

Ed.

353. Frumvarp til laga

[197. mál]

um virðisaukaskatt.

(Lagt fyrir Alþingi á 106. löggjafarþingi 1983–84.)

I KAFLI

Upphafsaðkvæði

1. gr.

Greiða skal virðisaukaskatt af viðskiptum innanlands á öllum stigum, svo og af innflutningi vöru 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 vöru eða þjónustu. Fjármálaráðherra getur ákveðið að slíkir aðilar skuli greiða virðisaukaskatt af notkun eigin þjónustu eða vöru sem framleidd er til eigin þarfa, enda sé sú ákvörðun nauðsynleg með tilliti til aðstöðu annarra fyrirtækja er láta í té hliðstæða vöru og þjónustu sem skattskyld er.
3. Uppboðshöldurum.
4. Umboðsmönnum og öðrum aðilum sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi skattskyld viðskipti.

4. gr.

Undanþegnir skattskyldu skv. 3. gr. eru:

1. Þeir aðilar sem eingöngu selja vöru 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. Þeir aðilar sem selja skattskylda vöru eða þjónustu fyrir minna en 50 000 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 vöru 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, upptökuheimila og önnur hliðstæð þjónusta.
6. Rekstur skóla og menntastofnana.
7. Útleiga íbúðarhúsnæðis; þó ekki leiga hótél- eða gistiherbergja og samkomuhúsa.
8. Happdrætti og getraunastarfsemi.
9. Íþróttamót og íþróttasýningar.
10. Útfararþjónusta og prestþjónusta 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, váttryggingar o. fl.

Sé um að ræða skipti á vörum eða þjónustu, afhendingu vöru 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 vöru og skattskyldri þjónustu sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki, svo og andvirði vöru, 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 vöru, vinnu eða þjónustu. Um afslátt sem veittur er eftir afhendingu fer eftir ákvæðum 3. tl. 3. mgr. 12. gr.

Þjónustugjald, sem ekki er innifalið í vöruverði, 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 vöru eða þjónustu skulu hins vegar teljast til skattverðs.

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 vöru eða skattskyldri þjónustu sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki. Til skattskyldrar veltu telst einnig andvirði vöru og skattskyldrar þjónustu sem fyrirtæki notar og ekki er ætlað til endursölu.

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

Til skattskyldrar veltu telst sala á vöru 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 borð 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 einkalofftara.
3. Sala og útleiga loftfara og skipa, þó ekki skemmtibáta og einkalofftara.
4. Fólks- og vöruflutningar milli landa.
5. Vöruflutningar innanlands, þegar flutt er beint til eða frá landinu.
6. Áætlana- og ráðgjafarstarfemi 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 skattfyrirvöldum tilkynnt um eigandaskiptin eigi síðar en átta dögum eftir að salan fer fram.
8. Umboðs- og sölulaun ferðaskrifstofa.
9. Sala á notuðum fólksbifreiðum, íbúðarhúsnæði 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 virðisaukaskatti

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 uppgjörstímabili, 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, sbr. 21. gr. 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 vöru eða þjónustu skal miða sölu við dagsetningu reiknings, enda sé hann gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu.

Þegar greiðsla fer fram að fullu eða að hluta áður en afhending fer fram teljast 82,64% af hinni móttæknunni fjárhæð til skattskyldrar veltu á því tímabili sem greiðsla fer fram. Þrátt 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 50 000 kr.

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

1. 82,64% þeirrar fjárhæðar sem hann endurgreiðir viðskiptavininum sínum vegna endursendra vara.
2. 82,64% af töpuðum útstandandi viðskiptaskuldum, enda hafi hin tapaða fjárhæð áður verið tekjufærð sem sala. Fáist fjárhæðin síðar greidd skal 82,64% hennar talin með skattskyldri veltu á því tímabili sem hún fæst greidd.
3. Afsláttur 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 tölulíð er háður því að gefinn sé út innleggsreikningur (kreditreikningur) fyrir afsláttinum 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 vöru og skattskylda þjónustu sem fyrirtækið notar í öðru skyni en snertir beinlínis sölu þess á vöru 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.

Þegar rekstrarfjármunir eru eingöngu 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 mótuneytis 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 vöru eða þjónustu, eða skattskyld eigin not, sbr. 2. tl. 3. gr.

Þrátt 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 sjóðsvélarstrimlar, staðgreiðslusölulistar og staðgreiðslusöluyfirlit, skal geyma að minnsta kosti í sex ár eftir lok þess reikningsárs er þau varða.

15. gr.

Skattskyldir aðilar skulu annað hvort 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 megí 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 virðisaukaskattsunþegnum 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 vöru 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 slíks 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.

17. gr.

Við sérhverja sölu eða afhendingu á vöru eða skattskyldri þjónustu skal seljandi gefa út reikning, sbr. þó 18. gr. Á reikningi skal koma fram útgáfudagur, nafn og nafnúmer kaupanda og seljanda, tegund sölu, magn, einingarverð og heildarverð. Reikningur skal bera greinilega með sér hvort virðisaukaskattur sé innifalinn í heildarfjárhæð hans eða ekki. Ennfremur 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.

Þegar seldum verðmætum er skilað til seljanda skal ætíð gefa út innleggsreikning (kreditreikning) fyrir hinum mótteknu verðmætum með tilvísun til fyrri reiknings. Sama gildir um afslátt sem veittur er, eftir að reikningur hefur verið gefinn út, svo og leiðréttingar á fyrri 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. Sömu leiðis 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 1 000 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 nafnúmer kaupanda.

18. gr.

Við staðgreiðslusölu smásöluverslana og hlíðstæðra 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.

Þeir sem taka framleiðslu annarra til vinnslu og/eða endursölu skulu gefa út innleggsnótur (afreikninga) 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, sjávaraflla 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.

Þegar 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 skuli 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 heimilsfastir, 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 hærrí en útskattur skal skráningarskyldur aðili innan sömu tímamarka senda skattstjóra skýrslu í því formi er um getur í 1. mgr.

22. gr.

