virðisaukaskattsskyldir aðilar leggi fram til könnunar bókhald sitt og bókhaldsgögn, svo og önnur gögn er varða reksturinn, þar með talin bréf og samningar. Enn fremur hafa þessir aðilar aðgang að framangreindum gögnum og aðgang að starfsstöðvum virðisaukaskattsskyldra aðila og birgðageymslum og heimild til að taka skýrslur af hverjum þeim sem ætla má að geti gefið upplýsingar er máli skipta. Sömu heimildir hefur skattrannsóknarstjóri vegna rannsókna samkvæmt 37. gr.

Ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri hafa enn fremur heimildir þær er um getur í 3. mgr. þessarar greinar gagnvart þeim aðilum sem ekki eru virðisaukaskattsskyldir, svo sem öllum stofnunum, bönkum, sparisjóðum og öðrum peningastofnunum.

Nú verður ágreiningur um skyldu aðila samkvæmt þessari grein og getur ríkisskattstjóri þá leitað um hann úrskurðar sakadóms. Gegni einhver ekki upplýsingaskyldu sinni má vísa máli til opinberrar rannsóknar.

37. gr.

Ríkisskattstjóri skal hafa eftirlit með störfum skattstjóra og sjá um að sem best samræmi sé í ákvörðunum virðisaukaskatts hvarvetna á landinu. Hann skal leiðbeina skattstjórum um allt er að ákvörðunum virðisaukaskatts lýtur, m. a. með því að kynna þeim dóma og úrskurði sem almennt gildi hafa.

Nú telur ríkisskattstjóri ástaðu til að breyta ályktun skattstjóra um virðisaukaskatt og getur hann þá gert aðila skatt að nýju.

Skattrannsóknarstjóri skal fylgjast með eftirlitsstörfum skattstjóra og afla upplýsinga um þau, leiðbeina skattstjórum um eftirlitsaðgerðir og veita þeim upplýsingar um atvinnugreinar, atvinnuvegi eða önnur atriði sem þýðingu hafa við skatteftirlit.

Skattrannsóknarstjóri getur hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skattskil samkvæmt lögum þessum. Hann skal annast rannsóknir eftir kröfum ríkisskattstjóra og hann skal annast rannsóknir í málum sem til hans er vísað, sbr. 8. mgr. 24. gr., nema hann feli skattstjóra rannsóknina. Hann getur einnig falið skattstjórum athugun eða rannsókn á hverju því atriði sem um er getið í þessari grein.

Pegar aðgerðir skattrannsóknarstjóra gefa tilefni til ákvörðunar eða endurákvörðunar á skatti samkvæmt lögum þessum skal ríkisskattstjóri annast ákvörðunina eða endurákvörðunina nema hann feli hana skattstjóra.

38. gr.

Skýri skattskyldur aðili af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi rangt eða villandi frá einhverju því er máli skiptir um virðisaukaskatt hans eða afhendi hann eigi á lögmætum tíma virðisaukaskattsskýrslu eða þann virðisaukaskatt sem hann hefur innheimt eða honum bar að innheimta, skal hann auk ógreidds skatts greiða sekt er nemí allt að tifaldri þeirri fjárhæð sem undan var dregin, vanrækt var greiðsla á eða ofendurgreidd var. Álag skv. 24. gr. dregst frá sektarfjárhæð.

Ef aðili vanrækir tilkynningarskyldu sína skv. 5. gr., vanrækir skyldu sína að halda tilskilið bókhald samkvæmt lögum þessum, vanrækir að veita upplýsingar eða láta í té aðstoð, skýrslur eða gögn, svo sem ákveðið er í lögum þessum eða ákvæðum reglna sem settar eru samkvæmt þeim, eða skýrir rangt eða villandi frá einhverju er varðar virðisaukaskattsskýrslur hans, þótt upplýsingarnar hafi ekki áhrif á skattskyldu hans eða skattgreiðslur, skal hann sæta sektum, enda liggi eigi við brotinu þyngri refsing eftir þessum eða öðrum lögum.

Verði brot skv. 1. mgr. uppvist við skipti dánarbús skal greiða úr búinu sekt er nemí allt að fjórfaldri þeirri skattfjárhæð sem undan var dregin eða vanrækt var greiðsla á. Sé svo ástatt sem í 2. mgr. segir má gera búinu að greiða sekt.

Hver sá sem af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi lætur skattyfirvöldum í té rangar eða villandi upplýsingar eða gögn um atriði varðandi virðisaukaskattsskýrslur annarra aðila eða gegnir ekki skyldu sinni skv. 36. gr. skal greiða sekt. Sama gildir um þann sem aðstoðar við ranga eða villandi skýrslugjöf til skattyfirvalda.

Sektir eftir lögum þessum má jafnt gera lögaðila sem einstaklingi. Hafi fyrirsvarsmaður lögaðila framíð brot á lögum þessum má einnig gera lögaðila þessum sekt eða sviptingu starfsréttinda, enda sé brotið drýgt til hagsbóta fyrir lögaðilann eða hann hefur notið hagnaðar af brotinu.

Sé brot ítrekað eða sakir miklar að öðru leyti má auk sektar beita varðhaldi eða fangelsi allt að 6 árum.

Tilraun og hlutdeild í brotum á lögum þessum er refsiverð eftir því sem segir í III. kafla almennra hegningarlaga og varða slík brot sektum nema öðruvísi sé ákveðið í grein þessari.

39. gr.

Ríkisskattanefnd úrskurðar sektir skv. 38. gr. nema máli sé vísað til opinberrar rannsóknar og dómsmeðferðar skv. 2. mgr. þessarar greinar. Við meðferð mála hjá nefndinni skal gæta ákvæða 100. gr. laga nr. 75/1981 um tekjuskatt og eignarskatt, eftir því sem við á, og veita sakborningi færí að taka til varna. Skattrannsóknarstjóri kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni þegar hún úrskurðar sektir. Úrskurður ríkisskattanefndar um sektir er fullnaðarúrskurður. Vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum nefndarinnar.

Rannsóknarlöggregla ríkisins fer með frumrannsókn opinberra mála út af brotum á lögum þessum. Skattrannsóknarstjóri getur vísað máli til opinberrar rannsóknar af sjálfsdáðum, svo og eftir ósk sökunautar, ef hann vill eigi hlíta því að mál hans verði afgreitt af ríkisskattanefnd.

Mál vegna brota á lögum þessum skulu sæta meðferð opinberra mála og skulu rekin fyrir sakadómi. Skattkröfumá hafa uppi, rannsaka og dæma í slíkum málum, sbr. XVII. kafla laga um meðferð opinberra mála, eftir því sem við á.

Sektir fyrir brot gegn lögum þessum renna í ríkissjóð. Um innheimtu sekta, er ríkisskattanefnd úrskurðar, gilda sömu reglur og um innheimtu skatta eftir lögnum, þar á meðal lögtaksrétt. Einnig má beita ákvæðum 2. og 3. mgr. 25. gr. við innheimtu þeirra.

Sök skv. 38. gr. fyrnist á 6 árum miðað við upphaf rannsóknar á vegum skattrannsóknarstjóra eða Rannsóknarlöggreglu ríkisins eða hjá löglærðum fulltrúum þeirra gegn skattaðila sem sökunaut, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn mál eða ákvörðun refsingar.

XII. KAFLI

Ýmis ákvæði.

40. gr.

Skatt- og tallyfirvöldum, starfsmönnum þeirra og erindrekum er bannað, að viðlagðri ábyrgð eftir ákvæðum almennra hegningarlaga um opinbera starfsmenn, að skýra óviðkomandi mönnum frá því er þeir komast að í starfi sínu um viðskipti einstakra manna og fyrirtækja. Pessi þagnarskylda og ábyrgð hennar helst þó að hlutaðeigandi starfsmenn láti af starfi sínu.

Prátt fyrir ákvæði 1. mgr. skulu skatt- og tallyfirvöld veita Hagstofu Íslands og Þjóðhagsstofnun upplýsingar er varða skýrslugerð þeirra.

41. gr.

Fjárhædir sem um ræðir í 3. tl. 4. gr., 2. mgr. 12. gr. og 7. mgr. 17. gr. skulu árlega taka sömu hlutfallslegu breytingu og byggingarvísitala er öðlast gildi 1. janúar ár hvert, sbr. lög nr. 18/1983. Ríkisskattstjóri skal reikna út fjárhædir samkvæmt þessari grein og birta eigi síðar en 1. janúar þess árs sem hinár breyttu fjárhædir eiga við um.

42. gr.

Skattstjórar skulu árlega semja og leggja fram virðisaukaskattsskrá fyrir hvert sveitarfélag í umdæminu en í henni skal tilgreina ákvarðaðan virðisaukaskatt eða virðisaukaskattsendurgreiðslu hvers skattskylds aðila. Virðisaukaskattsskrá skal liggja frammi til sýnis í tvær vikur á hentugum stað í hverju sveitarfélagi. Skattstjóri eða umboðsmaður hans auglýsir í tæka tíð hvar skráin liggur frammi.

43. gr.

Fjármálaráðherra hefur eftirlit með því að skattstjórar, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri og innheimtumenn ríkissjóðs ræki skyldur sínar samkvæmt lögum þessum. Hefur hann rétt til þess að fá til athugunar virðisaukaskattsskýrslur og gögn er þær varða og krefja framangreinda aðila skýringa á öllu því er framkvæmd laga þessara varðar.

44. gr.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett nánari ákvæði um framkvæmd laga þessara. Hann getur með reglugerð ákveðið að hvaða marki skuli endurgreiða sendimönnum erlendra ríkja virðisaukaskatt af kaupum á vöru og þjónustu hér á landi.

45. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 1986. Frá sama tíma falla úr gildi lög nr. 10/1960 um söluskatt ásamt síðari breytingum. Ákvæði síðastnefndra laga skulu þó gilda um söluskatt vegna sölu til og með 31. desember 1985.

Ákvæði til bráðabirgða.

I

Fari afhending vöru og skattskyldrar þjónustu fram eftir gildistöku laga þessara, skal hún teljast til virðisaukaskattsskyldrar veltu aðila samkvæmt lögum þessum. Petta gildir án tillits til þess hvort samningur um sölu vöru og skattskyldrar þjónustu hafi verið gerður fyrir gildistöku laganna eða greiðsla hafi farið fram að hluta eða fullu.

Hafi slíkur samningur, samkvæmt 1. mgr. þessa ákvæðis til bráðabirgða, verið gérður skal kaupandi greiða viðbót við samningsgreiðsluna sem svarar virðisaukaskatti samkvæmt lögum þessum sé um að ræða sölu á vöru og þjónustu sem ekki var skattskyld samkvæmt söluskattslögum, nema sannað sé að virðisaukaskattur hafi verið talinn með í kaupverðinu við ákvörðun þess. Sé í slíku tilfelli um að ræða vöru eða þjónustu sem skattskyld var samkvæmt söluskattslögum skal seljandi endurgreiða kaupanda mismun á söluskatt og virðisaukaskatti, nema sannað sé að kaupverð samkvæmt samningnum hafi verið miðað við virðisaukaskatt samkvæmt lögum þessum.

Um greiðslu virðisaukaskatts af innflutningi vöru og skattskyldrar þjónustu fer eftir þeim reglum sem gilda þegar tollmeðferð fer fram.

Aðilum sem hafa með höndum byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð í atvinnuskyni, sbr. 32. gr. laga þessara, er heimilt við uppgjör virðisaukaskatts að draga frá greiddan söluskatt af byggingarefnni í byggingar og verk sem óseld eru 31. desember 1985 og atluð eru til sölu. Fjármálaráðherra setur nánari reglur um þennan frádrátt, þar á meðal á hvaða uppgjörstímabilum hann leyfist og hvaða gögn þurfi að liggja til grundvallar.

II

Skráningarskyldir aðilar skv. 5. gr. laga þessara skulu tilkynna sig til skráningar eigi síðar en 31. október 1985.

A t h u g a s e m d i r v i ð l a g a f r u m v a r p þ e t t a .

Almennar athugasemdir.

1. Inngangur

Virðisaukaskattur hefur verið til umræðu hér á landi í meira en áratug. Margvíslegar athuganir hafa farið fram á þessu skattformi og tvær skýrslur hafa verið samdar um málið að tilhlutan fjármálaráðuneytisins, sú fyrri á árinu 1971 og hin síðari á árinu 1975. Þær athuganir sem fram hafa farið hér á landi komu í kjölfar upptöku virðisaukaskatts í flestum löndum Vestur-Evrópu.

Við samningu frumvarps þessa hefur verið stuðst við fyrri athuganir hér á landi og einnig hefur verið tekið mið af lagareglum og reynslu nágrannapjóða okkar, einkum Dana.

Virðisaukaskattur er söluskattur sem yfirleitt hefur komið í stað eldri söluskattskerfa, en hann þykir hafa ýmsa kosti umfram eldri söluskattskerfi.

Söluskattskerfið hér á landi hefur ýmsa veigamikla galla. Þar má helst nefna uppsöfnunaráhrif skattsins, sem hafa tilviljanakennd áhrif á framleiðsluaðferðir og samkeppnisadstöðu atvinnugreina. Sérstaklega skal í þessu sambandi bent á áhrif uppsöfnunarinnar á samkeppnisadstöðu íslenskra framleiðsluvvara gagnvart erlendum, bæði á erlendum

og innlendum mörkuðum. Reynt hefur verið að draga úr þessum skaðlegu áhrifum á undanförnum árum með viðtækum undanþágum og endurgreiðslum á uppsöfnuðum skatti. Því fer þó fjarri að tekist hafi að lagfæra þennan galla, en varla er þó unnt að ganga lengra í núverandi kerfi.

Hinar margvislegu undanþágur sem nú eru frá söluskattsskyldu valda einkum tvenns konar vandkvæðum. Annars vegar raska þær samkeppnisaðstöðu framleiðslugreina og framleiðslaðferða og hafa óeðlileg áhrif á neysluval. Hins vegar skapa þær verulega erfiðleika við framkvæmd og eftirlit með skattinum.

Virðisaukaskattur bætir úr megingöllum söluskattskerfisins, en forsenda þess er þó su að við upptökum hans verði skattskyldusviðið víkkað verulega og nær allar undanþágur núverandi kerfis felldar niður. Rétt er þó að komi fram að virðisaukaskattskerfið yrði nokkuð flóknara og viðameira og þar með dýrara í framkvæmd en núverandi söluskattur. Beinn kostnaðarsamanburður er þó ekki raunhæfur þar sem ljóst er að mun meira fé þyrfti að verja nú til framkvæmdar á söluskattskerfinu ef það ætti að fullnægja lágmarkskröfum um öryggi, eftirlit og aðra þætti sem að framkvæmdinni snúa.

2. Söluskattur hér á landi

Söluskattur hefur verið innheimtur hér á landi í einhverri mynd allt frá árinu 1945 að undanskildum árunum 1946 og 1947. Á árunum 1945 til 1960 var innheimtur fjölstigasölu-skattur með nokkuð mismunandi hætti. Var hann nefndur ýmsum nöfnum, svo sem veltuskattur, söluskattur, innflutningssöluskattur, framleiðslusjóðsgjald, útflutningssjóðsgjald, farmiðagjald og iðgjaldaskattur. Skattstofnar voru ólíkir eins og nöfnin gefa til kynna.

Með lögum nr. 62/1945 var fyrst innheimtur söluskattur hér á landi og nefndist hann þá veltuskattur. Náði hann til heilda sölu, smásölu, framleiðslu og þjónustu. Skatturinn var því fjölstigaskattur sem innheimtur var af heildarsölu á hverju viðskiptastigi. Veltuskatturinn var aðeins innheimtur á árinu 1945 en á næstu árum þar á eftir tóku við aðrar tegundir söluskatts með mismunandi nöfnum eins og fram er komið.

Með lögum nr. 10/1960 var tekið upp nýtt söluskattskerfi, en þau lög eru enn í gildi að stofni til.

Ef dregnir eru saman meginþættir þess söluskattskerfis, sem í gildi var fyrir breytinguna 1960, má segja að söluskatturinn hafi verið fjölstigaskattur þar sem skattur var lagður á sölu á hinum ýmsu stigum framleiðslu og dreifingar. Reyndist þetta kerfi mjög þungt í vöfum og erfitt að hafa raunhæft eftirlit með því undir lok gildistíma þess, m. a. vegna fjölda takmarkatilvika og erfiðleika á að draga skýr mörk milli skattskyldrar og skattfrjálsrar sölu. Með lögum nr. 10/1960 um söluskatt var gerð mikilvæg breyting á álagningu og innheimtu söluskatts hér á landi frá því sem áður hafði verið. Innheimta söluskatts grundvallast enn í dag á þeim lögum þótt gerðar hafi verið nokkrar breytingar á þeim. Á tímabilinu frá 1960 til 1963 var, auk söluskattsins, innheimtur innflutningssöluskattur af tollverði innfluttra vara, en að öðru leyti á sú stutta lýsing, sem hér fer á eftir, við um gildandi söluskattsákvæði og framkvæmd þeirra.

Söluskattur er nú lagður á andvirði seldra vara og þjónustu í innlendum viðskiptum og á innfluttar vörur til eigin nota eða neyslu innflyttjanda eins og nánar er ákveðið í lögum og reglugerðum. Söluskatturinn er almennt bundinn við síðasta stig viðskipta eða sölu til neytenda og er því einsstigssöluskattur en frá þeiri meginreglu eru nokkrar undantekningar. Söluskattur leggst einnig á fjölmög aðföng fyrirtækja, svo sem fjárfestingu, orku og ýmsar óvaranlegar rekstrarvörur og fæst í slíkum tilvikum yfirleitt hvorki endurgreiddur né frádrégninn innheimtum skatti af sölu.

Allir þeir sem selja eða afhenda í atvinnuskyni vörum eða verðmæti og allir þeir sem inna af höndum vinnu eða þjónustu eru skattskyldir með þeim takmörkunum sem lög og reglur

ákveða. Pannig greiða t. d. fyrirtæki ríkis og sveitarfélaga söluskatt á sama hátt og aðrir söluskattsgreiðendur.

Fjölmargar undanþágur eru nú frá hinni almennu söluskattsskyldu við sölu á síðasta viðskiptastigi. Ákvæði um þær er að finna í lögum, reglugerðum og einstökum ákvörðunum fjármálaráðherra. Undanþágum verða ekki gerð hér tæmandi skil en drepið á þær helstu:

Vörur:

Vörur sem seldar eru úr landi.

Matvörur hverju nafni sem nefnast, þó ekki sala veitingahúsa á tilbúnum mat nema að nokkru leyti.

Fiskumbúðir, veiðarfæri, salt og beita.

Áburður, fóðurmjöl og hey.

Eldsneyti fyrir loftför, svartolía og gasolía.

Varahlutir til skipa- og flugvélaviðgerða.

Sala á fasteignum, skipum og flugvélum.

Ýmsar vélar og tæki til fiskvinnslu og samkeppnisiðnaðar.

Pjónusta o. fl.:

Vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð og vinna við viðhald og endurbætur slíkra mannvirkja.

Vinna við skipa- og loftfaraviðgerðir og veiðarfæraviðgerðir.

Vöruflutningar og fólksflutningar.

Rekstur sjúkrahúsa o. þ. h.

Pjónusta lækna, lögfræðinga, endurskoðenda, verkfræðinga, arkitekta og hliðstæðra aðila.

Sala á neysluvatni, heitu vatni og olíu. Enn fremur sala á rafmagni til húshitunar.

Pjónusta banka og sparisjóða.

Ein meginforsenda þess að söluskattskerfi eins og hér hefur tíðkast geti verið þjált og skil söluskatts örugg er að söluskattsskyldan sé almenn og undanþágum sé haldið í algjöru lágmarki. Hér á landi eru undanþágur frá söluskattsskyldu orðnar svo margar, að þær hafa þegar veruleg áhrif á alla framkvæmd kerfisins og öryggi þess. Undanþágum fer sífellt fjölgandi en ásóknin í undanþágur hefur vaxið mjög með hækjun skatthlutfallsins.

Undanþágurnar eiga sér stað með margvislegum hætti. Pannig eru t. d. tilteknar vörutegundir og þjónusta undanþegnar söluskatti, sala til tiltekina aðila svo sem endurseljenda og í vissum tilvikum til annarra aðila er undanþegin og sala tiltekina aðila eða atvinnugreina er undanþegin söluskatti. Þá er söluskattur af tilteknunum vörum, tækjum og efnivörum endurgreiddur í vissum tilvikum. Í mörgum tilvikum er afar erfitt að ákvarða hvort sala er söluskattsskyld eða ekki. Á það t. d. við um sölu til ýmissa framleiðenda en þá fer söluskattsskyldan eftir því hvort um er að ræða sölu á hráefnum eða óvaranlegum hjálparefnum til framleiðslu.

Hin ýmsu undanþáguákvæði söluskattslaga og -reglna valda mismunun í samkeppnisaðstöðu atvinnugreina og framleiðslaðferða eins og uppsöfnunaráhrifin, og hafa þessi áhrif söluskattssins að þessu leyti farið vaxandi með hækjun skatthlutfallsins. Ljóst er að neytendur beina vali sínu fremur að vörum og þjónustu sem undanþegnar eru söluskatti en þeim sem eru söluskattsskyldar. Pannig getur söluskatturinn haft áhrif á neysluvenjur sem leitt getur til óeðlilegrar eða óheppilegrar dreifingar framleiðslaflanna. Sem dæmi um

mismunun að þessu leyti má nefna að vinna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð er undanþegin söluskatti fari vinnan fram á byggingarstað. Séu húshlutar hins vegar framleiddir í verksmiðju verður salan söluskattsskyld. Í þessu tilviki veldur söluskatturinn mismunun milli framleiðsluaðferða og kemur jafnvel í veg fyrir eðlilega vélvæðingu eða hagræðingu við framleiðslu. Nokkuð hefur þó verið dregið úr þessari mismunun með sérreglum um verksmiðjuframleidd hús.

Almennt má segja að erfitt sé að halda sölu á söluskattsskyldum og söluskattsfrjálsum vörum aðgreindri á smásölustigi. Prátt fyrir þessa staðreynd hefur undanþágum frá söluskattsskyldu í smásölu sífellt fjölgæð. Til að finna söluskattstofninn hjá hinum ýmsu innheimtuaðilum þarf því að beita sérstökum reikniaðferðum sem aldrei verða nákvæmar en verða sífellt flóknari eftir því sem undanþágum fjölgar. Af þessu leiðir aukna fyrirhöfn, bæði fyrir þá sem innheimta söluskatt og standa skil á honum í ríkissjóð og skattyfirvöld, og erfitt er orðið fyrir hina söluskattsskyldu aðila að kunna skil á hinum fjölmörgu undanþáguákvæðum og sérreglum um söluskatt.

Söluskatturinn er ekki hlutlaus þótt aðalreglan sé sú að hann sé einsstigsskattur. Hann leggst t. d. á ýmis mikilvæg aðföng fyrirtækja, svo sem orku, orkugjafa og viðhaldspjónustu, auk þess sem hann er innheimtur af flestum fjárfestingarvörum. Af þessum ástæðum felur núgildandi söluskattskerfi í sér uppsöfnun skatts sem valdið getur m. a. ófyrirsjáanlegri mismunun á samkeppnisaðstöðu hinna ýmsu atvinnugreina. Áhrif uppsöfnunar geta þar með haft áhrif á val neytenda á neysluvörum og þau hafa tilviljanakennd áhrif á samkeppnisaðstöðu íslenskra framleiðsluvara bæði á erlendum og innlendum markaði í samkeppni við vörur framleiddar erlendis.

Veigamiklir gallar eru á söluskattskerfinu hér á landi eins og hér hefur verið rakið. Par vega uppsöfnunaráhrifin og hin flóknu undanþáguákvæði þyngst, en söluskattskerfið hefur óneitanlega einnig kosti.

Framkvæmd söluskattskerfisins hefur verið afar ódýr og litlu hefur verið til kostað. Þegar gerður er samanburður á kostnaði við framkvæmd einstakra skattkerfa verður um leið að íhuga hvort ríkjandi framkvæmd á hverjum tíma fullnægi þeim kröfum sem talið er eðlilegt að gera til hennar, svo sem varðandi öryggi, eftirlit með skilum o. fl. Telja verður að svo hafi ekki verið að því er söluskatt og eftirlit með honum varðar, einkum með tilliti til hækkunar hans á síðustu árum og aukins mikilvægis í tekjuöflun ríkissjóðs. Af þessu leiðir að samanburður á kostnaði milli hinna ýmsu skattkerfa verður vart raunhæfur miðað við ríkjandi framkvæmd.

Söluskattsskyldir aðilar eru hlutfallslega fáir miðað við heildarfjárhæð söluskattins en það er nokkur kostur. Því fylgir hins vegar nokkur áhætta að innheimta svo hátt söluskattshlutfall sem hér er gert á einu og sama viðskiptastiginu og hefur sú áhætta aukist með hækkun skatthlutfallsins.

3. Þróun virðisaukaskatts í Evrópu

Eftir fyrri heimsstyrjöld koma fyrst fram hugmyndir um innheimtu neysluskatts í formi skattlagningar á virðisauka. Hugmyndinni um virðisaukaskatt var þó ekki hrint í framkvæmd í Evrópu fyrr en Frakkar, fyrstir Evrópuþjóða, komu á nýju skattkerfi á árinu 1955, en það byggði í höfuðdráttum á kenningunni um skattheimtu af virðisauka.

Með stofnun Efnahagsbandalags Evrópu í Róm 1957 var stigið skref sem átti eftir að hafa afgerandi áhrif á mótun og samræmingu skattkerfa í Evrópu.

Markmiðið með stofnun bandalagsins var m. a. að stuðla að fríverslun landa í milli. Í upphafi var höfuðáhersla lögð á niðurfellingu innflutningsgjalda í viðskiptum milli aðildarríkjanna. Fljótlega varð þó ljóst, að hin mismunandi skattkerfi þjóðanna voru hemill á sókn

þeirra að settu marki. Samræming skattlagningar vöru, eftir að hún er komin inn fyrir viðkomandi landamæri, var ekki síður mikilvæg en samræming innflutningsgjálda.

Aðildarríkin settust því á rökstóla um þetta efni og eftir áralangar viðræður og rannsóknir á hinum ýmsu skattkerfum var ákveðið árið 1967 að samræma neysluskattskerfi landanna á þann hátt að virðisaukaskattur yrði tekinn upp. Skyldi breytingin vera um garð gengin fyrir 1. janúar 1970. Pegar til kom varð þó af ýmsum framkvæmdaástæðum að veita rýmri tímamörk. Árið 1973 höfðu hins vegar öll ríkin sex, sem stóðu að stofnun Efnahagsbandalagsins, tekið upp virðisaukaskattskerfi.

Sú samræming, sem átti sér stað á neysluskattskerfum Efnahagsbandalagsríkjanna og þær rannsóknir sem fóru fram á skattamálum í því sambandi, leiddi til þess að ýmsar Evrópuþjóðir, sem þá stóðu utan bandalagsins, tóku einnig upp virðisaukaskatt.

Danir innleiddu virðisaukaskatt 1967, Írar 1972 og Engleldingar 1973. Nokkur ríki Evrópu, sem nú standa utan bandalagsins, hafa einnig tekið upp virðisaukaskatt, t. d. Svíþjóð á árinu 1969 og Noregur á árinu 1970.

Pó að virðisaukaskattur hafi verið innleiddur í flestum löndum Vestur-Evrópu er framkvæmd skattheimtu þó mjög mismunandi. T. d. er skatthlutfallið mjög mismunandi frá einu landi til annars, svo og hvaða starfsemi er skattskyld og hver ekki.

Í mörgum löndum Evrópu eru í gildi fleiri en eitt skatthlutfall eftir því hvaða starfsemi á í hlut og er fjöldi skatthlutfalla og flokkun einstakra tegunda af vörum og þjónustu á þessi skatthlutföll mjög mismunandi eftir löndum. Pó er lægsta hlutfallið undantekningarálaust á matvöru og örðrum nauðsynjavörum.

Undanþágur og mismunandi skatthlutföll eru þó ekki í samræmi við þá hugmynd sem liggar að baki virðisaukaskatti. Auk þess skapar slík mismunun milli hinna ýmsu tegunda vöru og þjónustu torleyst vandamál við einfalda og réttláta framkvæmd skattheimtunnar. Í Danmörku, Noregi og Svíþjóð hefur því einungis verið notað eitt skatthlutfall og stefnan innan Efnahagsbandalagsins hefur verið sú að samræma reglur aðildarríkjanna þannig að eitt og sama hlutfall gilti um alla starfsemi innan hvers aðildarríkis.

4. Almennur neysluskattur

Almennur neysluskattur sem komið gæti í stað söluskatts sem mikilvægasti tekjustofn ríkissjóðs á næstu árum þarf að vera hlutlaus gagnvart framleiðslu, dreifingu og neyslu. Hann má því ekki mismuna einstökum framleiðsluaðferðum, viðskiptaháttum eða atvinnugreinum og ætti að hafa sem minnst áhrif á almennar neyslumenjur. Einnig skiptir miklu máli að ákvörðun skatts og innheimta sé eins einföld í framkvæmd og kostur er jafnt fyrir atvinnulífið sem ríkissjóð og í því sambandi þarf skattstofninn að vera glögg afmarkaður og ótvíráður.

Til þess að skatturinn geti talist hlutlaus gagnvart atvinnulífinu eða dreifingu framleiðsluafla á hinum ýmsu framleiðslugreinum, verður skattkerfið að hafa þá eiginleika að skattfjárhæð sé óháð fjölda viðskiptastiga, þ. e. óháð því hve vara fer um mörg viðskiptastig áður en endanlegum neytanda er náð. Hundraðshlut skattfjárhæðar af vörumerði verður að vera sá sami, hvar sem kaupandinn festir kaup á vörurnni og hver sem framleiðsluaðferðin er, svo sem hvort vara er handunnin eða verksmiðjuframleidd. Skattkerfið ætti þannig ekki að hafa nein áhrif á það við hvaða dreifingaraðila kaupandinn kýs að hafa viðskipti og kerfið verður einnig að vera þannig úr garði gert að það hindri ekki eðlilega hagræðingu við framleiðslu eða dreifingu.

Hlutleysi skattsins gagnvart almennu neysluvali felst í því að hann hafi ekki áhrif á val neytenda milli hinna ýmsu neysluvara. Því markmiði verður best náð með því að skatturinn breyti ekki verðhlutfallinu milli neysluvaranna.

Krafan um hlutleysi neysluskatts gagnvart utanríkisviðskiptum snertir bæði innflutning og útflutning.

Að því er innflutning varðar felur hlutleysið í sér að skatturinn sé nákvæmlega jafn hár á innfluttri vörum og sams konar vörum sem framleidd er í landinu sjálfu og seld er á sama verði og hin innflutta vara.

Varðandi útflutning verður að undanþiggja útflutningsvörur skatti til að algjöru hlutleysi verði náð þannig að skatturinn hafi ekki áhrif á samkeppnisaðstöðu íslenskra útflutningsvara á erlendum mörkuðum.

Mikilvægi þess fyrir Íslendinga að skattkerfið sé hlutlaust gagnvart utanríkisviðskiptum fer vaxandi eftir því sem aðflutningsgjöld og viðskiptahömlur landa í milli minnka en breytingum í þá átt hefur enn fremur fylgt samræming neysluskattskerfa flestra Vestur-Evrópuríkja þar sem utanríkisviðskiptin eru gerð óháð slíkum skatti. Ljóst er, að verð á íslenskum útflutningsvörum, sem að einhverju leyti bera í sér söluskatt, getur átt erfitt með að keppa á erlendum mörkuðum við verð á framleiðsluvörum annarra þjóða sem eytt hafa áhrifum söluskatts á framleiðsluverðið með breytingum á skattkerfum sínum.

5. Helstu einkenni virðisaukaskatts

Virðisaukaskattur (VASK) er neysluskattur eða söluskattur sem lagður er á söluverð vörum og þjónustu á öllum viðskiptastigum. Skatturinn er fjölstigaskattur þar sem fyrirtækjum, jafnt á svíði frumgreina, úrvinnslugreina og þjónustugreina, er gert að innheimta skatt af heildarandvirði seldrar vörum og þjónustu. Skatturinn hefur hins vegar ekki margsköttun í för með sér, því að við skil á skattinum í ríkissjóð mega fyrirtækin draga frá innheimtum skatti af heildarsölu, hér eftir nefndur **útskattur**, þann skatt sem þau greiða við kaup á vörum og hvers konar aðföngum, hér eftir nefndur **innskattur**. Pannig skilar hvert fyrirtæki í ríkissjóð aðeins skatti af virðisaukanum sem hjá því myndast, þ. e. mismuninum á útskatti og innskatti.

Orðið virðisauki í þessu sambandi er fremur tæknilegt hugtak en hagrænt, því að hér er ekki átt við hinn hagræna virðisauka, sem skapast í hverju fyrirtæki, heldur mismun milli ákveðinna stærða, sem nánar er skilgreindur í þeim lögum og reglum sem um skattinn gilda á hverjum stað. Í síðari hluta kafla 6.8 hér á eftir er nánar lýst muninum á virðisauka í hagrænni merkingu og þeim virðisauka sem myndar skattstofninn.

Aðaleinkenni virðisaukaskattsins er, að hann leggst í raun aðeins einu sinni á sama verðmætið, hversu oft sem það gengur milli viðskiptastiga, og verður hann því hlutlaus gagnvart söluverði til hins endanlega neytanda. Pessu marki er náð með frádráttarheimildinni á hverju viðskiptastigi sem áður var nefnd. Það er einkum þessi eiginleiki virðisaukaskattskerfisins sem skilur það frá öðrum söluskattskerfum þar sem uppsöfnunaráhrifa söluskatts gætir mismunandi mikil eftir því hve varan eða verðmætin fara um mörg viðskiptastig áður en hinum endanlega neytanda er náð. Ef 21% virðisaukaskattur er innheimtur á öllum viðskiptastigum svarar heildarfjárhæð skattsins til 21% af söluverðinu til endanlegs neytanda.

Petta skal skýrt með dæmi:

		Verð án VASK	Virðis- auki	VASK	Verð með VASK
Hrávöruframleiðandi:	Kaup	0			0
	Sala	1.000	1.000	210	1.210
Framleiðandi sem fullvinnur vöru:	Kaup	1.000			
	Sala	1.600	600	126	1.936
Heildsali:	Kaup	1.600			
	Sala	1.800	200	42	2.178
Smásali:	Kaup	1.800			
	Sala	2.300	500	105	2.783
Söluverð til neytanda		2.300			2.783
Virðisauki			2.300		
Virðisaukaskattur				483	

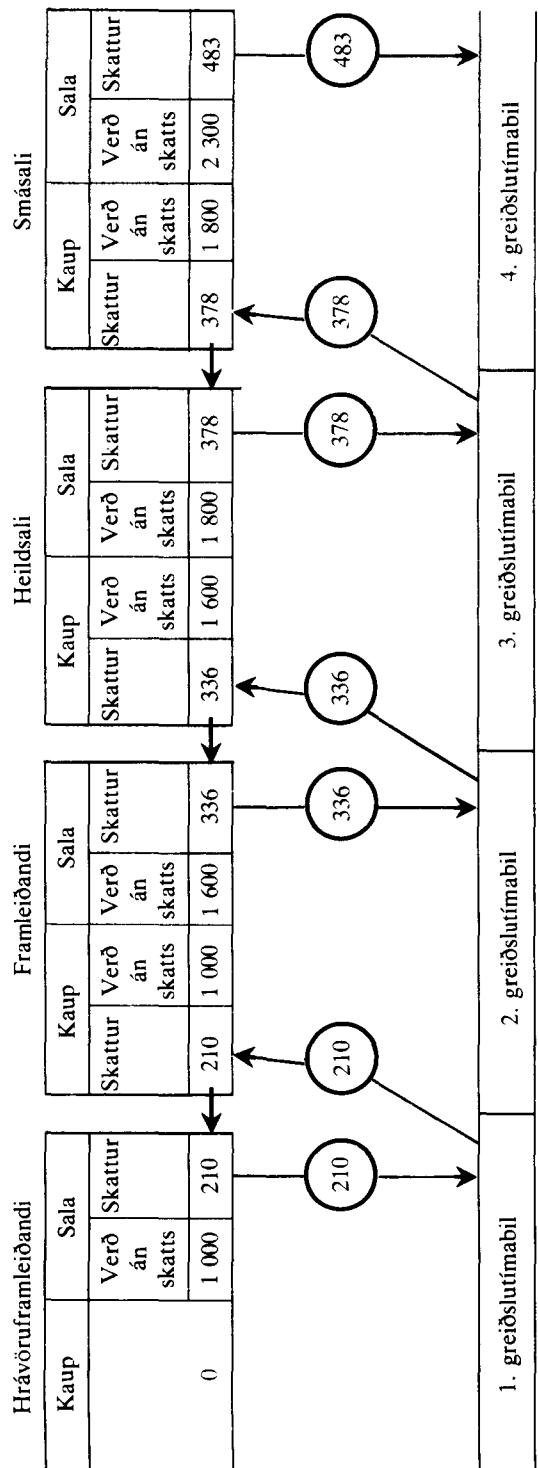
Til einföldunar er gert ráð fyrir því í framangreindu dæmi að hrávöruframleiðandinn kaupi ekki aðföng til framleiðslunnar.

Af dæminu sést að söluverð til neytenda, 2.300 kr., er jafnhátt virðisaukanum á hinum ýmsu viðskiptastigum og samanlagður virðisaukaskattur er 21% af þeiri fjárhæð eða 483 kr.

Nemi heildarsala fyrirtækis á ákveðnu uppgjörstímabili samtals 1.600 kr. verður virðisaukaskatturinn, sem innheimtur er af viðskiptamönnum þess, 336 kr. miðað við að skatthlutfallið sé 21%. Sé gert ráð fyrir að fyrirtækið hafi keypt aðföng, þ. e. hráefni og aðrar rekstrarvörur, fyrir 1.000 kr. verður innskatturinn 210. Fyrirtækinu ber því að skila í ríkissjóð virðisaukaskatti að fjárhæð 126 kr. eða mismuninum af útskatti og innskatti. Það skal tekið fram að uppgjör innskatts miðast við kaup á vörum og öðrum aðföngum á hverju uppgjörstímabili og skiptir því ekki máli hve mikið af vörum er óselt í lok hvers tímabils.

Virðisaukaskattur er fjölstigaskattur eins og áður segir, enda er hann innheimtur á öllum viðskiptastigum framleiðslu og dreifingar. Mætti því spryra hvort skatturinn berist ekki fyrir í ríkissjóð en t. d. söluskattur á síðasta viðskiptasti eins og sá sem nú er innheimtur hér á landi. Pessari spurningu verður að svara neitandi og skal það skýrt nánar.

Virðisaukaskatturinn er innheimtur á öllum stigum viðskipta eins og áður segir, en frádráttarheimild endurseljenda á innskatti veldur því að skatturinn rennur ekki endanlega í ríkissjóð fyrir en við sölu til hins endanlega neytanda. Fyrirtækin mega draga allan skatt af vörukaupum frá skatti af seldum vörum. Þau þurfa því almennt ekki að fjármagna skatt af vörubirgðum þar sem innskattur af þeim er dreginn frá útskatti af öðrum vörum við skil til ríkissjóðs eða fæst endurgreiddur. Petta má skýra með dæmi þar sem framleiðsluvöru er fylgt í gegnum fjögur viðskiptastig á jafnmögum greiðslutímabilum (sjá mynd á bls. 21).



RÍKISSJÓÐUR

Tekið skal annað dæmi þar sem innfluttu heimilistæki er fylgt um þrjú viðskiptastig á þremur uppgjörstímabilum.