Skattstjóri skal rannsaka virðisaukaskattsskýrslur og leiðréttu 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 fylgigögnum er ábótavant. Skattstjóri skal tilkynna innheimtumanni og skattgreiðanda um áætlanir og leiðréttingar 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 skýrslugöfin byggist á framlengist framangreindur frestur um þann tíma sem slíkar aðstæður ríkja.

Endurgreiðsla skv. 1. mgr. má því aðeins fara fram að skattákvörðun liggji 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 var að standa skil á. Sama gildir ef virðisaukaskattsskýrslu hefur ekki verið skilað eða verið ábótavant 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 herra 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 kærúrskurði 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.

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 innlánsstofnunum, 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 fyrir 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 skilaneftarmenn 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 lögreglu stöðva atvinnurekstur aðila sem ekki gerir fullnægjandi skil á skattinum, álagi 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 þeirri fjárhæð sem endurgreiða skal.

26. gr.

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

Úrskurði skattstjóra má skjóta til ríkisskattaneftndar sem kveður upp fullnaðarúrskurð.

Kærufrestur til ríkisskattaneftndir skal vera 30 dagar frá póstlagningu úrskurðar skattstjóra og úrskurðarfrestur ríkisskattaneftndar 30 dagar.

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

Ágreining um skattskyldu og skatthæð má bera undir dómstóla, en það skal þó gert innan 6 mánaða frá því að ríkisskattaneftnd 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 dómi 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.

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

29. gr.

Peir 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 smábátaútgærð 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 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 rekstrareiningu.

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 lóðarréttindi.

X KAFLI

Sérstök ákvæði um innflutning vöru og þjónustu

33. gr.

Við innflutning á vöru og þjónustu skal virðisaukaskattur innheimtur af tollverði skattskyldrar vöru 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 ákvæðið 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 innfluttum vörum og þjónustu skulu gilda ákvæði laga nr. 120/1976 um tollskrá o. fl., laga nr. 47/1960 um tollvörugæmslur 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 refsíákvæði.

36. gr.

Af aðilum sem telja má virðisaukaskattsskylda er skattstjórum heimilt að krefjast allra nauðsynlegra gagna til skýringar á virðisaukaskattsskýrslum. Ennfremur er skattyfirvöldum heimilt að krefjast aðgangs að bókhaldsgögnum aðila, samningum, verslunarbréfum og öðrum slíkum skjölum, til athugunar og endurskoðunar. Á sama hátt er heimilt að krefja skattskylda aðila og forstöðumenn skattskyldra fyrirtækja eða stofnana um nauðsynlegar upplýsingar, svo og að þeir veiti eftirlitsmönnum eða endurskoðendum skattyfirvalda aðgang að skrifstofum, vinnustöðum, vörugæmslum og öðrum þess háttar stöðum til birgðakönnunar og annars eftirlits með viðskiptum hlutaðeigenda.

Þá hafa skattstjórar 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 félagi sína og atvinnu þeirra og rekstur.

Opinberar stofnanir skulu veita aðgang að öllum gögnum er að dómi skattstjóra eru nauðsynleg til endurskoðunar virðisaukaskattsskýrslu og ákvörðunar skatts, og er forstöðumönnum og starfsmönnum nefndra stofnana skylt að láta skattstjóra eða starfsmönnum hans í té alla nauðsynlega aðstoð og upplýsingar sem óskað er eftir og unnt er að veita.

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

Sé skattur vanreiknaður 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 rannsóknarlögreglu ríkisins á skattskilum aðila reiknast heimild til endurreiknings frá byrjun þess árs þegar rannsókn hófst.

Ætíð skal gera aðila viðvart í ábyrgðarbréfi áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju samkvæmt þessari grein. Heimilt er aðila að kæra slíka álagningu skv. ákvæðum 26. gr.

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.

Ríkisskattstjóri og skattrannsóknarstjóri geta af sjálfsdáðum rannsakað hvert það atriði er varðar framkvæmd laga þessara og skal rannsóknardeild við embætti ríkisskattstjóra hafa með höndum rannsókn samkvæmt lögum þessum. Í því skyni geta þessir aðilar krafist allra upplýsinga hjá skattskyldum aðilum og öðrum, sem framkvæmd þessara laga varðar, á sama hátt og skattstjórar skv. 36. gr. Einnig hafa þeir heimild til að taka skýrslur af hverjum þeim sem ætla má að geti gefið upplýsingar er máli skipta.

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

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 nemi allt að tífaldrí 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 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 liggja eigi við brotinu þyngri refsing eftir þessum eða öðrum lögum.

Verði brot á 1. mgr. uppvíst við skipti dánarbús skal greiða úr búinu sekt er nemi allt að fjórfaldrí 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 framið 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 öðru vísi 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 færi á að taka til varna. Skattrannsóknarstjóri kemur fram af hálfu hins opinbera fyrir nefndinni þegar hún úrskurðar sektir. Úrskurður ríkisskattaneftndar um sektir er fullnaðarúrskurður. Vararefsing fylgir ekki sektarúrskurðum nefndarinnar.

Rannsóknarlögregla 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. Skattkröfu má 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 lögunum, 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 rannsóknarlögreglu ríkisins eða hjá löglærðum fulltrúum þeirra gegn skattaðila sem sökunaut, enda verði ekki óeðlilegar tafir á rannsókn máls eða ákvörðun refsingar.

XII KAFLI

Ýmis ákvæði

40. gr.

Skatt- og tollyfirvöldum, 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. Þessi þagnarskylda og ábyrgð hennar helst þó að hlutaðeigandi starfsmenn láti af starfi sínu.

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

41. gr.

Fjárhæðir 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. 73/1975. Ríkisskattstjóri skal reikna út fjárhæðir samkvæmt þessari grein og birta eigi síðar en 1. janúar þess árs sem hinar breyttu fjárhæðir 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 1985. 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 1984.

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. Þetta 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 gerður 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 tilfalli um að ræða vöru eða þjónustu sem skattskyld var samkvæmt söluskattslögum skal seljandi endurgreiða kaupanda mismun á söluskatti 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 byggingarefni í byggingar og verk sem óseld eru 31. desember 1984 og ætluð 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 tveimur mánuðum fyrir gildistöku laganna.

Athugasemdir við lagafrumvarp þetta.