Á fyrsta greiðslutímabili er tækið flutt til landsins og tollafgreitt. Við tollafgreiðslu greiðir heildsalinn virðisaukaskatt sem tolfyfirvöld skila í ríkissjóð. Um leið öðlast heildsalinn endurgreiðslurétt á ríkissjóð vegna greidds innskatts sem hann dregur frá útskatti af öðrum vörum við skil til ríkissjóðs eða fær hann endurgreiddan. Í lok fyrsta tímabils er tækið óselt í höndum heildsalans og ríkissjóður hefur ekki fengið skatt af því.

Á öðru greiðslutímabili selur heildsalinn tækið til smásala. Um leið innheimtir heildsalinn virðisaukaskatt af smásalanum og skilar skattinum í ríkissjóð en á sama tíma öðlast smásalinn endurgreiðslurétt hjá ríkissjóði vegna greidds innskatts af tækinu og dregur hann frá útskatti af öðrum vörum á öðru greiðslutímabili eða fær hann endurgreiddan. Í lok annars tímabils er tækið óselt í höndum smásalans og ríkissjóður hefur enn ekki fengið virðisaukaskatt af tækinu.

Á þriðja tímabili selur smásalinn tækið til endanlegs notanda, innheimtir af honum virðisaukaskatt og skilar honum í ríkissjóð. Þá fær ríkissjóður loks skattinn af heildarandvirði tækisins.

Ef tækið hefði farið um öll framangreind viðskiptastig á einu og sama greiðslutímabilinu hefði ríkissjóður að sjálfsögðu fengið skatt af tækinu innan þess tíma. Einnig er rétt að geta þess að endurgreiðsluréttur sá, sem að framan er nefndur, jafnast í flestum tilvikum út á móti útskatti af annarri sölu.

6. Meginatriði frumvarpsins

6.1 Skráningarskylda fyrirtækja. Samkvæmt nágildandi söluskattskerfi eru allir, sem reka í atvinnuskyni viðskipti með söluskattsskylda vörum eða þjónustu, skyldir til að tilkynna skattstjóra um starfsemi sína. Þeir eru síðan skrádir og fá skírteini sem heimila þeim kaup án söluskatts á tilteknum vörum og þjónustu til endursölu. Skráningarskyldan takmarkast þannig við þá sem reka söluskattsskyldi viðskipti.

Samkvæmt frumvarpinu eru allir þeir sömu skráningarskyldir á sama hátt en auk þeirra verður að skrá alla þá sem reka sjálfstæða starfsemi og ekki eru söluskattsskyldir í nágildandi kerfi. Einnig þarf að skrá fyrirtæki ríkis eða sveitarfélaga sem selja vörur og þjónustu á almennum markaði í samkeppni við önnur fyrirtæki. Ekki er þörf fyrir áður nefnd heimildarskírteini sem nú eru notuð þar sem almenna reglan er sú að allar vörur og önnur aðföng eru keypt með skatti.

Af hagkvæmnisástæðum er ýmislegt sem mælir með því að halda smáfyrirtækjum utan við skráningarskylduna. Þetta er gert með því að ákveða að fyrirtæki sem hafa veltu undir 75.000 kr. á ári þurfi ekki að láta skrá sig.

Undanþága smáfyrirtækja frá skráningarskyldu leiðir til þess að þau þurfa ekki að greiða skatt af sölu sinni og þau fá ekki heimild til frádráttar á innskatti af vörukaupum eða öðrum aðföngum.

Par sem óskráð fyrirtæki þurfa ekki að skila skatti af sölu sinni verður skatturinn ekki sérgreindur á sölureikningum þeirra. Skrásett fyrirtæki, sem kaupa aðföng af óskráseftum fyrirtækjum, fá því ekki frádreginn neinn innskatt af þessum kaupum.

Um skráningarskyldu vísast að öðru leyti til 5. gr. frumvarpsins og ákvæðis II til bráðabirgða sem og til athugasemda við 5. gr.

6.2 Skattskyldusviðið. Virðisaukaskattur þarf í grundvallaratriðum að ná til allrar vörum og þjónustu ef ná á þeim markmiðum sem stefnt er að með upptöku slíks kerfis. Eins og áður er nefnt er nær útilokað að undanþiggja einstakar vörutegundir virðisaukaskatti á smásölustigi eins og nú er gert í söluskattskerfinu auk þess sem undanþága einstakra

vörutegunda á fyrri stigum myndi gera virðisaukaskattskerfið erfitt í framkvæmd. Verður því að afnema undanþágurnar.

Frá tekjuöflunarsjónarmiði hins opinbera er mikilvægt að skattskyldan sé sem almennust en það gefur einnig möguleika á að beita lægra skatthlutfalli en ella. Viðtæk skattskylda hefur úrslitaþýðingu um framkvæmd slíks kerfis og öryggis þess en jafnframt er viðtæk skattskylda forsenda hlutleysis gagnvart neysluvali og framleiðslaðferðum eins og áður er komið fram.

Með hliðsjón af framanrituðu er meginregla frumvarpsins sú að öll almenn sala skráðra fyrirtækja á vörum og þjónustu er skattskyld. Til skattskyldrar sölu telst öll sala, hvort sem er til annarra fyrirtækja eða neytenda, og teljast vörur sem eigandi tekur út til eigin nota til hinnar skattskyldu veltu. Verðmætið, sem útskatturinn er reiknaður af, er andvirkni hinnar seldu vörum eða þjónustu.

Prátt fyrir þá áherslu, sem hér hefur verið lögð á viðtæka skattskyldu, er tæknilega mögulegt að halda tilteknunum afmörkuðum þáttum utan skattskyldunnar og í nokkrum tilvikum getur verið hagræði af því í framkvæmd. Í öllum löndum, sem tekið hafa upp virðisaukaskatt, eru einhverjar undanþágur frá hinni almennu skattskyldu.

Eins og áður er komið fram gera grundvallarreglur virðisaukaskattskerfisins ráð fyrir fullri undanþágu á sölu úr landi, en einnig er hugsanlegt að undanþiggja sölu á skýrt afmörkuðum vörum eða þjónustu sem ekki hefur í för með sér mismunun á samkeppnisadstöðu eða erfiðleika í framkvæmd.

Undanþágur frá virðisaukaskatti eru í grundvallaratriðum tvennis konar. Annars vegar er ákveðnum þjónustusviðum haldið algjörlega utan kerfisins. Pessi þjónustusvið eru upp talin í 2. mgr. 7. gr. Meðal þeirra má nefna þjónustu sjúkrahúsa og hliðstæðra stofnana, félagslega þjónustu ýmiss konar, þjónustu lækna og tannlækna, þjónustu banka og vátryggingastarfsemi. Pessir aðilar verða að greiða innskatt af aðföngum og fá hann ekki frádreginn þar sem þeir innheimta ekki útskatt af þjónustu sinni. Peir eru þannig ekki undanþegnir skattskyldunni þar sem þeir bera innskattinn, en undanþágan frá skráningarskyldunni mun í þessum tilvikum einfalda framkvæmd kerfisins, án þess að fórnað sé öðrum umtalsverðum hagsmunum. Hliðstæðar reglur eru settar um smáfyrirtæki, sbr. 3. tl. 4. gr.

Hinn meginflokkur undanþága felst í því að endurgjald fyrir tiltekna vörum eða þjónustu er við ákveðnar kringumstæður heimilt að draga frá heildarveltu við uppgjör skattsins. Pessar undanþágur eru taldar upp í 10. gr. frumvarpsins. Meðal þeirra má nefna vörum og þjónustu sem sold er úr landi, sölu skipa og loftfara og flutninga milli landa.

Áhrif þessarar tegundar undanþágu eru mun viðtækari en hinna fyrrnefndu þar sem þeir aðilar er hér um ræðir hafa í flestum tilvikum heimild til frádráttar á innskatti þannig að engin uppsöfnun skatts á sér stað í verði hinnar undanþegnu vörum og þjónustu.

6.3 Utanríkisviðskipti. Almenna reglan er sú að virðisaukaskattur er greiddur af allri sölu á vörum og þjónustu án tillits til þess hver kaupandinn er. Sala úr landi er þó undantekning frá þessari meginreglu, sbr. 10. gr. Hliðstætt því sem nú gildir um söluskattinn eru skráð fyrirtæki í raun undanþegin virðisaukaskatti af sölu úr landi. Þau fá að draga innskatt af aðföngum frá innheimtum útskattum af sölu á innanlandsmarkaði eða fá hann endurgreiddan að svo miklu leyti sem hann er hærri en útskatturinn, sbr. 23. gr.

Við skattlagningu á innfluttar vörur koma aðallega til tvær aðferðir. Önnur þeirra gerir ráð fyrir innheimtu virðisaukaskatts af öllum innflutum vörum, strax við tollmeðferð, en með hinni aðferðinni er skatturinn aðeins innheimtur af innflutningi til neytenda við tollmeðferð, en skráð fyrirtæki greiða ekki skatt við tollmeðferð innflutnings.

Pegar fyrri aðferðin er notuð skiptir ekki máli hver innflytjandinn er því að skatturinn er innheimtur hvort sem um er að ræða neytanda eða skráð fyrirtæki sem flytur inn til

endursölu. Þegar skráð fyrirtæki flytur inn vöru fær það virðisaukaskattinn, sem það greiðir við tollmeðferð, frádreginn útskatti af sölu og skilar mismuninum í ríkissjóð.

Margt bendir til þess að fyrri aðferðin, þ. e. innheimta virðisaukaskatts strax við tollmeðferð, sé öruggari í framkvæmd hér á landi, m. a. með tilliti til þeirra erfiðleika sem á því eru að ákvárdar við tollmeðferð vöru til hvaða nota hún er ætluð. Þetta vandamál er vel þekkt í nágildandi söluskattskerfi hér á landi. Er því gert ráð fyrir að fyrri aðferðin verði lög-leidd, sbr. ákvæði X. kafla frumvarpsins.

6.4 Frádráttarheimildin. Heimild fyrirtækja til að draga innskatt af aðföngum frá útskatti af sölu er veigamesta einkenni virðisaukaskattskefisins. Með henni er komið í veg fyrir tvísköttun eða uppsöfnun skatts í framleiðslu- og dreifingarkostnaði.

Ef stefna á að algjöru hlutleysi virðisaukaskatts verður að fylgja þeirri grundvallarreglu að skráð fyrirtæki hafi heimild til að draga allan innskatt frá útskatti. Þess vegna er ekki nægilegt að frádráttarheimildin nái til innskatts af fullunnum vörum, sem keyptar eru í þeim tilgangi að selja þær aftur í óbreyttri mynd, eða hráefna og hálfunninna vara, sem keyptar eru til frekari vinnslu. Heimildin nær til innskatts af hvers konar aðföngum, svo sem vélum, fasteignum, flutningatækjum, skrifstofuvélum og öðrum tækjum og efni sem á þarf að halda við reksturinn. Enn fremur nær heimildin til innskatts af öllum öðrum rekstrarkostnaði til að ná algjöru hlutleysi skattsns.

Reglur um frádrátt á innskatti af kaupum á fastafjármunum, svo sem vélum, áhöldum og fasteignum, eru nokkuð mismunandi í ríkjum sem tekið hafa upp virðisaukaskattskerfi. Tvær aðferðir eru einkum notaðar. Önnur þeirra gerir ráð fyrir fullri frádráttarheimild á innskattinum um leið og kaup á fastafjármunum fara fram. Hin reglan dreifir hins vegar frádráttarheimildinni á nokkur ár frá því að kaupin fara fram, hliðstætt því sem gert er með afskriftum. Par sem síðari aðferðin er notuð verða fyrirtækin að fjármagna virðisaukaskattinn þann tíma sem tekur að fá hann endurgreiddan eða dreginn frá útskatti. Í frumvarpinu er gert ráð fyrir að fyrrnefnda aðferðin verði notuð.

Enda þótt meginreglan sé að heimilt skuli að draga innskattinn frá útskatti við skil til ríkissjóðs er samt sem áður eðlilegt að takmarka frádráttarheimildina í nokkrum tilvikum. Kaup aðfanga eða kostnaður getur verið þess eðlis, að ekki sé eðlilegt að veita fullan frádrátt á innskatti. Að sjálfsögðu er innskattur af einkaneyslu eiganda fyrirtækis ekki frádráttarbær. Sama gildir um vörur og önnur aðföng sem notuð eru til að greiða starfsfólki laun í hlunnindum eða með öðrum hætti. T. d. er ekki eðlilegt að innskattur af matvælum til starfsfólks fáist frádreginn. Sama má segja um byggingarkostnað við íbúðir starfsfólks, barnaheimili og annan kostnað sem snertir á einhvern hátt kjör starfsfólksins. Skerðing frádráttarheimildarinnar að þessu leyti er eðlileg af því að vinnulaun eru þáttur í virðisauka hvers fyrirtækis, og á ekki að skipta máli með hvaða hætti launin eru greidd eða á hvern hátt búið er að starfsfólkini.

Réttmætt getur verið að takmarka frádráttarheimildina á fleiri sviðum en hér hefur verið nefnt og er það víða gert. Par má nefna risnu, bifreiðakostnað og önnur útgjöld sem tengjast oft persónulegri neyslu eigenda eða starfsmanna. Vísast um þetta til 13. gr.

Aðilar, sem reka óskráð fyrirtæki, verða að teljast neytendur þeirra aðfanga sem notuð eru í fyrirtækjum þeirra. Peir fá því ekki að draga innskatt af keyptum aðföngum frá útskatti eins og áður er lýst.

Hugsanlegt er að einstök skráningarskyld fyrirtæki hafi jafnframt með höndum starfsemi sem virðisaukaskattur tekur ekki til. Þegar þannig stendur á fá fyrirtækin ekki að draga frá innskatt af aðföngum þess hluta rekstrarins sem fellur utan ramma virðisaukaskattsns. Vegna þeirra erfiðleika sem geta verið á því að komast að réttri niðurstöðu um

frádrátt í slíkum blönduðum rekstri er nauðsynlegt að afmarka hið skattskylda svið þannig að fjöldi slíkra blandaðra fyrirtækja verði eins lítill og tök eru á.

Takmörkun eða skipting frádráttar á innskatti kemur einnig til þegar varanlegir rekstrarfjármunir eru bæði notaðir í atvinnurekstri og til einkaafnota. Sem dæmi má nefna að verslunareigandi býr í sömu fasteign og verslunin er í. Verður þá að skipta innskattinum bæði af byggingarkostnaði hússins og rekstrarkostnaði þess þannig að einungis komi til frádráttar saí innskattur sem tilheyrir verslunarrekstrinum sjálfum.

6.5 Bókhald og uppgjör. Fyrirtæki, sem gert er að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni, gera hann upp og skila honum í ríkissjóð á grundvelli skráningar í bókhaldi. Verða því að ligga fyrir greinilegar upplýsingar um skatt af sölu og skatt af keyptum aðföngum á hverju uppgjörstímabili. Hefur VII. kafli frumvarpsins að geyma allitarleg ákvæði um þessi atriði og vísast um þau að mestu leyti til athugasemda við þann kafla.

Í löndum, sem tekið hafa upp virðisaukaskatt, eru skattskilin ýmist miðuð við afhendingartíma sölu og aðfanga og bókhaldslega færslu þeirra eða peningalegar greiðslur. Fyrri aðferðina mætti nefna **reikningsaðferð** en hina síðari **greiðsluaðferð**. Yfirleitt er önnur hvor aðferðin notuð sem aðalregla en sums staðar geta fyrirtæki valið milli þessara aðferða eða fengið heimild til að víkja frá aðalreglunni í vissum tilvikum.

Þegar reikningsaðferðin er notuð eru skattskilin miðuð við afhendingartíma vöru og aðfanga eins og áður segir og skiptir því ekki máli hvort keypt eða selt er með gjalfresti. Pessi aðferð er notuð í gildandi söluskattskerfi hér á landi.

Með greiðsluaðferðinni kemur útskatturinn ekki til uppgjörs fyrr en andvirði sölunnar greiðist inn til fyrirtækjanna. Útskattur af staðgreiðslusölu kemur til uppgjörs á sama tíma og samkvæmt reikningsaðferðinni en skil á útskatti af lánssölu eiga sér ekki stað fyrr en við greiðslu hennar. Þegar greiðsluaðferðin er notuð varðandi útskatt verður jafnframt að nota hana við uppgjör á innskattinum, þannig að hann kemur ekki til frádráttar útskatti fyrr en við greiðslu aðfanganna.

Pað er nokkuð mismunandi eftir atvinnugreinum eða tegundum fyrirtækja hvor uppgjörsleiðin kemur sér betur greiðslulega fyrir fyrirtækin. Fyrirtæki sem selja hlutfallslega meira af vörum með gjalfresti en nemur gjalfresti þeirra á innkaupum aðfanga hefðu t. d. hag af greiðsluaðferðinni, en þar sem þessu er öfugt farið væri sú leið óhagstæðari.

Pað yrði yfirleitt mun flóknara og fyrirhafnar meira fyrir fyrirtæki að nota greiðsluaðferðina. Við innborganir og útborganir upp í viðskipti yrði skatturinn ekki sérgreindur á kvittunum og yrði því að reikna skattinn út í hverju tilviki. Innborganir vegna skattskyldrar sölu og útborganir vegna innkaupa, sem veita heimild til frádráttar á innskatti, yrðu að færast á sérreikninga í bókhaldi eða færast í sérstakt bókhald til þess að uppgjör skattsins yrði mögulegt.

Við reikningsaðferðina er byggt á móttaknum og afhentum reikningum um kaup og sölu þar sem skatturinn kemur sérstaklega fram. Að því leyti er þessi aðferð skýrari og einfaldari, og hún fellur einnig betur að almennum bókhaldsvenjum en greiðsluaðferðin.

Margt mælir því með reikningsaðferðinni og er í frumvarpinu lagt til að hún verði lögleidd sem almenn regla við uppgjör virðisaukaskatts.

Telja verður að upptaka virðisaukaskatts í stað söluskatts hafi í för með sér aukna fyrirhöfn fyrir þau fyrirtæki sem munu innheimta skattinn og standa skil á honum í ríkissjóð. Stafar það einkum af því að ýmis fyrirtæki, sem ekki innheimta söluskatt, yrðu að innheimta virðisaukaskatt. Einnig veldur frádráttarheimildin á innskatti því að meiri kröfur verður að gera til bókhalds að því er varðar skráningu og gögn um kaup á aðföngum.

Á það er hins vegar að líta að fyrirhöfn einstakra greina verslunar, einkum matvöruverslunar, við uppgjör söluskattsins, er orðin veruleg. Pessu veldur veruleg fjölgun

undanþáguákvæða sem m. a. hafa leitt til þess að fyrirtækin verða að halda einstökum vörutegundum aðgreindum í bókhaldi sínu eða fera þær sérstaklega til að geta reiknað út söluskattsstofninn með sæmilegri nákvæmni.

Upptaka virðisaukaskatts í stað söluskatts þarf ekki að leiða til aukinnar fyrirhafnar hjá þeim fyrirtækjum sem nú innheimta söluskatt, e. t. v. með mjög mörgum og flóknum undanþágum. Það veltur þó allt á því að sú víðtæka og afdráttarlausa skattskylda sem frumvarpið gerir ráð fyrir haldist.

6.6 Skil á skatti. Með sama hætti og nú á sér stað um söluskatt verða skráð fyrirtæki að gera skil á innheimtum virðisaukaskatti með ákveðnu millibili. Skilunum þurfa að fylgja upplýsingar um útskatt og innskatt á hverju greiðslutímabili.

Samkvæmt gildandi söluskattsreglum er aðalreglan sú að greiða skuli söluskatt mánaðarlega. Fellur hann í gjalddaga 15. næsta mánaðar eftir uppgjörsmánuð og er eindagi skattsins 10 dögum síðar.