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 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 nágrannaþjóða 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 samkeppnisaðstöðu atvinnugreina. Sérstaklega skal í þessu sambandi bent á áhrif uppsöfnunarinnar á samkeppnisaðstöðu íslenskra framleiðsluvara gagnvart erlendum, bæði á erlendum og innlendum mörkuðum. Reynt hefur verið að draga úr þessum skaðlegu áhrifum á undanföllum árum með víðtækum undanþágum og endurgreiðslum á uppsöfnuðum skatti. Því fer þó fjarri að tekist hafi að bæta þennan galla, en varla er þó unnt að ganga lengra í núverandi kerfi.

Hinar margvíslegu undanþágur sem nú eru frá söluskattsskyldu valda einkum tvenns konar vandkvæðum. Annars vegar raska þær samkeppnisaðstöðu framleiðslugreina og

framleiðsluaðferða 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 sú að við upptöku 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 fjölstigaskattur 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 heildsölu, 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 innflytjanda 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 þeirri meginreglu eru nokkrar undantekningar. Söluskattur leggst einnig á fjölmörg aðföng fyrirtækja, svo sem fjárfestingu, orku og ýmsar óvaranlegar rekstrarvörur og fæst í slíkum tilvikum yfirleitt hvorki endurgreiddur né frádreginn innheimtum skatti af sölu.

Allir þeir sem selja eða afhenda í atvinnuskyni vöru eða verðmæti og allir þeir sem inna af höndum vinnu eða þjónustu eru skattskyldir með þeim takmörkunum sem lög og reglur ákveða. Þannig 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, fódurmjöl og hey.

Eldsneyti fyrir loftför, svartolía og gasolía.

Varahlutir til skipa- og flugvéla viðgerða.

Sala á fasteignum, skipum og flugvélum.

Ýmsar vélar og tæki til fiskvinnslu og samkeppnisiðnaðar.

Þjónusta o. fl.:

Vinna við húsbýggingar 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.

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

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

Þjónusta banka og sparisjóða.

Ein meginforsenda þess að söluskattskerfi eins og hér hefur tíðkast geti verið þjálft 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 hækkun skatthlutfallsins.

Undanþágurnar eiga sér stað með margvíslegum hætti. Þannig eru t. d. tilteknar vörutegundir og þjónusta undanþegnar söluskatti, sala til tiltekinna aðila svo sem endurseljenda og í vissum tilvikum til annarra aðila er undanþegin og sala tiltekinna aðila eða atvinnugreina er undanþegin söluskatti. Þá er söluskattur af tilteknum 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 framleiðsluaðferða eins og uppsöfnunaráhrifin, og hafa þessi áhrif söluskattsins að þessu leyti farið vaxandi með hækkun skatthlutfallsins. Ljóst er að neytendur beina vali sínu fremur að vörum og þjónustu sem undanþegnar eru söluskatti en þeim sem eru söluskattsskyldar. Þannig getur söluskatturinn haft áhrif á neysluvenjur sem leitt getur til óeðlilegrar eða óheppilegrar dreifingar framleiðsluaflanna. Sem dæmi um mismunun að þessu leyti má nefna að vinna við húsbýggingar 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, enda þótt nokkuð hafi dregið úr þessari mismunun með sérreglum um verksmiðjuframleidd íbúðarhús.

Almennt má segja að erfitt sé að halda sölu á söluskattsskyldum og söluskattsfrjálsum vörum aðgreindri á smásölustigi. Þrátt fyrir þessa staðreynd hefur undanþágum frá söluskattsskyldu í smásölu sífellt fjölgað. Til að finna söluskattsstofninn 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 einstigsskattur. Hann leggst t. d. á ýms mikilvæg aðföng fyrirtækja, svo sem orku, orkugjafa og viðhaldsþjónustu, 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. Þar vega uppsöfnunaráhrifin og hin flóknu undanþáguákvæði þyngst, en söluskattskerfið hefur óneitanlega einnig kosti.

Framkvæmd söluskattskerfisins hefur verið afar ódýr og litlu hefur verið til kostnað. 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 söluskattsins 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 innflutningsgjalda.

Aðildarríkin settust því á rökstóla um þetta efni og eftir áralangar viðræður og rannsóknir á hinum ýmsu skattkerfum var ákveðið árið 1967 að samræma neysluskattkerfi landanna á þann hátt að virðisaukaskattur yrði tekinn upp. Skyldi breytingin vera um garð

gengin fyrir 1. janúar 1970. Þegar 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 neysluskattkerfum 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 Englendingar 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.

Þrátt fyrir 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. Þó er lægsta hlutfallið undantekningarlaust á matvöru og öðrum nauðsynjavörum.

Undanþágur og mismunandi skatthlutföll eru þó ekki í samræmi við þá hugmynd sem liggur að baki virðisaukaskatti. Auk þess skapar slík mismunun milli hinna ýmsu tegunda vöru og þjónustu torleyst vandamál við einfalda og réttláta framkvæmd skattheimtnunnar. 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 neysluvenjur. 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 ótvíræður.

Til þess að skatturinn geti talist hlutlaus gagnvart atvinnulífinu eða dreifingu framleiðsluafla á hinar ýmsu framleiðslugreinar, 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. Hundraðshluti skattfjárhæðar af vöruverði verður að vera sá sami, hvar sem kaupandinn festir kaup á vörunni 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 neytanda 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 e. innflutning varðar felur hlutleysið í sér að skatturinn sé nákvæmlega jafn hár á innfluttri vöru og sams konar vöru 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 ennfremur 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 vöru og þjónustu á öllum viðskiptastigum. Skatturinn er fjölstigaskattur þar sem fyrirtækjum, jafnt á sviði frumgreina, úrvinnslugreina og þjónustugreina, er gert að innheimta skatt af heildarandvirði seldrar vöru 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**. Þannig 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. Þessu 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 mikið 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.