Vinna skattyfirvalda og framteljenda vex í hlutfalli við fjölda uppgjörstímabila. Að þessu leyti er því hagkvæmara að uppgjörstímabilin séu lengri og færri. Hins vegar hafa lengri uppgjörstímabil í för með sér lengri gjalfrest á skattgreiðslum til handa fyrirtækjum og þar með minnkandi raungildi skatttekna ríkissjóðs við núverandi verðbólguáðstæður. Auk þess verða skattfjárhæðir sem fyrirtækin verða að greiða hverju sinni hærri. Af því leiðir einnig að meiri sveiflur verða á innstreymi skatts í ríkissjóð og á greiðslugetu fyrirtækjanna. Á það ber hins vegar að líta að við upptöku virðisaukaskatts í stað söluskatts lækkar sú skattfjárhæð sem hverju fyrirtæki ber að skila í ríkissjóð. Með hliðsjón af þessum atriðum er lagt til í frumvarpinu að árlegum uppgjörstímabilum verði fækkað úr 12 í 6. Hins vegar er ekki gert ráð fyrir breytingu á því að eindagi skattsins sé 25. dag næsta mánaðar eftir lok uppgjörstímabils. Lenging uppgjörstímabilsins með þessum hætti leiðir að sjálfsögðu til að tekjur ríkissjóðs minnka á því ári sem breytingin gengur yfir og benda lauslegar áætlunar til þess að tekjulækkun af þessum sökum gæti orðið um 8—10%.

6.7 Sérreglur um útgerð, landbúnað og byggingarstarfsemi. Landbúnaður og fiskveiðar hafa um margt sérstöðu sem leiðir til þess að eðlilegt virðist að lögleiða sérstakar reglur um virðisaukaskattsmeðferð þeirra. Báðar þessar greinar eru að mestu utan núverandi söluskattskerfis. Meiri hluti þeirrar fjölgunar gjaldenda sem verður við upptöku virðisaukaskattskerfis kemur úr þessum tveimur greinum eða milli 5000 og 6000 gjaldendur. Ríður því á miklu að finna leiðir sem einfaldar gætu virðisaukassuppgjör þessara aðila. Í IX. kafla frumvarpsins er að finna tillögur í því efni.

Ef virðisaukaskatturinn næði til útgerðarinnar með sama hætti og annarra greina yrðu útgerðarfyrirtækin að innheimta fullan skatt af sölu til fiskvinnslunnar og skila honum í ríkissjóð að frádregnum innskatti. Fiskvinnslufyrirtækin fengju síðan þennan skatt endurgreiddan eins og annan innskatt vegna sölu úr landi.

Vegna þess að afli útgerðarfyrirtækjanna fer að mestum hluta til vinnsluaðila sem síðan selja framleiðsluna úr landi en aðeins lítill hluti hans er seldur beint til neyslu á almennum markaði innanlands kemur mjög til greina að fara aðrar leiðir til uppgjörs á skatti útgerðarinnar. Hefur verið áætlað að sá innskattur sem leggjast mun á útgerðina vegna kaupa á skattskyldri vöru og þjónustu nemi að meðaltali 10% af andvirði sjávarafla. Við kaup vinnslustöðvanna á afla er gert ráð fyrir að þær greiði verðmæti hans að viðbættum 10% skatti en það svarar meðaltalsinnskattinum hjá útgerðinni. Innskattur og útskattur útgerðarfyrirtækjanna ætti því að verða nokkurn veginn jafn hárr. Útgerðarfyrirtæki verða hins vegar að innheimta fullan skatt af sölu til annarra en vinnslustöðva. Hjá útgerðarfyrirtækjum almennt er gert ráð fyrir uppgjörsskilum á hinum reglulegu skiladögum en þeir sem smábátaútgerð stunda munu þó almennt einungis skila einni skýrslu á ári.

Um fiskvinnslu eru ekki settar aðrar sérreglur en þær er leiða af sérstöðu útgerðar. Fiskvinnslufyrirtæki verða því að greiða útgerðinni 10% virðisaukaskatt ofan á verðmæti afla en 21% skatt af öðrum aðföngum. Þar sem meginhluti framleiðslu fiskvinnslufyrirtækjanna er seldur úr landi er skattur ekki innheimtur af þeirri sölu. Fá fiskvinnslufyrirtækin innskatt sinn því að mestu endurgreiddan úr ríkissjóði, sbr. 23. gr., að loknu hverju reglulegu uppgjörstímabili.

Búrekstur er eina atvinnugreinin í landinu sem yfirleitt er ekki háð bókhaldsskyldu samkvæmt ákvæðum laga um bókhald. Það verður því afar mikilvægt að laga virðisaukaskattskerfið þannig að landbúnaðinum að framkvæmd þess valdi ekki verulegri fyrirhöfn fyrir bændur og skattyfirvöld. Enn fremur má benda á að landbúnaðurinn hefur nokkra sérstöðu að því er varðar tekjustreymi, en tekjur bænda koma að verulegu leyti inn löngu eftir að rekstrarkostnaður fellur til. Segja má að í landbúnaði séu margar litlar rekstrareiningar sem selja nær allar afurðir sínar til fárra vinnslustöðva. Frá þeirri meginreglu eru fáar undantekningar.

Framangreind atriði og reyndar fleiri eru þess valdandi að ástæða er til að huga að sérstakri meðferð landbúnaðarins í virðisaukaskattskerfi hér á landi eins og gert hefur verið í flestum öðrum löndum sem tekið hafa upp þetta kerfi. Í frumvarpinu er valin sama leið og lýst var hér að framan varðandi fiskveiðar. Áætlað hefur verið að innskattur í landbúnaði muni verða að meðaltali 9% af andvirði landbúnaðarafurða. Bændur innheimta útskatt frá vinnslustöðvunum sem nemur þessu meðaltalshlutfalli. Útskatturinn ætti því að verða svipuð fjárhæð og innskatturinn. Með þessum hætti fá bændur jafnaðan þann innskatt sem þeir hafa þurft að greiða af aðföngum sínum með útskattini innheimtum af vinnslustöðvunum. Vinnslustöðvarnar greiða bændum því 9% í skatt sem telst innskattur stöðvanna og kemur til frádráttar þeim útskatt sem þær heimta við sölu á framleiðsluvörum sínum. Bændur eiga síðan að skila einni virðisaukaskattsskýrslu fyrir hvert ár og skal hún fylgja skattframtíali þeirra fyrir það ár. Eftir álagningu þinggalda ber þeim síðan að greiða það sem útskattur kann að hafa farið fram úr innskattini en eiga rétt á endurgreiðslu mismunarins ef innskatturinn er hærri. Þar sem 9% útskatturinn á eins og að framan greinir að samsvara að meðaltali innskattini af aðföngum bænda er ekki við því að búast að hér verði um verulegar fjárhæðir til greiðslu eða endurgreiðslu að ræða.

Við kaup á varanlegum rekstrarfjármunum getur þó tímabundið komið til allverulegra endurgreiðslna. Til að flýta fyrir þeim eru sett ákvæði 30. gr. um heimild og stundum skyldu skattstjóra til að fallast á beiðni bænda (og smábátaútgerðarmanna) um skemmti uppgjörstímabil. Framangreind ákvæði um innheimtu bænda á 9% útskattini gilda einungis ef selt er til vinnslu- eða dreifingaraðila. Af sölu til annarra verða bændur að innheimta hið almenna 21% skatthlutfall. Nemi slík sala 50% eða meira af heildarsölu viðkomandi fellur niður heimildin til árlegs uppgjörs og ber þessum aðilum að skila skýrslu og skatti á reglulegum gjalddögum.

Samkvæmt gildandi söluskattssákvæðum er sala bygginga og hvers konar fasteigna undanþegin söluskatti. Vinna manna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð svo og vinna við endurbætur og viðhald þeirra er einnig undanþegin söluskatti. Undanþágan á þó ekki við um vinnu við framleiðslu byggingarvara eða byggingarhluta sem fram fer í verksmiðju eða verkstæði heldur tekur hún einungis til þeirrar vinnu sem unnin er á byggingarstað. Söluskattsskyldan við húsagerð og aðra mannvirkjagerð nær því einungis til efniskostnaðar við mannvirkjagerðina og þar með til þeirra hluta sem framleiddir eru í verksmiðjum eða unnið er að á verkstæðum. Sömu reglur gilda um viðhald mannvirkja.

Ókostur framangreindrar undanþágu er sá að söluskatturinn verður hærri á verksmiðjuframleiddum byggingarhlutum en þeim sem unmir eru með hefðbundnum byggingaraðferðum. Þessi ókostur er tilfinnanlegur og kann að standa í vegi fyrir hagræðingu í byggingariðn-

aði, enda þótt nokkuð hafi verið úr þessu dregið með sérreglum um verksmiðjuframleidd íbúðarhús. Er það aðkallandi að bæta hér úr þannig að söluskatturinn valdi ekki mismunun eftir framleiðslu- og byggingaraðferðum.

Vegna þess að áður nefnd undanþága miðast við það hvar vinnan fer fram getur verið afar erfitt fyrir byggingarfyrirtækin að ákvarða skiptingu milli söluskattsskyldrar og söluskattsfrjálsrar sölu. Þenn fremur hafa skattyfirvöld litla möguleika til að sannreyna þá skiptingu með nákvæmni. Á þetta t. d. við um innrétingasmíði og uppsetningu þeirra sem yfirleitt fer fram bæði á verkstæði og byggingarstað.

Pegar vinna og efni er selt í einu lagi, t. d. eftir tilboði, getur einnig orðið torvelt að ákvarða skiptinguna milli efnis og söluskattsskyldrar vinnu annars vegar og undanþeginnar vinnu hins vegar.

Við upptökum virðisaukaskatts hér á landi verða allir skráningarskyldir sem reka sjálfstæða starfsemi í byggingariðnaði. Verða þeir að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni eins og aðrar greinar atvinnurekstrar. Áætla má að fjölgun gjaldenda verði rúmlega 1 800 í þessari grein.

Undanþága á sölu byggingarfyrirtækja frá virðisaukaskatti á hliðstæðan hátt og nú á sér stað í söluskattskerfinu hefur margvíslega ókostí í för með sér. Með því yrði vikið frá grundvallarreglum kerfisins með ófyrirsjánlegum afleiðingum. Vandamálin við núverandi framkvæmd söluskattssins í byggingariðnaði yrðu þau sömu, og að svo miklu leyti sem hægt væri að leysa þau yrði að gera það með sama hætti. Undanþágan hefur þann kost helstan að gjaldendur yrðu færri í kerfinu.

Því er gert ráð fyrir í frumvarpinu að full skattskylda verði jafnt á vinnu við húsbýggingar og mannvirkjagerð sem á efniskostnað. Full skattskylda hefur í för með sér umtalsverða hækjun á byggingarkostnaði einkaaðila, ríkis og sveitarfélaga. Skráð fyrirtæki fengju hins vegar að draga innskattinn frá útskatti.

Áætla má að ekki sé vilji að haga skatlagningunni þannig að hún hafi í för með sér verulega hækjun á byggingarkostnaði íbúðarhúsnæðis. Þess vegna þarf að huga að öðrum leiðum, til að vega á móti þessum hæknum. Kemur þá helst til greina að veita fjármagn, sem nemur tekjuaukanum af skatlagningu á vinnu við byggingu íbúðarhúsnæðis, til húsnæðismála, annaðhvort í formi aukins lánsfjármagns með hagstæðari kjörum en nú tíðkast eða í formi styrkja til húsbýggjenda. Rétt er að benda á að hér er um viðkvæmt og erfitt vandamál að ræða sem fjalla þyrfti um fyrir gildistöku frumvarps þessa.

6.8 Skatthlutfallið. Í 2. gr. frumvarpsins er kveðið á um að skatthlutfallið skuli vera 21%. Risks áhersla skal á það lögð að hér er um lauslega áætlun að ræða, enda hljóta veigamiklir þættir áætlunar af þessu tagi jafnan að vera mikilli óvissu háðir. Hér á eftir verður í stuttu máli leitast við að gera grein fyrir þeim útreikningum sem liggja að baki áætlunum um hæð skatthlutfallsins.

Áður en skatthlutfallið er ákvarðað þarf í fyrsta lagi að marka svið skattskyldunnar og í öðru lagi þarf að taka afstöðu til þess hvort það sé æskilegt eða framkvæmanlegt að hafa breytilegt skatthlutfall eftir því um hvaða vörutegund er að ræða. Í þriðja lagi þarf svo að ákveða hve miklum tekjum virðisaukaskatti er ætlað að skila.

Að því er fjölda skatthlutfalla varðar þá verður hér við það miðað, að skatthlutfallið verði aðeins eitt, sbr. það sem segir um ókostí margra skatthlutfalla hér að framan. Annað atriðið, svið skattskyldunnar, er markað í 7. gr. frumvarpsins þar sem fjallað er um undanþágu frá útskatti, svo og í 10. gr. sem tekur til undanþágu á bæði innskatti og útskatti. Þriðja atriðið, sem taka þarf afstöðu til, áður en unnt er að ákvarða skatthlutfallið er hversu miklum tekjum virðisaukaskattinum er ætlað að skila. Hér verður við það miðað að virðisaukaskatturinn skili jafnmiklum tekjum og söluskatturinn gerir nú, þótt færa mætti rök

fyrir því, að vegna viðtækari skattskyldu í virðisaukaskattskerfinu þyrfti skatturinn í því kerfi að vera nokkru hærri í fjárhæðum en söluskatturinn til þess að raungildi virðisaukaskattsins yrði það sama og söluskattsins.

Eftir að svíð skattskyldunnar hefur verið afmarkað með þessum hætti er unnt að áætla skatthlutfallið með að minnsta kosti tvennum hætti, eins og nánar er lýst hér á eftir. Byggt er á áætlunum Pjóðhagsstofnar um þjóðarframleiðslu ársins 1980 og innbyrðis skiptingu hennar. Í öllum tilvikum er um að ræða bráðabirgðatölur, þar eð endanlegt uppgjör þjóðhagsreikninga fyrir síðustu ár liggur ekki fyrir.

Fyrri aðgerðin byggir á því að meta þau verðmæti sem ráðstafað er til endanlegra nota í þjóðarbúskapnum og verða mundu skattskyld við álagningu virðisaukaskatts. Petta er hin svonefnda ráðstöfunaraðferð þjóðhagsreikninga en samkvæmt henni er þjóðarframleiðslunni skipt upp í einkaneyslu, samneyslu, fjármunamyndun, útflutning og innflutning. Þessar tölur eru jafnan á markaðsvirði, sem þýðir að óbeinir skattar, eins og söluskattur, eru þá meðtaldir í verði vörunnar.

Við mat á fjárhæðum er einkaneysla ársins 1980 því fyrst lækkuð um álagðan söluskatt á því ári. Þannig fæst skattstofn virðisaukaskattsins í einkaneyslu ádur en tekið hefur verið tillit til undanþágu frá skattinum. Í 7. gr. frumvarpsins eru undanþágurnar í einkaneyslu talðar upp. Munar þar mestu um útleigu íbúðarhúsnæðis sem þá einnig leiðir til undanþágu á reiknaðri eigin leigu íbúðarhúsnæðisins eins og hún er áætluð í einkaneyslunni. Jafnframt eru undanþegin útgjöld vegna heilbrigðismála en þau eru talin til einkaneyslu enn sem komið er. Þá má einnig nefna nokkra smærri liði. Alls er hér gert ráð fyrir því að um 79% af einkaneyslunni yrðu skattskyld í virðisaukaskattskerfinu, en til samanburðar má geta þess að við núverandi aðstæður leggst söluskattur á tæp 54% einkaneyslunnar. Hér er því um að ræða talsverða víkkun skattskyldunnar. Í töflu 1 (bls. 32) kemur fram hvernig skattskyldan skiptist á hina ýmsu flokka einkaneyslu, eins og matvæli, drykkjarvörur o. s. frv.

Auk einkaneyslunnar yrðu íbúðarbyggingar skattskyldar samkvæmt frumvarpinu. Við mat á hæð skatthlutfallsins er þó ekki gert ráð fyrir því að nettóskatttekjur af íbúðarhúsa-byggingum aukist frá því sem nú er, þrátt fyrir víkkun skattskyldunnar. Ástæðan er sú að hér er reiknað með því að tekjuaukanum verði ráðstafað til húsnæðismála, annaðhvort í formi styrkeitinga til íbúðabygginga eða niðurgreiðslna á lánum. Opinberar byggingar og samgöngumannvirki eru á hinn böginn skattlögð að fullu. Sama máli gegnir um aðföng samneyslunnar svo og aðföng þess atvinnurekstrar sem að öðru leyti er utan skattskyldu eins og banka, vátryggingastarfsemi, aðföng ýmissar félagslegrar þjónustu o. fl.

Virðisaukaskattsstofninn eins og honum hefur nú verið lýst má draga saman með eftirfarandi hætti:

Lauslega áætlaður virðisaukaskattsstofn miðað við fjárhæðir á árinu 1980.

	Skattstofn m.kr.	Hlutfallsleg skipting
1. Einkaneysla	5 850	76,4
2. Nýbygging íbúðarhúsnæðis	338	4,4
3. Opinberar byggingar og samgöngumannvirki	554	7,2
4. Virðisaukaskattsskyld aðföng í samneyslu	550	7,2
5. Virðisaukaskattsskyld aðföng atvinnurekstrar	370	4,8
SAMTALS	7 662	100,0

Yfirlit þetta sýnir hlutfallslega skiptingu skattstofnsins milli einkaneyslu svo og þeirrar samneyslu og fjármunamyndunar sem skatturinn mundi lenda á. Jafnframt er sýnt lauslegt mat á fjárhæðum skattstofnsins.

Samkvæmt þessu er sú fjárhæð, sem skatturinn mundi leggjast á, áætluð 7 662 m.kr., miðað við verðlag og þjóðarframleiðslu ársins 1980. Það ár nam álagður söluskattur að meðtöldum söluskattsauka og orkujöfnunargjaldi alls 1 469 m.kr. Samkvæmt því þyrfti skatthlutfall virðisaukaskatts að verða rúm 19% til þess að skatturinn skilaði sömu tekjum og söluskatturinn. Skipting skattsins milli útgjaldaliða er áætluð eins og sýnt er á meðfylgjandi yfirliti og til samanburðar er einnig sýnd skipting nágildandi söluskatts á sömu liði:

Áætluð skipting álagðs söluskatts 1980 milli einkaneyslu, íbúðabygginga, samneyslu o. fl. og lauslegar hugmyndir um skiptingu virðisaukaskatts á sömu liði.

	Söluskattur M.kr.	Hlutfallsleg skipting	Virðisaukaskattur M.kr.	Hlutfallsleg skipting
1. Álagður söluskattur/virðisaukaskattur	1 469	100,0	1 469	100,0
2. Lauslega áætluð skipting skattsins				
2.1 Einkaneysla, þ. m. t. viðhald íbúðarhúsnæðis	931	63,4	1 120	76,3
2.2 Íbúðabyggingar	78	5,3	65	4,4
2.3 Opinberar byggingar	22	1,5	38	2,5
2.4 Samgöngumannvirki	39	2,7	69	4,7
2.5 Samneysla	46	3,1	105	7,2
2.6 Virðisaukaskattsskyld aðföng atvinnurekstrar			72	4,9
2.7 Söluskattsskyld aðföng atvinnurekstrar, ásamt skekkjum í öðrum liðum	353	24,0	0	0,0

Af þessu má ráða, að upptaka virðisaukaskatts hefur í för með sér tilflutning á skattbyrðinni þannig að stærri hluti skattsins en áður er innheimtur beint af einkaneyslunni, eða nálægt 75—80% af virðisaukaskattinum, en til samanburðar má ætla að 60—65% af söluskattinum sé innheimtur af einkaneyslunni. Á móti þessum tilflutningi skattbyrðarinnar yfir á einkaneyslu, eins og raunar er stefnt að við upptöku virðisaukaskatts, kemur að skattur á aðföng atvinnurekstrarins hverfur að mestu með virðisaukaskattinum og með því næst það markmið að skatturinn sé hlutlaus gagnvart atvinnulífinu eða dreifingu framleiðsluþáttanna á hinum ýmsu framleiðslugreinar.