Þetta 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		<u>2.300</u>			<u>2.783</u>
Virðisauki			<u>2.300</u>		
Virðisaukaskattur				<u>483</u>	

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

Af dæminu sést að söluverð til neytanda, 2.300 kr., er jafnhátt virðisaukanum á hinum ýmsu viðskiptastigum og samanlagður virðisaukaskattur er 21% af þeirri 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 vörunum 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 spyrja hvort skatturinn berist ekki fyrr í ríkissjóð en t. d. söluskattur á síðasta viðskiptastigi eins og sá sem nú er innheimtur hér á landi. Þessari 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 fyrr 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. Þetta má skýra með dæmi þar sem framleiðsluvöru er fylgt í gegnum fjögur viðskiptastig á jafnmörgum greiðslutímabilum (sjá mynd á bls. 21).

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 töllyfirvöld 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 nógildandi söluskattskerfi eru allir, sem reka í atvinnuskyni viðskipti með söluskattsskylda vöru eða þjónustu, skyldir til að tilkynna skattstjóra um starfsemi sína. Þeir eru síðan skráðir og fá skírteini sem heimila þeim kaup án söluskatts á tilteknum vörum og þjónustu til endursölu. Skráningarskyldan takmarkast þannig við þá sem reka söluskattsskyld 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 nógildandi 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 50.000 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.

Þar sem óskráð fyrirtæki þurfa ekki að skila skatti af sölu sinni verður skatturinn ekki sérgreindur á sölureikningum þeirra. Skrásett fyrirtæki, sem kaupa aðföng af óskrásettum fyrirtækjum, fá því ekki frádraginn 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 vöru 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 úrslitabýðingu um framkvæmd slíks kerfis og öryggi þess en jafnframt er viðtæk skattskylda forsenda hlutleysis gagnvart neysluvali og framleiðsluaðferðum 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 andvirði hinnar seldu vöru eða þjónustu.

Þrátt fyrir þá áherslu, sem hér hefur verið lögð á viðtæka skattskyldu, er tæknilega mögulegt að halda tilteknum 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 virðisaukaskattkerfisins 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 samkeppnisaðstöðu eða erfiðleika í framkvæmd.

Undanþágur frá virðisaukaskatti eru í grundvallaratriðum tvenns konar. Annars vegar er ákveðnum þjónustusviðum haldið algjörlega utan kerfisins. Þessi 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 váttryggingarstarfsemi. Þessir aðilar verða að greiða innskatt af aðföngum og fá hann ekki frádreginn þar sem þeir innheimta ekki útskatt af þjónustu sinni. Þeir eru þannig ekki undanþegnir skattskyldunni þar sem þeir bera innskattinn, en undanþágan frá skráningar- skyldunni 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 vöru eða þjónustu er við ákveðnar kringumstæður heimilt að draga frá heildarveltu við uppgjör skattsins. Þessar undanþágur eru taldar upp í 10. gr. frumvarpsins. Meðal þeirra má nefna vöru og þjónustu sem seld 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 vöru og þjónustu.

6.3 Utanríkisviðskipti. Almenna reglan er sú að virðisaukaskattur er greiddur af allri sölu á vöru 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 útskatti 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 vöru koma aðallega til tvær aðferðir. Önnur þeirra gerir ráð fyrir innheimtu virðisaukaskatts af öllum innfluttum 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, fráðreginn 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 ákvarða 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 hún verði lögleidd, sbr. ákvæði X kafla frumvarpsins.

6.4 Frádráttarheimildin. Heimild fyrirtækja til að draga innskatt af aðföngum frá útskatti af sölu er veigamesta einkenni virðisaukaskattskerfisins. 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 fullnum 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. Ennfremur nær heimildin til innskatts af öllum öðrum rekstrarkostnaði, til að ná algjöru hlutleysi skattsins.

Reglur um frádrátt á innskatti af kaupum á fastafjármunum, svo sem vélum, áhöldum og fasteignum, eru nokkuð mismunandi í ríkjum sem tekið hafa upp virðisaukaskattkerfi. 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. Þar 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 meginregla sé að heimilt skuli að draga innskattinn frá útskatti við skil til ríkissjóðs er samt sam 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 fái fráðreginn. 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 starfsfólkinu.

Réttmætt getur verið að takmarka frádráttarheimildina á fleiri sviðum en hér hefur verið nefnt og er það víða gert. Þar 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. Þeir 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 virðisaukaskattsins. Vegna þeirra erfiðleika sem geta verið á því að komast að rétttri niðurstöðu um frádrátt á slíkum blönduðum rekstri er nauðsynlegt að afmarka hið skattskylda svið þannig að fjöldi slíkra blandaðra fyrirtækja verði eins litil og tók 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 á 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 liggja fyrir greinilegar upplýsingar um skatt af sölu og skatt af keyptum aðföngum á hverju uppgjörstímabili. Hefur VII kafli frumvarpsins að geyma allýtarleg 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 **greiðsluáðferð**. 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 gjaldfresti. Þessi aðferð er notuð í gildandi söluskattskerfi hér á landi.

Með greiðsluáðferðinni 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 greiðsluáðferðin 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.

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

Það yrði yfirleitt mun flóknara og fyrirhafnarmeira fyrir fyrirtæki að nota greiðsluáðferðina. 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 mótteknum 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 greiðsluáðferðin.

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. Þessu veldur veruleg fjölgun undanþáguákvæða sem m. a. hafa leitt til þess að fyrirtækin verða að halda einstökum vörutegundum aðgreindum í bókhaldi sínu eða færa 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 viðtæka 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 söluskattsreglu 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 gjaldfrest á skattgreiðslum til handa fyrirtækjum og þar með minnkandi raungildi skatttekna ríkissjóðs við núverandi verðbólguaðstæður. Auk þess verða skattfjárhæðir sem fyrirtækin verða að greiða hverju sinni hærrí. 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 áætlanir 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 virðisaukaskattkerfis kemur úr þessum tveimur greinum eða milli 5.000 og 6.000 gjaldendur. Ríður því á miklu að finna leiðir sem einfaldað gætu virðisaukaskattsuppgjör þessara aðila. Í IX kafla frumvarpsinsins er að finna tillögur í því efni.