Í framhaldi af þessum niðurstöðum verður nú fjallað um aðra aðferð við mat á hæð skatthlutfallsins. Gagnstætt fyrri aðferðinni, sem byggir á útgjaldaskiptingu þjóðarframleiðslunnar, byggir seinni aðferðin á virðisauka eða verðmætasköpun við innlenda framleiðslu sem meginstofni. Við þennan stofn er síðan aukið ýmsum liðum og aðrir dregnir frá í samræmi við afmörkun skattstofnsins í 7. og 10. gr. frumvarpsins. Pessari aðferð verður nú nánar lýst.

Með virðisauka eða vergum þáttatekjunum fyrirtækis eða atvinnugreinar er átt við samtölu launa, afskrifta og rekstrarafgangs fyrir greiðslu vaxta. Þessi virðisauki er jafn þeim verðmætum sem ráðstafað er til endanlegra nota í þjóðarbúskapnum, þ. e. einkaneyslu, samneyslu og fjármunamynnar auk viðskiptajafnaðar við útlönd, og má af þessu sjá samhengið við fyrri aðferðina. En virðisaukann má einnig líta á sem mismun á heildartekjum fyrirtækis og þeirra aðfanga sem fyrirtæki fær frá öðrum fyrirtækjum eða innflutningi. Skatturinn á virðisaukann er mismunurinn á útskatti og innskatti eins og fram kemur í 11. gr. frumvarpsins, þar sem útskattur leggst á tekjur fyrirtækisins en innskattur á keypt aðföng.

Á þessum stofni þarf þó að gera nokkrar breytingar. Í fyrsta lagi þarf að bæta við hann verðmæti innflutnings svo og þeim tollum o. fl. sem leggjast á verðmæti innflutningsins áður en virðisaukaskattur er reiknaður af innflutningi. Þá þarf að draga vöruútlutning frá, enda greiðist virðisaukaskattur ekki af honum. Einig þarf að draga fjárfestingu atvinnuveganna

frá þar eð hún er undanþegin. Sama máli gegnir um fjárfestingu í orkuverum og vinnuhluta íbúðarhúsnæðis. Þá er dreginn frá virðisauki í þeirri starfsemi sem þarf að greiða virðisaukaskatt af aðföngum sínum en er að öðru leyti haldið utan skattskyldu. Má þar nefna starfsemi hins opinbera, banka og tryggingafélög, ýmsa heilbrigðisþjónustu, útleigu íbúðarhúsnæðis o. fl. Að síðstu þarf svo að leiðréttta stofninn vegna óbeinna skatta og framleiðslustyrkja.

Útreikning á virðisaukaskattsstofninum eftir þessari aðferð og eins og hér hefur verið lýst má setja fram með eftirfarandi hætti og eru fjárhæðir þá sem fyrr miðaðar við árið 1980.

	1980 m.kr.
1. Virðisauki innlendar framleiðslu, þ. e. vergar þáttatekjur	11 076
2. Við bætist: cif-verðmæti innfluttrar vöru auk tolla og aðflutningsgjalda	5 723
3. Frá dregst:	
3.1 Vöruútflutningur fob. að viðbættum áætluðum tekjum innlendra skipafélaga af útflutningi	4 728
3.2 Eftirtalin fjárfesting:	
Fjárfesting atvinnuveganna	1 502
Rafvirkjanir og rafveitur	507
Hita- og vatnsveitir	267
Vinnuhluti íbúðarhúsnæðis (45%)	335
3.3 Virðisauki ýmissa greina utan skattskyldu	2 715
4. Leiðréttigar vegna óbeinna skatta og framleiðslustyrkja:	
4.1 Hækkun skattstofns vegna óbeinna skatta annarra en tolla og söluskatts	1 150
4.2 Lækkun skattstofns vegna framleiðslustyrkja	775
Virðisaukaskattsstofn	7 120

Áður hefur komið fram, að álagður söluskattur á árinu 1980 varð 1 469 m.kr. Til þess að ofangreindur skattstofn skili þeim tekjum þyrfti skatthlutfallið því að vera tæplega 21% eftir þessari aðferð. Niðurstaða þessarar aðferðar sýnir því nokkru lægri skattstofn en fyrri aðferðin, sem gaf þá vísbendingu að skatthlutfallið þyrfti að vera rúm 19%.

Með hliðsjón af þeirri miklu óvissu sem útreikningar af þessu tagi hljóta óhjákvæmilega að vera háðir er frávikið þó ekki meira en búast mátti við. Á grundvelli beggja aðferðanna má því telja þá niðurstöðu líklegasta að skatthlutfallið á árinu 1980 hefði þurft að vera 20—21% til þess að skila sömu tekjum og söluskatturinn gerði þá. Á því ári var söluskatturinn 22% fram til 13. apríl en hækkaði þá í 23,5% eins og hann er nú. Meðalskathlutfall söluskatts á því ári er því rúmlega 23% sem mætti bera saman við virðisaukaskattshlutfallið 20—21%. Hækkun söluskatts í 23,5% hefur því í för með sér hlutfallslega sömu hækkun á virðisaukaskattshlutfalli miðað við aðstæður nú.

6.9 Áhrif virðisaukaskatts á verðlag. Ýmis tormerki eru á því að segja fyrir um hvaða áhrif upptaka virðisaukaskatts hefur á verðlag í landinu. Verðáhrifin fara eftir því hvaða skattar eða tollar verða lagðir niður við upptöku virðisaukaskatts, hver formleg tengsl verða milli verðvísítolu og kaupgjalds og loks eftir því eftirsprungarástandi sem ríkir þegar skattbreytingin gefur tilefni til verðbreytinga. Í töflu 1 og 2 eru sýnd dæmi um áætluð bein verðhækkunaráhrif virðisaukaskatts á einkaneyslu, samneyslu og þá útgjaldaliði fjármuna-myndunar sem skatturinn leggst á.

Tafla 1
**Söluskattur og virðisaukaskattur af einkaneyslu 1980
og dæmi um áætuð verðhækkanaráhrif virðisaukaskattus.**

Fjárhæðir í m.kr.	Lauslega áætuð útgjöld 1980 án skatts	Par af:	Álagður sölu- skattur (23%)	Álagður		Áætuð verðhækkanaráhrif m.v. 20% VASK 21% VASK		
				virðisaukaskattur				
				20%	21%			
1. Matvæli	1 573	117	1 573	27	315	330	18,0%	18,9%
2. Drykkjavörur og töbak	468	468	468	108	94	98	-2,4%	-1,7%
3. Fainadur og einkamunir	881	881	881	203	176	185	-2,5%	-1,7%
4. Húsnæði, ljós og hiti	1 358	212	441	49	88	93	2,8%	3,1%
5. Varanlegir búsmunir	857	857	857	197	171	180	-2,5%	-1,6%
6. Heilsavernd og snyrtig	522	93	93	21	19	20	-0,4%	-0,2%
7. Samgöngur	783	623	703	143	140	148	-0,3%	0,5%
8. Meintun og skemmtanir	839	670	834	154	167	175	0,1%	0,8%
9. Önnur neysta	105	52	12	167	175	175	0,1%	0,8%
10. Einkaneysla alls	7 386	3 973	5 850	914	1 170	1 229	3,1%	3,8%
11. Flutt af óflu 2		2 414	1 812	555	362	381		
12. Samtals		6 387	7 662	1 469	1 532	1 610		

Tafla 2
**Söluskattur og virðisaukaskattur af íbúðarbyggingum, opinberum byggingum,
samtengingum annanvirki, samneyslu og skattskýldum aðföngum.**

Fjárhæðir í m.kr.	Lauslega áætuð útgjöld 1980 án skatts	Par af:	Álagður sölu- skattur (23%)	Álagður		Áætuð verðhækkanaráhrif m.v. 20% VASK 21% VASK		
				virðisaukaskattur				
				20%	21%			
1. Íbúðarbyggingar	665	338	338	78	68	71	-1,3%	-0,9%
2. Opinberar byggingar	192	97	192	22	38	40	7,5%	8,4%
3. Samtengingum annanvirki	362	170	362	39	72	76	8,2%	9,2%
4. Samneysla	1 576	200	550	46	110	116	3,9%	4,3%
5. Skattskýld aðföng arvinnurekstrar o. fl. .	1 609	370	370	74	74	78		
Samtals 1.—5.	2 414	1 812	555	362	381			

Útreikningarnir byggjast á tveimur dæmum um hæð skattsins, þ. e. 20% og 21%, og er þá byggt á þeim niðurstöðum um hæð skatthlutfallsins sem áður var komist að. Ekki er gert ráð fyrir lækkun tolla eða afnámi uppsöfnunaráhrifa söluskatts í þessum útreikningum. Niðurstöðurnar sýna að í heild muni einkaneyslan hækka í verði um 3,1—3,8% eftir því hvort miðað er við 20% eða 21% skatt. Hækkun einstakra undirlíða er þó mjög misjöfn eins og vænta mátti. Mest er verðhækkun matvæla eða um 18—19%, enda leggst núverandi söluskattur einungis á 7—8% matvælaútgjaldanna. Útgjöld vegna húsnæðis, ljóss og hita hækka einnig, en þó mun minna eða um 2—3%. Flestir aðrir útgjaldaliðir lækka í verði vegna lægra skatthlutfalls í virðisaukaskatti en í söluskatti.

Að líkindum sýna þessir útreikningar fremur ofmat en vanmat á verðhækkunaráhrifum, því að eins og áður segir er hér ekki tekið tillit til þeirrar verðhjöðununar sem afnám á uppsöfnuðum söluskatti gæti leitt til. Nýjustu athuganir Pjóðhagsstofnunar á uppsöfnuðum söluskatti benda til þess, að skatturinn geti numið um 1—3% af rekstrargjöldum fyrir flestar vöruframleiðslugreinar eða litlu minna en sem nemur verðhækkuninni. Lækkunaráhrifin koma þó að líkindum síðar fram í verðlaginu en beinu verðhækkunaráhrifin. Þetta kann að skipta miklu máli ef visitölbinding launa er í gildi, þannig að beinu verðhækkunaráhrifin fara inn í víxlverkun kaupgjalds og verðlags og magnast þar áður en lækkunaráhrifa vegna afnáms uppsöfnunar fer að gæta.

Framangreindir útreikningar á áhrifum virðisaukaskatts til hækkunar á verðlagi einkaneyslu eru byggðir á bráðabirgðaáætlunum Pjóðhagsstofnunar um einkaneyslu og samsetningu hennar á árinu 1980. Önnur heimild við mat á verðhækkunaráhrifum virðisaukaskatts er vísitala framfærslukostnaðar. Samkvæmt mati Hagstofunnar má ætla að hlutur söluskatts í visitölunni hafi verið nálægt 10% í ársbyrjun 1981. Það svarar til þess, að rösklega 47% af útgjöldunum í visitölu framfærslukostnaðar án skatts hafi verið söluskattsskyld þá, sem er talsvert lægra hlutfall en fram kemur í töflu 1, en þar er byggt á áætlunum Pjóðhagsstofnunar um einkaneysluútgjöldin og skiptingu þeirra á árinu 1980. Þær niðurstöður sýna að tæplega 54% af einkaneysluútgjöldum án skatts hafi verið söluskattsskyld þá. Samkvæmt þessu yrðu verðhækkunaráhrifin af upptöku virðisaukaskatts nokkru meiri ef þau yrðu metin eftir visitölu framfærslukostnaðar í stað einkaneysluútgjaldar. Skýringarnar á þessum mun má vafalítid rekja til þess, að matvælaútgjöldin, sem að stærstum hluta eru undanbegin söluskatti, vega þyngra í nágildandi visitölugrunni en í einkaneysluútgjöldunum. Ekki er þó ástæða til þess að gera of mikið úr þessum mun þar eð vísitalan er byggð á eldra grunni og verður að telja að einkaneysluútgjöldin sýni raunhæfara mat á verðhækkunaráhrifunum.

6.10 Fjölgun gjaldenda við upptöku virðisaukaskatts. Ýmsar heimildir eru til um fjölda þeirra fyrirtækja eða aðila sem sjálfstæðan atvinnurekstur stunda í landinu. Af þeim heimildum sem nú ná til allra atvinnugreina má helst nefna fyrirtækjaskrá Hagstofu Íslands, slysatryggingargöggn skattyfirvalda og launamiðaskýrslur skattyfirvalda. Tvær síðasttöldu heimildirnar eru þó náskyldar.

Í fyrirtækjaskrá Hagstofunnar eru skráð öll einstaklingsfyrirtæki sem eru með sérstöku heiti, enn fremur hvers konar félög, sem atvinnurekstur stunda, svo og stofnanir, embætti og félagasamtök. Hins vegar koma ekki fram í fyrirtækjaskrá þeir einstaklingar sem stunda atvinnurekstur í eigin nafni. Þá er þess að geta að í fyrirtækjaskrá er hvert fyrirtæki aðeins talið til einnar atvinnugreinar jafnvel þótt fyrirtækið starfi í mörgum greinum. Að jafnaði er fyrirtæki þó talið til þeirrar atvinnugreinar sem það er talið hafa mest umsvif í.

Öðru máli gegnir um slysatryggingargöggnin og launamiðaskýrslur. Þar er ætlast til þess, að hvert fyrirtæki sé skráð í öllum þeim atvinnugreinum sem það er með einhverja starfsemi í. Af því leiðir, að hvert fyrirtæki eða lögaðili getur verið margtalinn ef starfsemin er

margþætt eða starfsstaðir eru margir. Aðilar sem fram koma í slysatryggingargögnum og í launamiðaskýrslum eru því fleiri en í fyrirtækjaskrá.

Í þeim tölu sem hér fara á eftir hefur sá kostur verið valinn við mat á fjölgun gjaldenda að miða við launamiðaskýrslur og launaframtal fyrirtækja en ekki við fyrirtækjaskrá. Hér verður því átt við fjölda aðila eða framteljenda til virðisaukaskatts en ekki fjölda fyrirtækja. Samkvæmt þessum gögnum er fjöldi þeirra aðila sem fram koma í launamiðaskýrslum á árinu 1980 alls 23 500 og eru einyrkjar þá meðtaldir en tölur um fjölda bænda, sem hér eru einnig meðtaldir, eru áætlaðar eftir öðrum heimildum. Þessi heildartala gefur þó ekki rétta mynd af fjölda þeirra aðila sem gætu orðið framtalsskyldir. Er þá fyrst að nefna, að inni í heildartölunni eru allir húsbýggjendur sem hafa greitt laun á tímabilinu en þeir voru um 1 250 á árinu 1980. Þá má nefna þá aðila sem greiða virðisaukaskatt af aðföngum sínum en er að öðru leyti haldið utan skattskyldu og þurfa því ekki að skila framtali til virðisaukaskatts. Hér er um að ræða stjórnsýslu ríkis og sveitarfélaga, menntamál, almannatryggingar, sjúkrahús, elliheimili og aðra heilbrigðispjónustu, velferðarstofnanir, trúmálastarfsemi, auk ýmiss atvinnurekstrar eins og banka og tryggingafélaga, húsfélög, fasteignarekstur o. fl. Lauslega áætlað gæti hér verið um að ræða 4 000 aðila sem undanþegnir yrðu framtalsskyldu.

Nánari skipting þessara aðila er sem hér segir:

	<i>Fjöldi launagreiðenda</i>
Húsbýggjendur	1 250
Starfsemi ríkis og sveitarfélaga, þ. e. stjórnsýslan, skólar, sjúkrahús o. fl. ..	1 000
Velferðarstofnanir	430
Heilbrigðispjónusta á vegum einkaaðila	750
Bankar, sparísjóðir, lífeyrissjóðir og tryggingafélög	260
Fasteignarekstur, húsfélög o. fl.	310
	<hr/>
	4 000

Hámarksfjöldi framteljenda til virðisaukaskatts gæti því orðið allt að 19 500 áður en frekari undanþágur frá framtalsskyldu yrðu veittar. Pennan fjölda má bera saman við fjölda framteljenda til söluskatts sem þetta sama ár var um 9 000, þar af voru um 1 500 ekki með neina söluskattsskylda veltu. Upptaka söluskatts með því skattskyldusviði sem hér er gert ráð fyrir felur í sér fjölgun framteljenda um nálægt 10 500 eða riflega tvöföldun. Tölur um fjölgun framteljenda einar sér þurfa ekki að gefa rétta mynd af kostnaðarauka hins opinbera eða framteljenda af upptökum skattssins. Hér skiptir mestu máli hvernig framtalsskyldunni verður hagað, hve oft á ári framteljanda ber að skila skýrslu o. s. frv. Í þessu sambandi er rétt að líta á það í hvaða atvinnugreinum fjölgun framteljenda á sér einkum stað:

	<i>Fjölgun framteljenda</i>
Landbúnaður	4 500
Fiskveiðar	900
Fiskiðnaður	400
Byggingarstarfsemi	1 850
Samgöngur, einkum sjálfstætt starfandi bifreiðastjórar	2 300
Lögfræði-, bókhalds-, tæknipjónusta o. fl.	1 000
Annað, oftalið og skekkjur	-450
	<hr/>
Samtals	10 500

Af þessum tölum má ráða að mest öll fjölgun framteljenda kemur fram í landbúnaði, samgöngum, byggingarstarfsemi og sjávarútvegi. Meðferð þessara greina ræður því úrslitum um fjölgun framteljenda. En meðal annars vegna fjölda fyrirtækja í þessum greinum og smæðar þeirra er í frumvarpinu gert ráð fyrir sérmeðferð á framtalsskyldu þeirra. Þannig er í 29. gr. frumvarpsins sett fram sú almenna regla að þeir sem stunda landbúnað eða smábátaútgerð skuli einungis skila virðisaukaskattsskyrslu einu sinni á ári.

7. Öryggi virðisaukaskatts og eftirlit

Virðisaukaskattur hefur af mörgum verið talinn öruggari tekjustofn en söluskattur. Stafar það m. a. af því sjálfseftirliti sem talið er að myndist í kerfinu með frádráttarheimildinni. Hagsmunir einstakra innheimtuaðila rekist á þar sem hvert fyrirtæki hafi hag af því að telja fram öll innkaup og fá innskattinn af þeim dreginn frá innheimtum útskatti. Sjálfseftirlitið hefur oft verið nefnt sem einn aðalkostur virðisaukaskattskerfisins.

Telja verður það ofmælt að í kerfinu felist umtalsvert sjálfseftirlit með hagsmunaarekstrum innheimtuaðila. Í öllum aðalatriðum má segja að allar aðstæður að þessu leyti verði mjög hliðstæðar í virðisaukaskattskerfi og nú er í söluskattskerfinu og mun þörf á virku eftirliti skattyfirvalda ekki verða minni með tilkomu virðisaukaskatts.

Við eftirlit með hvers konar söluskatti verður að telja það mikilvægast að eftirlitsaðilar hafi möguleika til að kanna heildarinnkaup fyrirtækja og heildarsölu þeirra. Í virðisaukaskattskerfinu verður slíkt eftirlit að fara fram með dreifikkönnun á hliðstæðan hátt og gera þarf í söluskattskerfinu.

Hlutfall innfluttra vara í heildarneyslunni er mjög hátt hér á landi miðað við önnur nálæg lönd. Um árabil hefur allur innflutningur verið skráður og flokkaður í vélum á einstaka innflytjendur en þau gögn geta skattyfirvöld síðan notað til veltueftirlits. Hér er um mjög mikilvæg eftirlitsgögn að ræða sem munu ekki eiga sér hliðstæðu með öðrum þjóðum. Eftirlitið með heildarveltu ætti m. a. af þessum ástæðum að geta orðið mjög virkt hér á landi. Hins vegar verður að hafa í huga að atvinnurekstur er hér í fremur smáum einingum en mikill fjöldi smáfyrirtækja veldur erfíðleikum og öryggisleysi við framkvæmd söluskattskerfa.