Ef virðisaukaskatturinn nærði 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 vinnsluáðila 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 uppgjors 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 sjávarafila. 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 nokurn veginn jafn hár. 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 fiskvinnslufyrirtækj-

anna 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 virðisaukaskattkerfið þannig að landbúnaðinum að framkvæmd þess valdi ekki verulegri fyrirhöfn fyrir bændur og skattyfirvöld. Ennfremur 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 virðisaukaskattkerfi 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 útskatti innheimtum af vinnslustöðvunum. Vinnslustöðvarnar greiða bændum því 9% í skatt sem telst innskattur stöðvanna og kemur til frádráttar þeim útskatti sem þær heimta við sölu á framleiðsluvörum sínum. Bændur eiga síðan að skila einni virðisaukaskattsskýrslu fyrir hvert ár og skal hún fylgja skattframtali þeirra fyrir það ár. Eftir álagningu þinggjalda ber þeim síðan að greiða það sem útskattur kann að hafa farið fram úr innskatti en eiga rétt á endurgreiðslu mismunarins ef innskatturinn er hærri. Þar sem 9% útskatturinn á eins og að framan greinir að samsvara að meðaltali innskatti af aðföngum bænda er ekki við því að búast að hér verði um verulega 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 skemmri uppgjörstímabil. Framangreind ákvæði um innheimtu bænda á 9% útskatti 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 meiru af heildarsölu viðkomandi fellur niður heimildin til árlegs uppgjörs og ber þessum aðilum að skila skýrslu og skatti á reglulegum gjalddögum.

Samkvæmt gildandi söluskattsákvæðum er sala bygginga og hvers konar fasteigna undanþegin söluskatti. Vinna 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 unnir eru með hefðbundnum byggingaraðferðum. Þessi ókostur er tilfinnanlegur og kann að standa í vegi fyrir hagræðingu í byggingariðnaði, 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. Ennfremur hafa skattyfirvöld litla möguleika til að sannreyna þá skiptingu með nákvæmni. Á þetta t. d. við um innréttingasmíði 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 upptöku 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 ókosti í för með sér. Með því yrði vikið frá grundvallarreglum kerfisins með ófyrirsjáanlegum afleiðingum. Vandamálin við núverandi framkvæmd söluskattsins 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 hækkun á byggingarkostnaði einkaaðila, ríkis og sveitarfélaga. Skráð fyrirtæki fengju hins vegar að draga innskattinn frá útskatti.

Ætla má að ekki sé vilji til að haga skattlagningunni þannig að hún hafi í för með sér verulega hækkun á byggingarkostnaði íbúðarhúsnæðis. Þess vegna þarf að huga að öðrum leiðum, til að vega á móti þessum hækkunum. Kemur þá helst til greina að veita fjármagni sem nemur tekjuaukanum af skattlagningu á vinnu við byggingu íbúðarhúsnæðis til húsnæðismála. Annað hvort 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%. Rík 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 ókosti 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 víðtækari skattskyldu í virðisaukaskattkerfinu 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 svið 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 Þjóðhagsstofnunar 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 þjóðarþúskapnum og verða mundu skattskyld við álagningu virðisaukaskatts. Þetta 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 áður en tekið hefur verið tillit til undanþágu frá skattinum. Í 7. gr. frumvarpsins eru undanþágurnar í einkaneyslu taldar 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 nettótekjur 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, annað hvort í formi styrkveitinga til íbúðabygginga eða niðurgreiðslna á lánnum. Hins vegar er ekki gert ráð fyrir því að opinberar byggingar myndi stofn til álagningar virðisaukaskatts og er því farið með þær með sama hætti og atvinnuvegafjárfestingu. Samgöngumannvirki eru á hinn bóginn skattlögð að fullu. Sama máli gegnir um aðföng samneyslunnar svo og aðföng þess atvinnurekstrar sem að öðru leyti er utan skattskyldu eins og banka, váttryggingarstarfsemi, aðföng ýmissar félagslegrar þjónustu o. fl.

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

Lauslega áætlaður virðisaukaskattstofn miðað við fjárhæðir á árinu 1980

	Skattstofn m.kr.	Hlutfallsleg skipting
1. Einkaneysla	5 850	78,3
2. Nýbygging íbúðarhúsnæðis	338	4,5
3. Samgöngumannvirki	362	4,8
4. Virðisaukaskattsskyld útgjöld í samneyslu	550	7,4
5. Virðisaukaskattsskyld aðföng atvinnurekstrar	370	5,0
SAMTALS	7 470	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 7 470 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 tæp 20% 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 nógildandi 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		Virðisaukaskattur	
	M.kr.	Hlutfallsleg skipting	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	1 150	78,3
2.2 Íbúðabyggingar	78	5,3	66	4,5
2.3 Opinberar byggingar	22	1,5	0	0,0
2.4 Samgöngumannvirki	39	2,7	71	4,8
2.5 Samneysla	46	3,1	109	7,4
2.6 Virðisaukaskattsskyld aðföng atvinnurekstrar			73	5,0
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 skattbyrðinnar yfir á einkaneyslu, eins og raunar er stefnt að við upptöku virðisaukaskatts, kemur að skattur á aðföng atvinnurekstrararins hverfur að mestu með virðisaukaskattinum og með því næst það markmið að skatturinn sé hlutlaus gagnvart atvinnulífinu eða dreifingu framleiðsluþáttanna á hinar 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. Þessari aðferð verður nú nánar lýst.

Með virðisauka eða vergum þáttatekjum 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 fjármunamyndun 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 þessu 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 vöruútflutning frá, enda greiðist virðisaukaskattur ekki af honum. Einnig þarf að draga fjárfestingu atvinnuveganna frá þar eð hún er undanþegin. Sama máli gegnir um byggingar hins opinbera, 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 síðustu þarf svo að leiðrétta stofninn vegna óbeinna skatta og framleiðslustyrkja.

Útreikning á virðisaukaskattstofninum 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 innlendrar 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
Byggingar hins opinbera	215
Rafvirkjanir og rafveitur	267
Hita- og vatnsveitur	267
Vinnuhluti íbúðarhúsnæðis (45%)	335
3.3 Virðisauki ýmissa greina utan skattskyldu	2 715
4. Leiðréttingar 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
Virðisaukaskattstofn	6 905

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 rúmlega 21% eftir þessari aðferð. Niðurstaða þessarar aðferðar sýnir því nokkru lægri skattstofn en fyrri aðferðin, sem gaf þá vísbendingu að skatthlutfallið þyrfti að vera tæp 20%.