Pegar meta skal öryggi virðisaukaskatts annars vegar og núverandi söluskatts hins vegar er margt sem hafa verður í huga. Innheimta söluskattssins nú á einu viðskiptastigi er áhættusöm en með dreifingu innheimtunnar á fleiri innheimtuaðila ætti tilhneicing til undandráttar að minnka. Pessi breyting er sennilega sú sem mestu málí skiptir varðandi samanburð á öryggi nefndra skatta. Öryggi virðisaukaskatts og möguleikar til eftirlits með innheimtu hans veltur einnig mjög á byggingu kerfisins, svo sem skýrleika skattskyldunnar, fjölda undanþága o. fl. eins og þegar hefur verið nefnt.

Við upptóku virðisaukaskatts þyrfti að leggja áherslu á að upplýsingar um endurskoðun uppgjörsgagna og hvers konar könnun á skilum fyrirtækja verði skráð og geymd í tölvutæku formi eftir því sem unnt er. Enn fremur yrði að efla mjög annað eftirlit frá því sem nú er, m. a. með aukinni öflun gagna til eftirlits og tíðari athugun á bókhaldi og öðrum þeim gögnum sem uppgjör fyrirtækjanna byggjast á.

8. Kostnaður við upptóku virðisaukaskatts

Upptaka virðisaukaskatts í stað nágildandi söluskatts hefur í för með sér aukna fyrirhöfn og kostnað bæði fyrir fyrirtæki sem innheimta hann og fyrir skattyfirvöld. Erfitt er þó að áætla þann kostnaðarauka með nokkurri vissu.

Ljóst er að veruleg fjölgun gjaldenda hefur í för með sér aukinn kostnað fyrir skattyfirvöld en úr því er nokkuð dregið með ákvæðunum um árleg skil aðila í landbúnaði og smábátaútgerð. Enn fremur hefur viðtækt skattskyldusvið og fáar undanþágur verulega þýðingu í þessu efni.

Nú vinna aðeins 20-25 starfsmenn hjá skattyfirvöldum störf er snerta eingöngu söluskattinn. Fjölda yrði verulega starfsmönnum við upptöku virðisaukaskatts en samanburður á kostnaðarauka verður ekki raunhæfur vegna þess að auka þyrfti verulega aðhald með nágildandi söluskatti. Mjög lauslega áætlað má reikna með að við upptöku virðisaukaskatts þurfi að tvöfalda starfsmanna frá því sem nú er í söluskattinum.

Skattkerfisbreytingunni sjálfri fylgir talsverður kostnaður. Þar yrði fyrst og fremst um að ræða kostnað við margs konar undirbúnung að breytingunni.

Áður hefur þess verið getið að gjaldendum fjölgar og verða fyrirtæki að skila uppgjöri og greiða virðisaukaskatt sem nú greiða ekki söluskatt. Auk þess má búast við því að uppgjör á skatti verði yfirleitt nokkru viðameira fyrir fyrirtækin en uppgjör á söluskatti. Þessu veldur frádráttur innskatts og sérstök færsla hans í bókhald. Petta ætti þó ekki að breyta miklu fyrir þau fyrirtæki sem nú selja bæði söluskattsskyldar og söluskattsfjrásar vörur til neytenda og verða af þeim sökum að færa innkaup eða sölu þessara vara aðgreind í bókhaldi.

Þegar á heildina er litið verður að telja að virðisaukaskattskerfið hafi í för með sér kostnaðarauka bæði fyrir skattyfirvöld og gjaldendur.

Athugasemdir við einstakar greinar frumvarpsins.

I. KAFLI

Um 1. og 2. gr.

Í þessum upphafsákvæðum er að finna stutta lýsingu á efni lagafrumvarpsins.

Í fyrstu kemur fram að virðisaukaskatt skal innheimta á öllum stigum viðskipta en skv. 11. gr. skal aðili þó einungis standa skil á skatti af virðisauka á hverju stigi. Þá er kveðið á um virðisaukaskattsskyldu af innflutningi vara og þjónustu en nánari ákvæði um það er að finna í X. kafla.

Í annarri grein er kveðið á um að virðisaukaskattur renni í ríkissjóð en skatti þessum er ætlað að koma í stað núverandi söluskatts sem er 20%, söluskattsauka sem er 2% og orkujöfnunargjalds sem er 1,5%. Að öðru leyti vísast til almennra athugasemda hér að framan um hæð skatthlutfallsins.

Gert er ráð fyrir því, að ríkissjóður greiði Jöfnunarsjóði sveitarfélaga 6,8% af innheimtum skatti hverju sinni. Hér er um að ræða hliðstæð ákvæði og eru í gildandi lögum um söluskatt en þar miðast framlagið í Jöfnunarsjóð við söluskattinn einan. Framlagið er þar 8% og reiknast hvorki af söluskattsaukanum né orkujöfnunargjaldinu. Með frumvarpinu er að því stefnt að tekjur Jöfnunarsjóðs verði þær sömu og ella hefði orðið.

II. KAFLI

Um 3. gr.

Samkvæmt greininni eru þeir aðilar skattsskyldir sem selja eða afhenda vörur eða verðmæti eða inna af hendi vinnu eða þjónustu í atvinnuskyni eða sjálfstæðri starfsemi. Petta á bæði við um menn og lögaðila. Hvort um atvinnurekstur eða sjálfstæða starfsemi er að ræða fer eftir svipuðum sjónarmiðum og gilda um skilgreiningu þessara atriða í tekjuskattslögum. Sérstaklega er tekið fram um skattsskyldu þeirra samvinnufélaga, samlaga og samtaka sem eingöngu eiga viðskipti við félagsmenn sína og gætu af þeim sökum talist falla utan áðurnefndrar skilgreiningar. Hugtökin sala og afhending skýrast nánar í 8. gr. þar sem ráð er fyrir því gert að þar undir geti meðal annars fallið skipti, afhending án endurgjalds, úttekt eiganda úr eigin fyrirtæki og eigin not fyrirtækis á vörum, þjónustu og öðrum verðmætum, sbr. enn fremur 2. málslíð 1. mgr. 9. gr. Um tímamörk sölu vísast nánar til 1. mgr. 9. gr. og 1. mgr. 12. gr.

Opinberar stofnanir og fyrirtæki þeirra eru skattskyld ef þau selja vörur og skattskylda þjónustu. Hvort sem þessir aðilar selja vörur og skattskylda þjónustu eða ekki, getur ráðherra gert þá skattskylda af eigin notkun vegna samkeppnissjónarmiða.

Greinin kveður einungis á um þá aðila sem skyldir eru til að innheimta virðisaukaskatt við sölu eða afhendingu á vörum eða þjónustu. Skylda til að greiða virðisaukaskatt af innkaupum (innskatt) er hins vegar ekki bundin við þessa aðila. Hér er um að ræða almenna skyldu allra aðila, jafnvel þeirra sem undanþegnir eru opinberum gjöldum almennt í sérstökum lögum.

Um 4. gr.

Peir aðilar sem falla undir undanþágu greinarinnar þurfa ekki að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni en geta þá á hinn bóginn ekki fengið frádreginn virðisaukaskatt vegna innkaupa sinna. Minnt er á ákvæði í 3. mgr. 19. gr., sem kveða á um að hafi aðili sem undanþeginn er virðisaukaskatti tilgreint virðisaukaskatt á reikningum sínum skuli skila honum í ríkissjóð.

Skv. 2. tl. greinarinnar er sala listamanna á eigin listaverkum ekki talin virðisaukaskattsskyld, enda falli listaverkið undir þargreind tollskrárnúmer. Öðrum aðilum sem selja listaverk, þ. m. t. uppboðshaldarar, ber hins vegar að innheimta virðisaukaskatt og standa skil á honum í ríkissjóð. Undir hugtakið listaverk í þessu sambandi falla ekki endurgerðir listaverka í fjöldaframleiðslu eða handiðnaðarvörur með einkennum verslunarvöru.

Tilgangurinn með undanþáguákvædinu í 3. tl. er að undanþiggja mjög lítil fyrirtæki og/ eða starfsemi sem eingöngu er rekin í hjáverkum eða stöku sinnum. Petta helgast fyrst og fremst af hagkvæmnisástæðum. Þar sem þessi óskráðu fyrirtæki þurfa ekki að skila skatti af sölu sinni geta skráð fyrirtæki sem kaupa af þeim aðföng ekki fengið frádreginn neinn innskatt af þeim kaupum.

Um 5. gr.

Samkvæmt greininni skulu allir virðisaukaskattsskyldir aðilar tilkynna starfsemi sína til skráningar hjá skattstjóra í því umdæmi sem þeir eru heimilisfastir. Skattstjóri heldur skrá yfir virðisaukaskattsskylda aðila. Peir sem stunda landbúnað og/eða fiskveiðar skulu skráðir á sérstaka skrá, sbr. 27. gr.

Samkvæmt gildandi söluskattslögum fær söluskattsskyldur aðili söluskattsskírteini hjá skattstjóra sem heimilar honum að kaupa endursöluvörur án söluskatts. Þar sem virðisaukaskattkerfið gerir ráð fyrir því sem aðalreglu að skattur sé innheimtur af öllum viðskiptum milli skráðra aðila er ekki þörf á slíkum skírteinum. Í 2. mgr. greinarinnar er þó gert ráð fyrir að skráningarskyldur aðili fái um það staðfestingu frá skattstjóra að skráning hafi farið fram, og helgast sú regla eingöngu af almennum verklagssjónarmiðum.

Um skráningu starfandi fyrirtækja í fyrra skipti við gildistöku laganna eru reglur í ákvæði til bráðabirgða II.

III. KAFLI

Um 6. gr.

Samkvæmt greininni eru allar vörur, nýjar og notaðar, skattskyldar. Á hinn bóginn geta skattskyldar vörur undir viðum kringumstæðum verið undanþegnar skattskyldri veltu, sbr. 10. gr. Eins og rakið er í almennum athugasemendum með frumvarpinu er miklum örðugleikum háð að undanþiggja einstakar vörutegundir virðisaukaskatti á smásölustigi auk þess sem undanþága einstakra vörutegunda á öðrum stigum viðskipta myndi gera virðisaukaskattkerfið erfitt í framkvæmd.

Samkvæmt almennum skilgreiningum teljast fasteignir ekki til vara. Þó þykir öruggara að taka þetta sérstaklega fram í frumvarpstexta. Undanþágan um fasteignir er í samræmi við

undanþágu í gildandi söluskattslögum. Samkvæmt frumvarpinu er þó gert ráð fyrir því að byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð í atvinnuskyni verði gerð skattskyld, sbr. 32. gr. Samkvæmt þeiri grein getur sala byggingar í heild sinni eða að hluta verið skattskyld. Að öðru leyti nær skattskyldan ekki til fasteigna.

Sérstaklega er tekið fram að rafmagn, varmi og önnur orka falli undir vöruhugtakið.

EKKI SKAL HEIMTA SKATT AF SÖLU VIÐSKIPTABRÉFA. Sala prentvarnings, t. d. frá prentsmiðju, er skattskyld og eins þótt prentvarningurinn hafi að geyma eyðublöð fyrir slík bréf.

Um 7. gr.

Með vísan til hinna almennu athugasemda með frumvarpi þessu skal það ítrekað hér að ef þjónustu aðila er haldið utan við skattskyldusvið verða þeir að greiða innskatt af aðföngum, en fá hann ekki frádreginn þar sem þeir innheimta ekki útskatt af þjónustu sinni. Peir eru þannig ekki undanþegnir skattinum þar sem þeir verða að bera innskattinn, sbr. nánar 3. mgr. greinarinnar. Þessir aðilar eru að sjálfsögðu ekki skráningarskyldir og skráningarskyldir aðilar sem eiga viðskipti við þá fá ekki frádreginn neinn innskatt vegna innkaupa frá þeim.

Undanþágum er samkvæmt frumvarpinu haldið í algeru lágmarki. Undanþágurnar sem frumvarpið hefur að geyma eru í samræmi við undanþágur sem leyfðar eru hjá flestum þeim þjóðum er hafa virðisaukaskatt.

Sjónarmið sem ráða því að undanþágur eru gerðar eru af ýmsum toga. Pannig má segja að félags- og heilbrigðissjónarmið ráði undanþágunum í 1., 2. og 5. tl. 2. mgr., tæknileg sjónarmið í 3. tl., félagsleg og tæknileg í 4. tl. 2. mgr. o. s. frv.

Með hliðstæðum aðilum í 1. tl. og 5. tl. 2. mgr. er aðallega átt við elliheimili, endurhæfingarstöðvar fyrir lamaða og fatlaða og stofnanir fyrir þroskahefta. Undir þessa töluliði fellur einnig þjónusta sjúkrabjálfara sem fá sjúklinga til meðferðar frá lækni, enda sé hún greidd af Tryggingastofnun ríkisins. Heilsuræktarstöðvar, sólbaðsstofur og önnur slík starfsemi fellur hins vegar ekki undir þessar undanþágur.

Þjónusta banka og sparisjóða er undanþegin í 3. tl. 2. mgr. fyrst og fremst af tæknilegum ástæðum. Ef þessar stofnanir hins vegar hafa með höndum prentun á eyðublöðum, tölvupjónustu, lögræðipjónustu til eigin nota eða sölu á skattskyldum verðmætum o. þ. h. myndu þeir þurfa að svara virðisaukaskatti af slíkri starfsemi.

Aðalástæðan fyrir því að undanþiggja vátryggingastarfsemi er að hún er í eðli sínu alþjóðleg og er undanþegin viðast hvar erlendis. Undanþágan er því nauðsynleg vegna samkeppnisástæðna, enda er óframkvæmanlegt að skattleggja einstakar tryggingar sem innlendir aðilar kunna að kaupa af erlendum vátryggingafélögum. Þá eru enn fremur í mörgum tilfellum vissir tæknilegir örðugleikar á því að reikna virðisaukaskatt í þessari grein. Þá styðja félagsleg sjónarmið þessa niðurstöðu þar sem ekki þykir eðlilegt að heimta virðisaukaskatt af ýmsum tryggingum, svo sem líftryggingum og slysatryggingum sem atvinnurekendum er skilt að kaupa fyrir starfsmenn sína samkvæmt kjarasamningum.

Samkvæmt 7. tl. 2. mgr. er útleiga íbúðarhúsnæðis undanþegin. Samkvæmt gildandi söluskattslögum er ekki innheimtur söluskattur af húsaleigu almennt. Undanþágan í 7. tl. er í samræmi við það að því er íbúðarhúsnæði varðar til þess að ekki verði hækjun á húsnæðiskostnaði íbúðarleigjenda. Útleiga annars húsnæðis er hins vegar virðisaukaskatts skyld, sem þýðir það m. a. að skráningarskylt fyrirtæki sem leigir atvinnurekstrarhúsnæði getur dregið innskattinn frá í virðisaukaskattsuppgjöri sínu.

Eins og áður segir bera aðilar í greinum sem undanþegnar eru virðisaukaskatti skv. 2. mgr. innskattinn af kaupum sínum á aðföngum á sama hátt og hinn almenni neytandi, sbr. 3. mgr., án nokkurs endurkröfuréttar.

Gert er ráð fyrir að fjármálaráðherra geti í reglugerð kveðið nánar á um það sem undanþegið er samkvæmt þessari grein. Hann getur sett nánari skilyrði fyrir undanþágum en hins vegar er ekki gert ráð fyrir að önnur starfsemi sé undanþegin en upp er talin í greininni.

IV. KAFLI

Um 8. gr.

Í fyrri málslíð 1. mgr. kemur fram sú meginregla að virðisaukaskatt skuli reikna af heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Samkvæmt lokamálslíð 1. mgr. 17. gr. skal upphæð virðisaukaskatts ætið koma sérstaklega fram á reikningi þegar um viðskipti milli virðisaukaskattsskyldra aðila er að ræða. Eðlilegast er því að miða skattverðið við heildarandvirði eða heildarendurgjald hins selda án skattsins, sem þýdir að skatturinn kemur sérstaklega fram á reikningi sem síðan liggar til grundvallar innskattsfádrætti skráningarskylds kaupanda. Þá er í síðari málslíð 1. mgr. ákvæðið að skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum skuli teljast hluti af skattverði. Petta er gert af hagkvæmnisástæðum. Skráður aðili á fyrri stigum viðskipta hefur oft þurft að skila t. d. framleiðslutollum og vörugjöldum af framleiðslu sinni. Pessi gjöld mynda síðan hluta af söluverði hans til skráðs kaupanda, t. d. smásala, sem ekki veit hve há þessi gjöld eru. Einfaldast er því að gjöld þessi teljist hluti af söluverði skráðs söluaðila og virðisaukaskattur reiknist af heildarfjárhæð sölunnar að meðtoldum þessum gjöldum. Reglan hefur það í för með sér að kaupandinn fær til frádráttar innskatt af hærrí fjárhæð og söluaðili skilar samsvarandi hærrí útskatti í ríkissjóð en verið hefði ef nettóaðferð hefði verið beitt. Niðurstaðan er sú sama fyrir ríkissjóð. Svipuð hagkvæmnissjónarmið ráða því að hvers konar kostnaður og gjöld sem seljandi krefur kaupanda um teljist hluti skattverðs og skiptir í því sambandi ekki máli hvort þau eru innifalin í söluverði án sérgreinar eða koma sérstaklega fram á reikningi eða á sérreikningi.

Í 2. mgr. er að finna nánari skilgreiningu á því hvað talist geti sala eða afhending samkvæmt frumvarpinu, sbr. athugasemdir við 3. gr. Í öllum þeim tilfellum sem þarna eru rakin ber að miða skattverð við almennt gangverð í sams konar viðskiptum milli ótengdra aðila. Hér er um svipaðar reglur að ræða og gilda í framkvæmd nágildandi söluskattslaga.

Samkvæmt 3. mgr. er það aðeins afsláttur sem liggar fyrir og er veittur þegar vara er afhent sem telst ekki til skattverðs. Í þeim tilfellum eingöngu er skattverðið söluverð að frádrégnunum afslætti. Allur annar afsláttur telst alltaf til skattverðs. Reglan byggir á því að virðisaukaskattsskyldur kaupandi má aðeins draga frá sem innskatt þann virðisaukaskatt sem greindur er á reikningi seljanda og seljandi verður að reikna virðisaukaskatt að fullu á reikningi sínum til kaupanda, vegna þess að á þeim tíma sem reikningurinn er gefinn út er ekki vitað hvort eða hvenær skilyrðum afsláttarins verður fullnægt. Verði skilyrðunum fullnægt síðar fer um frádráttarheimild eftir 3. tl. 3. mgr. 12. gr.

Í 6. mgr. eru ákvæði um hvernig skattverð skuli fundið þegar notaðar einkabifreiðir eru seldar í atvinnuskyni. Um er að ræða fólksbifreiðir fyrir færri en 10 menn sem virðisaukaskattur hefur verið greiddur af við innkaup og ekki fengist frádrégninn sem innskattur eða endurgreiddur, sbr. 23. gr. Ákvæðið á ekki við þegar þeir aðilar sem falla undir 5. mgr. 13. gr. selja bifreiðir sínar.

V. KAFLI

Um 9. gr.

Í 1. mgr. þessarar greinar er kveðið á um að öll afhending vara og verðmæta, vinnu og þjónustu gegn greiðslu teljist til skattskyldrar veltu nema sérstakar undanþágur komi til í lögunum.

Úttekt eiganda á vöru og skattskyldri þjónustu sem fyrirtæki hans selur eða veitir er skattskyld og skal telja með skattskyldri veltu. Sama gildir um vöru og skattskylda þjónustu sem fyrirtæki selur eða veitir en notar sjálfst í tilgangi sem ekki snertir beinlínis skattskylda sölu þess.

Að vara og þjónusta teljist til skattskyldrar veltu hefur annars vegar í för með sér að reikna skal útskatt við afhendingu hins selda en hins vegar að draga má frá útskatti allan innskatt af aðföngum sem notuð eru vegna hinnar skattskyldu starfsemi.