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. Meðalskatthlutfall 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 tormeðki 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 verðvísitölu og kaupgjalds og loks eftir því eftirspurnarástandi 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 fjármunamyndunar sem skatturinn leggst á.

Tafla 1

**Söluskattur og virðisaukaskattur af einkaneyslu 1980
og dæmi um áætlun verðhækkunaráhrif virðisaukaskatts**

Fjárhæðir í m.kr.	Lauslega		Par af:		Álagður		Áætlun	
	áætlun útgjöld		Skattstofn		virðisaukaskattur		verðhækkunaráhrif	
	1980 án skatts	Skattstofn söluskatts	virðisauka-skatts	sölu-skattur (23%)	20%	21%	m.v. 20% VASK	m.v. 21% VASK
1. Matvæli	1 573	117	1 573	27	315	330	18,0%	18,9%
2. Drykkjarvörur og tóbak	468	468	468	108	94	98	-2,4%	-1,7%
3. Famaður 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. Heilsuvernd og snyrting	522	93	93	21	19	20	-0,4%	-0,2%
7. Samgöngur	783	623	703	143	140	148	-0,3%	0,5%
8. Menntun og skemmtanir	839	670	834	154	167	175	0,1%	0,8%
9. Önnur neysla	105	52	834	12	167	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 töflu 2		2 414	1 620	555	324	341		
12. Samtals		6 387	7 470	1 469	1 494	1 570		

Tafla 2

**Söluskattur og virðisaukaskattur af íbúðarbyggingum, opinberum byggingum,
samgöngumannvirkjum, samneyslu og skattskyldum aðföngum**

Fjárhæðir í m.kr.	Lauslega		Par af:		Álagður		Áætlun	
	áætlun útgjöld		Skattstofn		virðisaukaskattur		verðhækkunaráhrif	
	1980 án skatts	Skattstofn söluskatts	virðisauka-skatts	sölu-skattur (23%)	20%	21%	míðað við 20% VASK	míðað við 21% VASK
1. Íbúðarbyggingar	665	338	338	78	68	71	-1,3%	-0,9%
2. Opinberar byggingar	192	97	0	22	0	0	-10,3%	-10,3%
3. Samgöngumannvirki	362	170	362	39	72	76	8,2%	9,2%
4. Samneysla	1 576	200	550	46	110	116	3,9%	4,3%
5. Skattskyld aðföng atvinnurekstrar o. fl.		1 609	370	370	74	78		
Samtals 1.—5.		2 414	1 620	555	324	341		

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 undirliða 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 á verðhækkunaráhrifunum, því að eins og áður segir er hér ekki tekið tillit til þeirrar verðhjónunar sem afnám á uppsöfnuðum söluskatti gæti leitt til. Nýjustu athuganir Þjóðhagsstofnunar 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 vísitölubinding 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 byggðar á bráðabirgðaáætlunum Þjóðhagsstofnunar 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 vísitölu hafi verið nálægt 10% í ársbyrjun 1981. Það svarar til þess, að rösklega 47% af útgjöldunum í vísitölu framfærslukostnaðar án skatts hafi verið söluskattskyld þá, sem er talsvert lægra hlutfall en fram kemur í töflu 1, en þar er byggt á áætlunum Þjóðhagsstofnunar um einkaneysluútgjöldin og skiptingu þeirra á árinu 1980. Þær niðurstöður sýna að tæplega 54% af einkaneysluútgjöldum án skatts hafi verið söluskattskyld þá. Samkvæmt þessu yrðu verðhækkunaráhrifin af upptöku virðisaukaskatts nokkru meiri ef þau yrðu metin eftir vísitölu framfærslukostnaðar í stað einkaneysluútgjalda. Skýringarnar á þessum mun má vafalítið rekja til þess, að matvælaútgjöldin, sem að stærstum hluta eru undanþegin söluskatti, vega þyngra í núgildandi vísitölugrunni 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, slysatryggingargögn skattyfirvalda og launamiðaskýrslur skattyfirvalda. Tvær síðasttöldu heimildirnar eru þó náskyldar.

Í fyrirtækjaskrá Hagstofunnar eru skráð öll einstaklingsfyrirtæki sem eru með sérstöku heiti, enfremur 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 slysatryggingargögnin og launamiðaskýrslur. Þar er atlast 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 tölum 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 bændu, 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 stjórnslu ríkis og sveitarfélaga, menntamál, almannatryggingar, sjúkrahús, elliheimili og aðra heilbrigðisþjónustu, 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. stjórnslan, skólar, sjúkrahús o. fl. ..	1 000
Velferðarstofnanir	430
Heilbrigðisþjónusta á vegum einkaaðila	750
Bankar, sparisjóðir, lífeyrissjóðir og tryggingafélög	260
Fasteignarekstur, húsfélög o. fl.	310
	4 000

Hámarksfjöldi framteljenda til virðisaukaskatts gæti því orðið allt að 19 500 áður en frekari undanþágur frá framtalsskyldu yrðu veittar. Þennan 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. Uptaka söluskatts með því skattskyldusviði sem hér er gert ráð fyrir felur í sér fjölgun framteljenda um nálægt 10 500 eða ríflega tvöföldun. Tölur um fjölgun framteljenda einar sér þurfa ekki að gefa rétta mynd af kostnaðarauka hins opinbera eða framteljenda af upptöku skattsins. 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 framteljanda 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-, tækniþjónusta o. fl.	1 000
Annað, oftalið og skekkjur	-450
	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 framtals skyldu þeirra. Þannig er í 29. gr. frumvarpsins sett fram sú almenna regla að þeir sem stunda landbúnað eða smábátaútgærd skuli einungis skila virðisaukaskattsskýrslu 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 hagsmunaárekstrum 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 skattfirvalda 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 virðisaukaskattkerfinu verður slíkt eftirlit að fara fram með dreifikönnun 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 árabíl hefur allur innflutningur verið skráður og flokkaður í vélum á einstaka innflytjendur en þau gögn geta skattfirvöld 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 erfiðleikum 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 söluskattsins nú á einu viðskiptastigi er áhættusöm en með dreifingu innheimtunnar á fleiri innheimtuaðila ætti tilhneiging til undandráttar að minnka. Þessi breyting er sennilega sú sem mestu máli skiptir varðandi samiburð 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 upptöku 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. Ennfremur 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 upptöku virðisaukaskatts

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

Ljóst er að veruleg fjölgun gjaldenda hefur í för með sér aukinn kostnað fyrir skattfirvöld en úr því er nokkuð dregið með ákvæðunum um árleg skil aðila í landbúnaði og smábátaútgærd. Ennfremur hefur víðtækt skattskyldusvið og fáar undanþágur verulega þýðingu í þessu efni.