Ef fyrirtæki kaupir vörum og þjónustu og afhendir síðan eiganda sínum en selur annars ekki slíka vörum eða þjónustu er óheimilt að draga frá innskatt og reikna útskatt vegna þessara viðskipta. Þetta ákvæði er sett til þess að koma í veg fyrir að unnt sé að komast hjá greiðslu virðisaukaskatts með því að nota fyrirtæki sem millilið við kaup á slíkum vörum.

Í 2. mgr. er kveðið á um að sala á vélum, tækjum og öðrum varanlegum rekstrarfjármunum sem fyrirtækið hefur notað svo og vörubirgðum og almennum rekstrarvörum skuli teljast til skattskyldrar veltu. Fyrirtækið fær að draga innskatt frá við innkaup og er því eðlilegt að greiddur sé útskattur þegar þessir fjármunir og vörur eru soldar. Varðandi sölu til skattskylds aðila, þegar fyrirtæki eða hluti þess er selt, víast til undanþáguákvædis í 7. tl. 10. gr.

Í 3. mgr. er kveðið á um að sala á vörum sem soldar eru í umboðssölu skuli teljast til skattskyldrar veltu.

Um 10. gr.

Í þessari grein er gert ráð fyrir að vara, vinna og þjónusta sem skattskyld er skv. 6. og 7. gr. geti verið undanþegin skattskyldri veltu í nokkrum tilvikum.

Í 1. tl. er kveðið á um að vara sem sold er úr landi sé undanþegin virðisaukaskatti svo og vinna og þjónusta sem veitt er og sold erlendis. Skattur af aðföngum vegna útfluttra vara og þjónustu fæst annaðhvort dreginn frá útskatti af skattskyldri sölu skv. 11. gr. eða endurgreiddur skv. 23. gr. Útflutningur er þar með alveg undanþeginn virðisaukaskatti og ætti samkeppnisaðstaða hans að vera óháð skattinum, sbr. hins vegar uppsöfnun söluskatts í útflutningi við núverandi fyrirkomulag.

Í 2. tl. er gert ráð fyrir að vistir og þjónusta sem veitt er um borð í millilandaförum sé undanþegin svo og tæki og búnaður sem notaður er um borð, sbr. 1. tl. Undanþágan nær einnig til viðgerðar- og viðhaldsvinnu sem unnin er við millilandaför svo og varahluti sem notaðir eru í því sambandi.

Skv. 3. tl. er sala og útleiga loftfara og skipa undanþegin skattskyldri veltu. Hér er um að ræða hliðstætt ákvæði og er í nágildandi söluskattslöggjöf. Undanþágan nær ekki til einkaloftfara og skemmitibáta.

Skv. 4. tl. eru fólks- og vöruflutningar milli landa undanþegnir. Hér er um sambærilega undanþágu að ræða og er í nágildandi söluskattslöggjöf og sömu sjónarmið sem þar liggja að baki.

Skv. 5. tl. er flutningskostnaður innanlands undanþeginn þegar flutt er beint til eða frá landinu. Pessi undanþága leiðir af undanþáguákvædi 4. tl. þessarar greinar og er sett vegna þess hve erfitt kann að vera að skipta flutningskostnaði, t. d. vegna flutninga með skipi sem fer á margar hafnir innanlands áður en það kemur til áfangastaðar.

Í 6. tl. er veitt undanþága vegna áætlana- og ráðgjafarstarfsemi sem unnin er hér en sold erlendum aðilum. Pessi undanþága er sett til að tryggja samkeppnisaðstöðu íslenskra ráðgjafarfyrirtækja erlendis.

Skv. 7. tl. er sala á vörubirgðum, vélum og öðrum rekstrarvörum undanþegin skatti þegar fyrirtækið í heild eða að hluta er selt til skattskylds aðila. Pessi undanþága er sett af hagkvæmnisástæðum þar sem ríkissjóður fær engar skatttekjur vegna þessara viðskipta. Seljandi mundi að vísu skila skatti vegna sölunnar en kaupandi fær sömu fjárhæð endurgreidda eða getur dregið hana frá útskatti. Forsenda fyrir þessari undanþágu er að skattyfirvöldum sé tilkynnt um eigendaskipti innan átta daga eftir að salan fór fram.

Skv. 8. tl. eru umboðs- og sölulaun ferðaskrifstofa undanþegin skatti. Sú starfsemi ferðaskrifstofa sem felst í því að selja ferðir til útlanda er undanþegin skatti, sbr. 1. og 3. tl.

Ferðalög innanlands eru hins vegar skattskyld og ber söluaðilum að innheimta skatt af slíkum ferðum.

Í 9. tl. er kveðið á um að þegar eigandi fólksbifreiðar, íbúðarhúsnædis og annarra þar greindra eigna endurselur þessar eignir en hefur sjálfur borið skattinn (þ. e. hefur ekki fengið skattinn endurgreiddan eða frádreginn sem innskatt) skuli ekki greiða virðisauka-skatt af slíkri sölu. Undanþága þessi er sett til þess að koma í veg fyrir tvísköttun og vegna vandamála við að gera upp raunverulegan virðisauka hins selda.

Í 2. mgr. er heimild til handa fjármálaráðherra til að setja reglur um skilyrði fyrir undanþágum samkvæmt greininni. Einnig hefur hann heimild til að undanþiggja aðra þjónustu en þá sem upp er talin að framan ef þjónusta er veitt aðilum erlendis.

VI. KAFLI

Um 11. gr.

Í 1. mgr. er hugtakið „útskattur“ skilgreint en samkvæmt þeiri skilgreiningu skal leggja virðisaukaskatt á alla skattskylda sölu eða afhendingu skattaðilans. Skatturinn reiknast af skattverði þess selda, sbr. 8. gr. Innskattur, sbr. 2. mgr., er virðisaukaskattur af öllum vörum og aðföngum til nota í rekstrinum. Hér er ekki eingöngu átt við skatt af efni til vinnslu eða af vörum til endursölu, heldur einnig skatt af fjárfestingum og rekstrarvörum, enda séu fjármunir þessir tengdir tekjuöflun fyrirtækisins. Sem dæmi má nefna skatt af bygggingum, vélu, áhöldum o. fl. í atvinnurekstri. Nokkrar takmarkanir eru á því hvað teljast skuli til innskatts og vísast í því sambandi til 13. gr.

Í 3. mgr. kemur fram að sérhver skattskyldur aðili skal skila til ríkissjóðs mismun innskatts af aðföngum og útskatts af sölu á hverju uppgjörstímabili. Í þessari málsgrein felst ein meginregla virðisaukaskattskerfisins, þ. e. að skattaðili greiðir og skilar í ríkissjóð skatti af þeim virðisauka sem á hverju tímabili hefur myndast í fyrirtæki hans. Ekki skiptir máli í þessu sambandi hvort innkaup og sala á tiltekinni söluvöru falli til á einu og sama uppgjörstímabilinu. Innskatt má strax draga frá jafnvel þótt varan sé keypt eða framleidd til birgðaaukningar og seld á síðari tímabilum. Sé innskattur hærri en útskattur á einhverju uppgjörstímabili skal endurgreiða skattaðila mismuninn eftir reglum sem fram koma í 23. gr. frumvarpsins.

Um 12. gr.

Í 12. gr. eru reglur um uppgjör á útskatti. Í 1. mgr. er útskattur afmarkaður við hvert uppgjörstímabil sem nánar eru ákveðin í 21. gr.

Þá er kveðið á um að skattskyld velta sem útskattur reiknast af á hverju tímabili sé heildarandvirði hins selda. Sala í þessu sambandi telst hafa farið fram eigi síðar en við afhendingu hins selda og skiptir ekki máli hvort söluandvirðið hefur verið greitt við afhendingu eða verði greitt síðar.

Sé greiðsla innt af hendi áður en afhending fer fram skal telja 82,64% af innborguninni sem skattskylda veltu á uppgjörstímabilinu nema umsaminn afhendingartími sé skemmri en þrír mánuðir frá greiðsludegi fyrstu innborgunar eða ef umsamdar innborganir fyrir afhendingu ná ekki 75 000 kr.

Hér er sett fram sú meginregla að með innborgunum inn á umsamda sölu sé verið að greiða jafnt hlutdeild í virðisaukaskatti sem söluandvirði vörunnar að öðru leyti, og því beri að skila virðisaukaskatti til ríkisins þá þegar.

Hlutfallstalan 82,64% er það hlutfall af greiðslu sem nemur söluandvirði þess selda án virðisaukaskatts ef reiknað er með að virðisaukaskattur sé innifalinn í greiðslunni.

Priggja mánaða undanþágan og 75 000 kr. hámarkið er sett af hagkvæmnisástæðum fyrir skattaðila.

Í 3. mgr. eru heimildir til að draga frá 82,64% þeirra fjárhæða sem aðili þarf að endurgreiða viðskiptamönnum sínum vegna endursendra vara. Undir þetta ákvæði myndu einnig falla endurgreiðslur vegna gallaðra vara. Sama gildir um fjárhæðir sem hann tapar vegna útlánsviðskipta.

Sé virðisaukaskattsskyldum viðskiptavini skattaðila veittur afsláttur eftir að afhending hins selda hefur farið fram er heimilt að draga afsláttinn frá skattskyldri veltu, enda voru skilyrði til veitingar afsláttarins ekki til staðar við afhendingu. Það er forsenda fyrir færslum af þessu tagi að fullnægjandi fylgiskjöl liggi fyrir þar sem afsláttur og virðisaukaskattur koma fram, sbr. athugasemdir við 8. gr.

Afslátt til óskattskylds aðila eftir að afhending hefur átt sér stað er ekki heimilt að draga frá skattskyldri veltu þar sem telja má að ógjörningur sé fyrir skattyfirvöld að fylgjast með því að veiting slíks afsláttar sé ekki misnotuð.

Um 13. gr.

Í þessari grein er afmarkað hvað telja megi til innskatts sem má síðan draga frá útskatti.

Í 1. mgr. er því slegið föstu að einungis megi telja sem innskatt virðisaukaskatt sem greiddur er af aðföngum er varða skattskylda sölu skattaðilans. Samkvæmt þessu ákvæði er því ekki heimilt að draga frá sem innskatt virðisaukaskatt af rekstrarfjármunum sem notaðir eru aðeins að hluta til í hinni skattskyldu starfsemi. Hins vegar er í 2. mgr. gefin heimild til að skipta þessum rekstrarfjármunum hlutfallslega eftir notkun þeirra og getur fjármálaráðherra sett reglur um framkvæmd þessa ákvæðis.

Í 3. mgr. er frádráttarheimildin takmörkuð nokkuð. Ekki er heimilt að draga frá skatt af ýmsum launatengdum hlunnindum starfsmanna og eiganda. Þessi takmörkun er sett þar sem telja má að hlunnindi þau sem upp eru talin í 1.—4. tl. komi að einhverju leyti í stað launa og séu þar með vörur og þjónusta til endanlegs neytanda. Takmörkun á frádráttarheimild vegna risnu og gjafa er m. a. sett vegna þess hve erfitt yrði að koma í veg fyrir misnotkun. Það skal þó tekið fram að gjafir sem bersýnilega eru gefnar og notaðar í auglýsingaskyni eru frádráttarbærar eins og t. d. almanök, pennar o. s. frv. Í 6. tl. er takmörkun á frádráttarheimild vegna öflunar, rekstrar og leigu fólksbifreiða fyrir færri en 10 menn. Án slíkrar takmörkunar kæmu upp svipuð vandamál og nú eru í tekjuskattslögum varðandi ákvarðanir um það hvað teljist vera einkanot eiganda og hvað teljist vera afnot atvinnurekstrar.

Í 5. mgr. kemur fram að aðilar sem hafa með höndum sölu eða leigu bifreiða eru ekki háðir þessari takmörkun á frádráttarrétti varðandi þær bifreiðir sem seldar eru eða leigðar. Takmarkanir 6. tl. gilda hins vegar að sjálfsögðu um aðrar bifreiðir sem þessir aðilar nota í rekstri sínum.

Almennt um VII. kafla

Ákvæði VII. kafla frumvarpsins, um tilhögun bókhalds, eru að meginstefnu til saman með hliðsjón af þeim bókhaldsákvæðum sem nú er að finna í söluskattslögum og reglugerð um söluskatt. Auk þess hafa verið sett inn til viðbótar ákvæði sem nauðsynleg hafa verið talin vegna upptöku virðisaukaskatts. Í virðisaukaskattskerfi greiða skráð fyrirtæki í raun ekki skatt af innkaupum sínum vegna þess að innskatturinn af innkaupunum fæst dreginn frá útskatti af sölu eða fæst endurgreiddur á annan hátt úr ríkissjóði. Verðútreikningur skráðra fyrirtækja miðast því við innkaupsverðið án virðisaukaskatts. Vegna þessa er auðveldast fyrir fyrirtækin að framkvæma verðútreikninga sína ef innkaupsverðið á reikningnum frá seljanda kemur fram án virðisaukaskatts. Sé um að ræða viðskipti milli skráðra aðila er reglan því sú að upphæð virðisaukaskatts skuli ætíð koma fram.

Ákvæði frumvarpsins um skyldu til reikningsútgáfu eru að mestu í samræmi við núgildandi reglur söluskatts um skyldu til reikningsútgáfu. Samkvæmt virðisaukaskattskerfi er það auk þess mjög þýðingarmikið fyrir kaupanda að reikningur sé gefinn út á réttum tíma, vegna þess að án reiknings fæst virðisaukaskattur af innkaupum ekki frádreginn. Þá er einnig minnt á þýðingu reikningsútgáfu samkvæmt lokamálslið 1. mgr. 12. gr., en samkvæmt því ákvæði er tími sölu miðaður við dagsetningu reiknings sem gefinn er út áður en eða samtímis því að vara er afhent eða þjónusta innt af hendi. Samkvæmt frumvarpinu eru virðisaukaskattsskil þannig miðuð við svokallaða reikningsaðferð.

Um 14. gr.

Í 1. mgr. greinarinnar kemur fram sú mikilvæga meginregla að virðisaukaskattsskyldir aðilar skuli haga bókhaldi sínu og uppgjöri til virðisaukaskatts þannig að skattyfirvöld geti jafnan gengið úr skugga um réttmæti virðisaukaskattsskila. Segja má að aðrar greinar kaflans feli í sér nánari útfærslu á þessari meginreglu.

Um 15. gr.

Skv. 1. mgr. verður bókhald vegna virðisaukaskatts að færast í sjálfa aðalbókhaldinu eða í sérstökum undirbókum sem byggjast á aðalbókhaldinu. Eðlilegast og hagkvæmast mun í flestum tilfellum að færa þetta bókhald í sjálfa aðalbókhaldinu.

Í 4. mgr. greinarinnar er boðið að sérstaka reikninga skuli færa í bókhaldi fyrir innskatt annars vegar og útskatt hins vegar. Gert er ráð fyrir því að annaðhvort séu innskattur og útskattur færðir á þessa sérstöku reikninga jafnóðum eða í lok hvers uppgjörstímabils. Ef síðari aðferðin er notuð er gert ráð fyrir því að fjárhæð innskattus eða útskattus sé reiknuð í lok uppgjörstímabils sem 17,36% af innkaupum eða sölu að meðtöldum skatti miðað við 21% skatt.

Skv. 5. mgr. er gert ráð fyrir að virðisaukaskattsskyldir aðilar, sem ekki eru bókhaldsskyldir samkvæmt bókhaldslögum, skuli færa sérstakt bókhald vegna virðisaukaskatts. Sem dæmi um slíka aðila má nefna bændur sem stunda búrekstur þar sem afurðirnar eru að meiri hluta seldar eða lagðar inn hjá vinnslustöðvum eða samtökum sem hafa með höndum vinnslu eða dreifingu þeirra, en ekki seldar beint til smásala eða neytenda, sbr. síðari málslið 15. tl. b-liðs 2. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald. Hjá þessum aðilum geta innleggssnótur (afreikningar) eða móttökukvittanir vinnslustöðva og samlaga komið í stað reikninga vegna sölu þeirra á afurðum, sbr. 2. mgr. 18. gr. Hins vegar myndu þessir aðilar þurfa að varðveita alla reikninga yfir aðkeypt aðföng til þess að fá frádreginn innskatt. Í 5. mgr. er síðan gert ráð fyrir því að þeir haldi sérstakt bókhald yfir hin skattskyldu viðskipti og að fjármálaráðherra ákveði nánar um tilhögu n þess. Rétt er að taka fram að sala bænda á afurðum sínum beint til neytenda og smásala er háð ákvæðum frumvarpsins um reikningsútgáfu.

Um 16. gr.

Greinin hefur að geyma sönnunarreglu sem er fyrst og fremst þýðingarmikil fyrir þá aðila sem reka margþætta starfsemi, þar sem sumir hlutar hennar eru skattskyldir en aðrir undanþegnir, sbr. t. d. 2. mgr. 15. gr. og 4. mgr. 17. gr. Hafi þessir aðilar t. d. ekki hagað bókhaldi sínu og gögnum þannig að þeir geti sýnt fram á að sala sé undanþegin virðisaukaskatti geta þeir átt það á hættu að salan verði talin skattskyld.

Um 17. gr.

Greinin er að mestu í samræmi við núgildandi ákvæði söluskattsreglna um reikningsútgáfu.

Athygli skal vakin á því að skv. 1. mgr. skal upphæð virðisaukaskatts ætið koma fram þegar um er að ræða sölu til virðisaukaskattsskylds aðila.

Ákvæði 6. mgr. tengjast hinni víðtæku upplýsingaskyldu sem lögð er á aðila skv. 36. gr. Mjög mikilvægt er að unnt sé að rekja viðskipti milli skráðra aðila í virðisaukaskatt, m. a. vegna heimildar kaupanda til frádráttar innskatts. Ekki eru settar um það nánari reglur í frumvarpinu hvernig skráður aðili hagar bókhaldi sínu til þess að geta gefið upplýsingar um sölu til einstaks skráðs aðila, en hann getur t. d. gert þetta með því að varðveita eitt eintak sölureikninga í stafrófsröð ef ekki er færð sérstök viðskiptamannabók yfir slíka sölu. Skráður kaupandi verður samkvæmt frumvarpinu einnig að geta gefið upplýsingar um kaup sín frá einstökum skráðum seljanda. Hjá þessum aðila getur sérstök viðskiptamannabók eða færsla verið nauðsynleg.

Ákvæði 7. mgr. tengjast ákvæðum 11. gr., sbr. 13. gr., um frádrátt vegna innskatts, sbr. enn fremur 33. gr. um virðisaukaskatt við innflutning. Geti virðisaukaskattsskyldur aðili ekki lagt fram umrædd gögn í réttu formi til sönnunar innskatti getur hann átt það á hættu að frádráttur vegna innskatts af viðkomandi viðskiptum verði ekki leyfður. Ákvæði lokamáls-liðar 7. mgr. eru sett til þess að léttu vinnu af aðilum í smásöluverslun.

Um 18. gr.

Staðgreiðslusala smásöluverslana og hliðstæðra aðila er undanþegin reikningsskyldu. Slík reikningsskylda væri almennt ekki framkvæmanleg í smásöluverslun auch þess sem hér er að meginstefnu til um að ræða sölu til neytenda sem endanlega bera virðisaukaskattinn og þurfa því ekki reikning vegna frádráttar innskatts. Sé slík sala hins vegar til skráðs kaupanda þarf hann að hafa fullnægjandi reikning til sönnunar vegna frádráttar innskatts. Í slíkum tilfellum verður því að leggja þá skyldu á smásala að hann gefi út reikning vegna staðgreiðslusölu í smásölu. Eðlilegt getur verið að víkja frá kröfum 17. gr. um auðkenni á reikningi, t. d. að tilgreina bílnúmer í stað nafns kaupanda á reikningi, og er fjármálaráð-herra ætlað að setja nánari reglur um slík frávik.

Varðandi 2. mgr. vísast til athugasemda um 5. mgr. 15. gr. hér að framan.