Nú vinna aðeins 20-25 starfsmenn hjá skattfyrvöldum störf er snerta eingöngu söluskattinn. Fjölga yrði verulega starfsmönnum við upptöku virðisaukaskatts en samamburður á kostnaðarauka verður ekki raunhæfur vegna þess að auka þyrfti verulega aðhald með núgildandi söluskatti. Mjög lauslega áætlað má reikna með að við upptöku virðisaukaskatts þurfi að tvöfalda fjölda 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 undirbúning 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. Þetta ætti þó ekki að breyta miklu fyrir þau fyrirtæki sem nú selja bæði söluskattsskyldar og söluskattsfrjálsar vörur til neytenda og verða af þeim sökum að færa innkaup eða sölu þessara vara aðgreind í bóhaldi.

Þegar á heildina er litið verður að telja að virðisaukaskattskerfið hafi í för með sér kostnaðarauka bæði fyrir skattfyrvöld 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 grein 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 skattskyldir sem selja eða afhenda vörur eða verðmæti eða inna af hendi vinnu eða þjónustu í atvinnuskyni eða sjálfstæðri starfsemi. Þetta 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 skattskyldu þeirra samvinnufélaga, samlaga og samtaka sem eingöngu eiga viðskipti við félagsmenn sína og gætu af þeim sökum talist falla utan áður nefndrar 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 vöru, þjónustu og öðrum verðmætum, sbr. ennfremur 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 vöru 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 undanþáguákvæðinu í 3. tl. er að undanþiggja mjög lítil fyrirtæki og/eða starfsemi sem eingöngu er rekin í hjáverkum eða stöku sinnum. Þetta helgast fyrst og fremst af hagkvæmnisástæðum. Þar sem þessi óskáðu 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. Þeir 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 virðisaukaskattskerfið gerir ráð fyrir því sem aðalreglu að skattur sé innheimt 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 fyrsta 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 vissum kringumstæðum verið undanþegnar skattskyldri veltu, sbr. 10. gr. Eins og rakið er í almennum athugasemdum 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 þeirri 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 hann 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 þjónusta aðila er haldið utan við skattskyldusvið verða þeir að greiða innskatt af aðföngum, en fá hann ekki frádrögin þar sem þeir innheimta ekki útskatt af þjónustu sinni. Þeir 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 frádrögin 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. Þannig 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 tölulíði fellur einnig þjónusta sjúkráþjálfara sem fá sjúklinga til meðferðar frá lækni, enda sé hún greidd af Tryggingastofnun ríkisins. Heilsuræktarstöðvar falla 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, tölvuþjónustu, lögfræðiþjónustu 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 váttryggingarstarfsemi er að hún er í eðli sínu alþjóðleg og er undanþegin víðast hvar erlendis. Undanþágan er því nauðsynleg vegna samkeppnisástæðna, enda er óframkvæmanlegt að skattleggja einstakar tryggingar sem innlendir aðilar kunna að kaupa af erlendum váttryggingafélögum. 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 skylt 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 hækkun á húsnæðiskostnaði íbúðarleigjenda. Útleiga annars húsnæðis er hins vegar virðisaukaskattskyld, 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.

IV KAFLI

Um 8. gr.

Í fyrri málslið 1. mgr. kemur fram sú meginregla að virðisaukaskatt skuli reikna af heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Samkvæmt lokamálslið 1. mgr. 17. gr. skal upphæð virðisaukaskatts ætíð 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 þýðir að skatturinn

kemur sérstaklega fram á reikningi sem síðan liggur til grundvallar innskattsfrádrætti skráningarskylds kaupanda. Þá er í síðari málslið 1. mgr. ákveðið að skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum skuli teljast hluti af skattverði. Þetta er gert af hagkvæmnisástæðum. Skráður aðili á fyrri stigum viðskipta hefur oft þurft að skila t. d. framleiðslutollum og vörugjöldum af framleiðslu sinni. Þessi 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 sölnnar að meðtöldum þessum gjöldum. Reglan hefur það í för með sér að kaupandinn fær til frádráttar innskatt af hærri fjárhæð og söluaðili skilar samsvarandi hærri útskatti í rikissjóð en verið hefði ef nettóaðferð hefði verið beitt. Niðurstaðan er sú sama fyrir rikissjóð. 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 nügildandi söluskattslaga.

Samkvæmt 3. mgr. er það aðeins afsláttur sem liggur fyrir og er veittur þegar vara er afhent sem telst ekki til skattverðs. Í þeim tilfellum eingöngu er skattverðið söluverð að frádregnum 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.

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 lögnum.

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 sjálft 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 vöru og þjónustu og afhendir síðan eiganda sínum en selur annars ekki slíka vöru 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 seldar. Varðandi sölu til skattskylds aðila, þegar fyrirtæki eða hluti þess er selt, vísast til undanþáguákvæðis í 7. tl. 10. gr.

Í 3. mgr. er kveðið á um að sala á vörum sem seldar 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 seld er úr landi sé undanþegin virðisaukaskatti svo og vinna og þjónusta sem veitt er og seld erlendis. Skattur af aðföngum vegna útfluttra vara og þjónustu fæst annað hvort 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 núgildandi söluskattslöggjöf. Undanþágan nær ekki til einkalofffara og skemmtibáta.

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

Skv. 5. tl. er flutningskostnaður innanlands undanþeginn þegar flutt er beint til eða frá landinu. Þessi undanþága leiðir af undanþáguákvæði 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 áætla- og ráðgjafarstarfsemi sem unnin er hér en seld erlendum aðilum. Þessi 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. Þessi 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, íbúðarhúsnæðis og annarra þar greindra eigna, endurselur þessar eignir en hefur sjálfur borið skattinn (þ. e. hefur ekki fengið skattinn endurgreiddan eða fráðreginn sem innskatt) skuli ekki greiða virðisaukaskatt 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 þeirri 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 byggingum, vélum, 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 virðisaukaskattkerfisins, 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 ákveðið 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 þrjú mánuðir frá greiðsludegi fyrstu innborgunar eða ef umsamdar innborgarnir fyrir afhendingu ná ekki 50 000 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.

Þriggja mánaða undanþágan og 50 000 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 liggja 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, penningar 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 á því 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 bifreiðar sem seldar eru eða leigðar. Takmarkanir 6. tl. gilda hins vegar að sjálfsgöðu um aðrar bifreiðar sem þessir aðilar nota í rekstri sínum.

Almennt um VII kafla

Ákvæði VII kafla frumvarpsins, um tilhögun bókhalds, eru að meginstefnu til samin 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 virðisaukaskattkerfi 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 virðisaukaskattkerfi 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 fráðreginn. 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 virðisaukaskattskyldir 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 sjálflu aðalbókhaldinu eða í sérstöku undirbókum sem byggist á aðalbókhaldinu. Eðlilegast og hagkvæmast mun í flestum tilfellum að færa þetta bókhald í sjálflu 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 annað hvort sé innskattur og útskattur færður á þessa sérstöku reikninga jafnóðum eða í lok hvers uppgjörstímabils. Ef síðari aðferðin er notuð er gert ráð fyrir því að fjárhæð innskatts eða útskatts 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 málslíð 15. t. b-liðs 2. gr. laga nr. 51/1968 um bókhald. Hjá þessum aðilum geta innleggsnótur (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 frádrægin 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 tilhögun þess. Rétt er að taka fram að sala bænda beint til neytenda 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 ætíð koma fram þegar um er að ræða sölu til virðisaukaskattsskylds aðila.

Ákvæði 6. mgr. tengjast hinni viðtæku upplýsingaskyldu sem lögð er á aðila skv. 36. gr. Mjög mikilvægt er að unnt sé að rekja viðskipti milli skráðra aðila í virðisaukaskatti, 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. ennfremur 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 lokamálsliðar 7. mgr. eru sett til þess að létta vinnu af aðilum í smásöluverslun.

Um 18. gr.

Staðgreiðslusala smásöluverslana og hliðstæðra aðila er undanþegin reikningsskyldu. Slík reikningsskylda væri almennt ekki framkvæmanleg í smásöluverslun auk 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 fjármálaráðherra 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 beint bann við því að aðilar undanþegnir virðisaukaskatts- skyldu tilgreini á reikningum sínum eða gefi á annan hátt til kynna að virðisaukaskattur sé innifalinn í reikningsfjárhæð. Þetta 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 leiðrétta, 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 afreikningi 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 virðisaukaskatti.

Um 20. gr.

Greinin þarfnast 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 núgildandi 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 leiðrétta 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 núgildandi 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.

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

Í 3. mgr. kemur fram að því aðeins megi endurgreiða skatt að fyrir liggi skattákvörðun vegna fyrri tímabils. Það þykir ekki rétt að skattaðili geti fengið endurgreiðslu á einhverju uppgjörstímabili á sama tíma og skattstjóri er að fjalla um skýrslu vegna fyrri 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 núgildandi framkvæmd söluskattslaga.

Um 25. gr.

Gert er ráð fyrir svipuðum reglum um dráttarvexti og eru í núgildandi 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 kröfur ríkissjóðs á virðisaukaskatti, þ. m. t. of há endurgreiðsla, ásamt álagi 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 núgildandi 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 ríkisskattnefndar verði 30 dagar í stað 10 daga og 15 daga samkvæmt núgildandi söluskattslögum. Þá eru úrskurðarfrestir skattstjóra og ríkisskattnefndar einnig lengdir samsvarandi eða í 30 daga. Rökin fyrir þessum lengdu frestum 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 ríkisskattnefndar en í núgildandi 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.

Þessir 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 vísast 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 uppgjörstímabil 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 skylt að fallast á slíka umsókn ef skattaðilinn á rétt á 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.

Ef skattaðilar sem hafa með höndum margþættan atvinnurekstur óska eftir að skila sérstakri skýrslu fyrir hverja rekstrareiningu 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 núgildandi söluskattslög en samkvæmt þeim er vinna 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 núgildandi söluskattslögum er söluskattur innheimtur við innflutning til eigin nota en ekki af vörum sem ætlaðar eru til endursölu. Samkvæmt þessari grein frumvarpsins er ekki gerður slíkur greinarmunur þar sem innflutningur er allur gerður skattskyldur.

Þá er gert ráð fyrir að reglur laga nr. 120/1976 um tollskrá gildi um ákvörðun tollverðs.

Um 34. gr.

Greinin þarfnast 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 þeim.

XI KAFLI

Um 36. gr.

Greinin er nær óbreytt frá ákvæðum gildandi söluskattslaga. Vísað er til athugasemda hér að framan um 6. mgr. 17. gr. frumvarpsins. Samkvæmt 6. mgr. skal ætíð gera aðila viðvart áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju skv. 5. mgr., sbr. hins vegar 22. gr. frumvarpsins þar sem skattstjóra nægir að tilkynna aðila um þær leiðréttingar sem gerðar hafa verið samkvæmt þeirri grein.

Um 37. gr.

Greinin er í samræmi við gildandi söluskattslög og þarfnast 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 hárrí 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.

Um 39. gr.

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

XII KAFLI

Um 40. gr.

Greinin er í samræmi við gildandi ákvæði skattalaga og þarfnast 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 byggingarvísitölu þá er gildi tók þann 1. janúar 1983 og var þá 1482 stig.

Um 42. gr.

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

Um 43. gr.

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

Um 44. gr.

Grein þessi þarfnast ekki skýringa.

Um 45. gr.

Gert er ráð fyrir að löggin öðlist gildi 1. janúar 1985. 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 1983/1984 verður nauðsynlegt að fresta gildistöku fram til 1. janúar 1986.