Um 19. gr.

Nauðsynlegt þykir að leggja beinlínis bann við því að aðilar undanþegnir virðisaukaskattsskyldu tilgreini á reikningum sínum eða gefi á annan hátt til kynna að virðisaukaskattur sé innifalinn í reikningsfjárhæð. Petta bann er ekki einungis nauðsynlegt til þess að koma í veg fyrir að fyrirtæki innheimti ranglega virðisaukaskatt sem ekki er skilað í ríkissjóð, heldur einnig til þess að koma í veg fyrir að skráður viðskiptamaður slíks fyrirtækis fái óréttmætan frádrátt vegna innskatts, sem af seljanda er ekki skilað sem útskatti í ríkissjóð. Ákvæði 1. mgr. greinarinnar hafa að geyma þetta bann, en 3. mgr. fjallar um það hvernig skuli leiðréttta, ef út af hefur verið brugðið.

Af svipuðum toga er 2. mgr. 19. gr., en þar er fjallað um seljanda sem er heimilt að gera upp tekjur sínar samkvæmt afrekningi frá vinnslustöðvum eða samlögum, sbr. 2. mgr. 18. gr.

Samkvæmt 4. mgr. er gert ráð fyrir þeirri aðalreglu að verð á vöru eða skattskyldri þjónustu sé tilgreint að meðtöldum virðisaukaskatt.

Um 20. gr.

Greinin þarfnað ekki skýringar.

VIII. KAFLI

Um 21. gr.

Í 1. mgr. er gert ráð fyrir að uppgjörstímabilin verði tveir mánuðir í stað eins mánaðar í núgildandi söluskattskerfi. Markmiðið með því að lengja uppgjörstímabilin er m. a. að draga nokkuð úr vinnu gjaldanda og þeirri vinnu sem skattyfirvöld þurfa að leggja í við

úrvinnslu á skýrslum en sú vinna mun aukast við upptöku virðisaukaskatts, m. a. vegna fjölgunar skattaðila.

Gert er ráð fyrir svipuðu fyrirkomulagi á skilum á skýrslum og er í nágildandi söluskattskerfi. Í 3. mgr. kemur fram að skila ber skýrslu þegar innskattur er hærri en útskattur en skv. 23. gr. ber þá að endurgreiða úr ríkissjóði mismun innskatts og útskatts.

Um 22. gr.

Samkvæmt þessari grein á skattstjóri að yfirfara virðisaukaskattsskýrslur og leiðréttu þær ef með þarf. Þá ber skattstjóra að áætla ef aðili skilar ekki skýrslu eða ef skýrslan, þ. m. t. fylgigögn hennar, er ófullnægjandi og ekki unnt að byggja á henni, t. d. þegar hún er óundirrituð, ólæsileg o. s. frv. Skattstjóri skal ávallt tilkynna skattaðila og innheimtu-manni um áætlanir og breytingar sem hann gerir samkvæmt þessari grein. Ákvæði þessarar greinar eru í samræmi við nágildandi reglur um söluskatt.

Um 23. gr.

Þegar skattaðili skilar virðisaukaskattsskýrslu þar sem fram kemur að innskattur hefur verið hærri en útskattur á uppgjörstímabilinu er samkvæmt þessari grein gert ráð fyrir að ríkissjóður endurgreiði mismuninn innan 15 daga frá lokum skilafrests, enda hafi skýrslunni verið skilað á tilsettum tíma. Sé skýrslu ekki skilað á tilsettum tíma er skattaðila áætlaður skattur, sbr. 22. gr., og gefinn 30 daga kærufrestur, sbr. 26. gr. Komi skattaðili með endurgreiðslukröfu áður en kærufresti lýkur skal ríkissjóður endurgreiða skattinn innan 15 daga frá því skattstjóri hefur úrskurðað í málinu.

Pegar svo er ástatt að skattstjóri geti ekki gert nauðsynlegar athuganir á bókhaldi og örðrum gögnum sem skýrslugjöfin byggist á vegna aðstæðna skattaðila, t. d. þegar skattaðili afhendir ekki gögnin, ekki næst til skattaðila o. s. frv., fram lengist framangreindur frestur sem því nemur.

Í 3. mgr. kemur fram að því aðeins megi endurgreiða skatt að fyrir liggi skattákvörðun vegna fyrri tímabila. Það þykir ekki rétt að skattaðili geti fengið endurgreiðslu á einhverju uppgjörstímabili á sama tíma og skattstjóri er að fjalla um skýrslu vegna fyrra tímabils. Þá er í málsgreininni kveðið á um að endurgreiðslukröfu skuli skuldajafna á móti vangreiddum skatti og samkvæmt eðli málsins á það sama við um ofendurgreiddan skatt.

Um 24. gr.

Í þessari grein eru ákvæði um álagsgreiðslur sem skattaðila er gert að sæta ef virðisaukaskatti er ekki skilað á tilskildum tíma, virðisaukaskattur áætlaður eða ef endurgreiðsla hefur verið of há. Fylgt er sömu grundvallarreglum um álag og nú eru í söluskattslögum. Þó er álag fyrir hvern byrjaðan vanskiladag 2% í stað 4% í söluskattslögum. Hámarksálag er hins vegar það sama eða 20%. Ákvæðin um dráttarvexti eru í 25. gr.

Þá eru í greininni svipuð ákvæði og í söluskattslögum um heimild skattstjóra til að falla frá viðurlögum og breyta áætlun utan kærufrests ef skattaðili færir til þess gildar ástæður að mati skattstjóra.

Heimildir skattstjóra, ef í ljós kemur að skattaðili hefur greitt of lágan skatt eða ef fylgiskjöl eða bókhald eru ófullnægjandi, eru einnig sambærilegar við nágildandi framkvæmd söluskattslaga.

Samkvæmt 10. mgr. skal ætíð gera aðila viðvart áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju skv. 9. mgr., sbr. hins vegar 22. gr. frumvarpsins þar sem skattstjóra nægir að tilkynna aðila um þær leiðréttингar sem gerðar hafa verið samkvæmt þeirri grein.

Um 25. gr.

Gert er ráð fyrir svipuðum reglum um dráttarvexti og eru í nágildandi söluskattslögum þegar skattaðili greiðir ekki virðisaukaskatt innan mánaðar frá gjalddaga.

Hins vegar eru í 4. mgr. ákvæði um að ríkissjóður greiði skattaðila dráttarvexti ef endurgreiðsla skv. 23. gr., sem skattaðili á rétt á og ríkissjóði ber að greiða, hefur dregist í a. m. k. mánuð. Vegna hins sérstaka eðlis þessara endurgreiðslna þykir rétt að gera ríkissjóði að greiða dráttarvexti, enda getur verið um mikla fjármuni að ræða.

Rétt þykir að tryggja kröfу ríkissjóðs á virðisaukaskatti, þ. m. t. of háa endurgreiðslu, ásamt á lagi og dráttarvöxtum svo sem kostur er. Skv. 2. mgr. njóta kröfur þessar lögtaksréttar. Þær eru forgangskröfur utan skuldaraðar og er óheimilt að slíta félögum fyrr en kröfur þessar eru greiddar. Hér er að sumu leyti um að ræða aukna tryggingu á kröfum ríkissjóðs miðað við nágildandi söluskattslög.

Um 26. gr.

Greinin hefur að geyma ákvæði um kærurétt vegna ákvörðunar skattstjóra á virðisaukaskatti svo og úrskurðarfresti skattyfirvalda.

Gert er ráð fyrir að kærufrestur til skattstjóra og ríkisskattanefndar verði 30 dagar í stað 10 daga og 15 daga samkvæmt nágildandi söluskattslögum. Þá eru úrskurðarfrestir skattstjóra og ríkisskattanefndar einnig lengdir samsvarandi eða í 30 daga. Rökin fyrir þessum lengdu frestem eru fyrst og fremst auknar kröfur til að tryggja rétt gjaldanda sem m. a. hafa komið fram í nýjum tekjuskattslögum. Hins vegar hefur það þau áhrif að afgreiðsla mála getur tekið lengri tíma.

Skv. 4. mgr. hefur ríkisskattstjóri rétt til að skjóta úrskurðum skattstjóra til ríkisskattanefndar en í nágildandi söluskattslögum er það fjármálaráðherra sem hefur þessa heimild.

IX. KAFLI

Um 27. gr.

Gert er ráð fyrir að haldin sé hjá skattyfirvöldum sérstök skrá yfir skattaðila sem stunda fiskveiðar og landbúnað. Þessi skrá er nauðsynleg vegna sérákvæða sem fram koma í 28.—32. gr.

Um 28. gr.

Samkvæmt þessari grein er gert ráð fyrir að skattaðilar sem stunda landbúnað og fiskveiðar hafi lægra virðisaukaskattshlutfall en aðrir skattaðilar af þeim afurðum eða afla sem lagður er inn hjá vinnslu- og dreifingaraðilum. Í landbúnaði er hlutfallið 9% en í fiskveiðum 10%. Með andvirði afla og afurða er átt við heildarverðmæti hins selda án nokkurs frádráttar, sbr. 8. gr.

Pessir atvinnuvegir hafa að mörgu leyti sérstöðu í íslensku atvinnulífi. Um er að ræða marga aðila, stóra eða smáa, sumir eru ekki bókhaldsskyldir, t. d. bændur (nema þeir sem selja meiri hluta afurða beint til smásala eða neytanda, sbr. 15. tl. b-liðar 2. gr. bókhaldslaga), og atvinnurekstrartekjur hvers um sig koma oftast frá fáum aðilum (vinnsluaðilum) og sala til endanlegs neytanda er oft lítil.

Það þykir því hafa ýmsa kosti bæði fyrir skattaðilana sjálfa svo og ríkið að stefna að því að þessir aðilar verði sem mest hlutlausir í kerfinu. Tryggja þarf að skattaðilinn fái endurgreiddan virðisaukaskatt sem hann greiðir öðrum af aðföngum sínum en jafnframt að hann liggi ekki með virðisaukaskatt sem hann innheimtir.

Skatthlutföllin í þessari grein byggjast á athugun Þjóðhagsstofnunar og miðast við það að þegar á heildina er litið sé virðisaukaskattur sem skattaðilinn greiðir öðrum (innskattur)

og virðisaukaskattur sem hann innheimtir frá vinnslustöðvum (útskattur) sem næst sama fjárhæð eftir árið. Að öðru leyti víast til almennra athugasemda hér að framan.

Þegar selt er öðrum en aðilum sem hafa með höndum vinnslu eða dreifingu aflans eða afurðanna ber að innheimta fullan virðisaukaskatt, þ. e. 21% af þeim vörum.

Um 29. gr.

Eins og fram kemur í athugasemdum við 28. gr. er stefnt að því að aðilar í landbúnaði og fiskveiðum séu hlutlausir í kerfinu og innheimti á hverjum tíma virðisaukaskatt sem nemur svipaðri fjárhæð og þeir greiða af aðföngum sínum. Því þykir rétt, m. a. til að draga úr skriffinnsku og vinnu hjá skattyfirvöldum, að þeir sem stunda landbúnað og smábátaútgerð skili skýrslu að jafnaði aðeins einu sinni á ári. Skilafrestur er sá sami og skattaðili hefur til að skila skattframtali sínu samkvæmt lögum um tekjuskatt og eignarskatt.

Framangreind regla um að skila skýrslu einu sinni á ári gildir því aðeins að skattaðilar selji árlega meira en 50% afla síns eða afurða miðað við verðmæti til vinnslu eða dreifingaraðila. Reikna má með að þeir sem selja 50% eða meira til annarra með 21% skatti innheimti á hverjum tíma verulega hærri skatt en þeir greiða öðrum og því þykir rétt að þessum skatti sé skilað á reglulegum skiladögum, sbr. 21. gr. Sama gildir um aðila sem hafa 60% eða meira af heildaratvinnurekstrartekjum sínum af öðru en landbúnaði eða fiskveiðum.

Í 3. mgr. greinarinnar er skilgreint hvað telja skuli smábátaútgerð skv. 1. mgr., þ. e. útgerð á bátum undir 12 tonnum.

Um 30. gr.

Skattstjóra er veitt heimild samkvæmt þessari grein til að fallast á skemmri uppgjörs-tímabil hjá aðilum sem skila eiga skýrslu einu sinni á ári en óska eftir örari skilum, þó ekki skemmri en hin almennu tveggja mánaða tímabil, sbr. 21. gr. Jafnframt er skattstjóra skyld að fallast á slíka umsókn ef skattaðilinn á rétt á verulegri endurgreiðslu, sbr. 23. gr. Slík ósk kemur fyrst og fremst fram þegar skattaðilar standa í verulegum fjárfestingum og þurfa því að greiða háan virðisaukaskatt sem fæst seint endurgreiddur í sölu. Veruleg fjárfesting í þessu sambandi mundi t. d. vera bygging úтиhúsa, en kaup á einni dráttarvél eða heyvinnslutæki hins vegar ekki.

Ef skattaðilar sem hafa með höndum margþættan atvinnurekstur óska eftir að skila sérstakri skýrslu fyrir hverja rekstrarreiningu er skattstjóra veitt heimild í þessari grein til að fallast á slíka umsókn. Fyrirtæki geta verið rekstrarlega og bókhaldslega þannig byggð upp að slík skipting sé æskileg bæði frá sjónarmiði skattaðilans og skattyfirvalda.

Um 31. gr.

Samkvæmt greininni skulu skattaðilar, sem skila eiga skýrslu einu sinni á ári, skila virðisaukaskatti eigi síðar en 15 dögum eftir að álagningu tekjuskatts er lokið, sbr. 98. gr. laga nr. 75/1981, og á sama tíma skal ríkissjóður inna af hendi endurgreiðslur skv. 1. mgr. 23. gr. Hér er gefinn alllangur frestur á greiðslu skattsins. En þar sem reiknað er með því við ákvörðun skatthlutfallsins skv. 28. gr. að ekki safnist upp svo neinu nemi virðisaukaskattur hjá þessum skattaðilum og hentugt þykir að uppgjör virðisaukaskatts fari saman við árleg framtalsskil er þessi leið valin. Þá má benda á ákvæði 30. gr. um skemmri uppgjörstímabil ef skattaðili óskar og á rétt á endurgreiðslu.

Um 32. gr.

Skv. 1. mgr. verða allir sem í atvinnuskyni hafa með höndum byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð skyldir til að innheimta virðisaukaskatt af því sem þeir selja. Hér er um að ræða aukningu á skattskyldusviði miðað við nágildandi söluskattslög en samkvæmt þeim er

vinna manna unnin á byggingarstað undanþegin söluskatti. Varðandi rök og skýringar á þessari víkkun skattskyldusviðsins vísast til almennra athugasemda hér að framan.

Hin aukna skattskylda leysir ýmis afmörkunarvandamál sem nú eru til staðar í söluskatti.

Einstaklingur, sem sjálfur stendur fyrir byggingu íbúðarhúsnæðis eins og algengt er hér á landi, þarf nú að greiða virðisaukaskatt af allri aðkeyptri þjónustu jafnt og af efni. Eigin vinna hans sjálfs við byggingu íbúðarhúsnæðisins er hins vegar skattfrjáls eins og áður.

Skv. 2. mgr. er skattverðið heildarandvirði hins selda en þó má draga frá 15% söluandvirðisins ef seld er bygging ásamt lóð eða lóðarréttindum, þar sem lóð eða lóðarréttindi telst ekki vera skattskyld vara, sbr. 6. gr. Hlutdeild lóða í heildarandvirði fasteigna er að sjálfsögðu nokkuð breytileg eftir staðháttum. Þannig er hlutdeild lóðarmats af heildarfasteignamatsverði að meðaltali rúm 10% þegar íbúðarhúsnæði á í hlut en allmiklu hærri í atvinnuhúsnæði. Hér er lagt til að andvirði lóða skuli teljast 15%.

Ef aðili sem hefur með höndum byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð tekur sjálfur til eigin nota mannvirki sem hann hefur byggt skal hann telja heildarbyggingarkostnað mannvirkisins án lóðar eða lóðarréttinda með skattskyldri veltu á því uppgjörstímabili sem það gerist.

X. KAFLI

Um 33. gr.

Samkvæmt þessari grein er gert ráð fyrir að virðisaukaskattur sé greiddur við innflutning á skattskyldri vöru og þjónustu en um skilgreiningu á því hvað teljist skattskyld vara og þjónusta vísast til 6. og 7. gr. frumvarpsins. Greitt er af tollverði að viðbættum tollum og öðrum gjöldum álögðum við tollmeðferð.

Eins og fram kemur í almennum athugasemdum hér að framan er þessi leið valin þar sem hún er talin öruggari í framkvæmd en aðrar leiðir sem komið hefðu til greina. Samkvæmt nágildandi söluskattslögum er söluskattur innheimtur við innflutning til eigin nota en ekki af vörum sem ætlaðar eru til endursölu. Samkvæmt þessari grein frumvarpins er ekki gerður slíkur greinarmunur þar sem innflutningur er allur gerður skattskyldur.

Pá er gert ráð fyrir að reglur laga nr. 120/1976, um tollskrá o. fl., gildi um ákvörðun tollverðs.

Um 34. gr.

Greinin þarfnað ekki skýringa.

Um 35. gr.

Samkvæmt þessari grein er gert ráð fyrir að innheimta virðisaukaskatts af innflutningi fylgi alfarið innheimtu aðflutningsgjalda svo og lögum og reglum um ákvörðun þeirra að því leyti sem lög þessi og reglur brjóta ekki í bága við lagafrumvarp þetta eða reglur settar samkvæmt því.

XI. KAFLI

Um 36. gr.

Greinin þarfnað ekki skýringa.

Um 37. gr.

Greinin þarfnað ekki skýringa.

Um 38. gr.

Greinin er að mestu í samræmi við núgildandi ákvæði söluskattslaga. Hafi skattskyldur aðili af ásetningi eða stórkostlegu hirðuleysi skýrt rangt eða villandi frá, þannig að hann hafi fengið endurgreiðslu eða of mikla endurgreiðslu skv. 23. gr. frumvarpsins, fellur sú háttsemi undir 1. mgr. greinarinnar, enda er þar sérstaklega vikið að of hárri endurgreiðslu. Engin sektarhámörk eru í greininni og er þar um að ræða breytingu frá gildandi söluskattslögum að því er 2., 3., 4. og 7. mgr. greinarinnar varðar.

Ríkisskattanefnd er bær til að úrskurða sektir vegna brota á bókhaldsákvæðum laga þessara og reglna settra samkvæmt þeim án tillits til þess hvort brotin kunni einnig að varða almenn ákvæði bókhaldslaga og reglugerða.

Um 39. gr.

Greinin er í samræmi við 26. gr. gildandi söluskattslaga og þarfnað ekki skýringa.

XII. KAFLI

Um 40. gr.

Greinin er í samræmi við gildandi ákvæði skattalaga og þarfnað ekki skýringa.

Um 41. gr.

Greinin hefur að geyma ákvæði um að breyta skuli fjárhæðum þarnefndra greina til samræmis við verðlagsþróun. Fjárhæðir í umræddum greinum eru miðaðar við byggingarvítölu þá er gildi tók þann 1. janúar 1984 og var þá 155 stig.

Um 42. gr.

Greinin er í samræmi við 27. gr. núgildandi söluskattslaga og þarfnað ekki skýringa.

Um 43. gr.

Greinin er í samræmi við gildandi skattalög og þarfnað ekki skýringa.

Um 44. gr.

Grein þessi þarfnað ekki skýringa.

Um 45. gr.

Gert er ráð fyrir að löginn öðlist gildi 1. janúar 1986. Ljóst er að verulegan tíma þarf til undirbúnings framkvæmdar löggjafar samkvæmt frumvarpi þessu og er mjög óvarlegt að ætla minni tíma en ár frá samþykkt frumvarpsins til gildistöku.

Dragist samþykkt frumvarpsins fram yfir áramótin 1984/1985 verður nauðsynlegt að fresta gildistöku fram til 1. janúar 1987.