

**Nd.**

**227. Frumvarp til laga**

[212. mál]

um virðisaukaskatt.

(Lagt fyrir Alþingi á 109. löggjafarþingi 1986.)

**Upphafsaðkvæði.**

1. gr.

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

**I. KAFLI**

**Skattskyldusvið.**

2. gr.

Skattskyldan nær til allra vara og verðmæta, nýrra og notaðra. Með vörum í þessu sambandi teljast ekki fasteignir, 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.

Skattskyldan nær til allrar vinnu og þjónustu hverju nafni sem nefnist, sbr. þó 3. mgr.

Eftirtalin vinna og þjónusta er undanþegin virðisaukaskatti:

1. Þjónusta sjúkrahúsa, fæðingarstofnana, heilsuhæla og annarra hliðstæðra stofnana, svo og lækningar, tannlækningar og önnur eiginleg heilbrigðisþjónusta.
2. Félagsleg þjónusta, svo sem rekstur leikskóla, barnaheimila, skóladagheimila, upptökuheimila og önnur hliðstæð þjónusta.
3. Rekstur skóla og menntastofnana.
4. Rekstur safna og bókasafna.
5. Íþróttamót, íþróttasýningar og önnur íþróttastarfsemi.
6. Fólksflutningar.
7. Póstþjónusta. Burðargjald fyrir almennan bögglapóst er þó skattskylt.
8. Útleiga íbúðarhúsnæðis, þó ekki leiga hótél- eða gistisherbergja og samkomuhúsa.
9. Vátryggingastarfsemi.
10. Þjónusta banka, sparisjóða og annarra lánastofnana svo og verðbréfamiðlun.
11. Happdrætti og getraunastarfsemi.
12. Starfsemi rithöfunda og tónskálda við samningu hugverka.
13. Ferðaskrifstofuþjónusta.
14. Útfararþjónusta og prestsþjónusta hvers konar.

Undanþágur skv. 3. 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. 3. og 4. mgr. 15. gr., sbr. 1. mgr. 16. gr.

Ráðherra getur með reglugerð sett reglur um undanþágu frá skattskyldu vegna góðgerðarstarfsemi þar sem hagnaður rennur að öllu leyti til líknarmála.

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

## 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.
2. Samvinnufélögum, svo og öðrum félögum og stofnunum, enda þótt þessir aðilar selji aðeins til félagsmanna eða selji eingöngu skattskyldar vörur og þjónustu félagsmanna sinna.
3. Opinberum orku- og veitufyrirtækjum að því leyti sem þessir aðilar selja skattskyldar vörur og þjónustu.
4. Ríki, bæjar- og sveitarfélögum og stofnunum eða fyrirtækjum þeirra að því leyti sem þessir aðilar selja vörur eða skattskylda þjónustu í samkeppni við atvinnufyrirtæki.
5. Uppboðshöldurum.
6. Umboðsmönnum og öðrum aðilum sem eru í fyrirsvari fyrir erlenda aðila sem reka hér á landi skattskyld viðskipti.

Fjármálaráðherra getur ákveðið með hliðsjón af samkeppnisaðstæðum að atvinnufyrirtæki, félög, stofnanir og aðrir aðilar greiði virðisaukaskatt af skattskyldum vörum og þjónustu þegar varan er framleidd eða þjónustan innt af hendi eingöngu til eigin nota þessara aðila.

#### 4. gr.

Undanþegnir skattskyldu skv. 3. gr. eru:

1. 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. Aðilar sem selja skattskylda vöru eða þjónustu fyrir minna en 100.000 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 atvinnurekstur sinn eða starfsemi til skráningar hjá skattstjóra þar sem hann er heimilisfastur.

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.

#### 6. gr.

Fjármálaráðherra getur sett reglur um að fyrirtæki, sem selur aðra þjónustu en þá sem skattskyld er skv. 2. gr., geti farið fram á skráningu (frjáls skráning).

Fyrirtæki, sem skráð eru samkvæmt heimild í 1. mgr., skulu greiða virðisaukaskatt af sölu þeirrar þjónustu sem hin frjálsa skráning nær til.

Skráning skv. 1. mgr. getur aldrei verið til skemmri tíma en tveggja ára.

Aðilum, sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað í þeim tilgangi að selja fasteignir skráðum aðilum samkvæmt lögum þessum, er heimilt að sækja um sérstaka skráningu í þessu skyni til skattstjóra. Heimili skattstjóri slíka skráningu er

viðkomandi aðila heimilt að færa til frádráttar sem innskatt virðisaukaskatt af öllum aðföngum er varða sölu hans á fasteign til hins skráða kaupanda, sbr. 1. mgr. 16. gr. Ráðherra setur nánari reglur um skilyrði sem uppfylla þarf til að öðlast skráningu samkvæmt þessari málsgrein.

### III. KAFLI

#### Skattverð.

##### 7. 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.

Til skattverðs telst m.a.:

1. Skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum sem á hafa verið lögð á fyrri viðskiptastigum eða greidd hafa verið við innflutning til landsins eða virðisaukaskattsskyldur aðili á að standa skil á vegna sölu.
2. Umbúðakostnaður, sendingarkostnaður, váttryggingar og slíkur kostnaður sem er innifalinn í verði eða seljandi krefur kaupanda sérstaklega um.
3. Tengingar- og stofngjöld og aðrar fjárhæðir sem seljandi krefur kaupanda um sem skilyrði fyrir afhendingu skattskyldrar vöru og þjónustu.
4. Umboðs- og sölulaun og uppboðspóknun.
5. Afslættir sem háðir eru skilyrðum sem ekki eru uppfyllt við afhendingu (reikningsútgáfu). Hins vegar skal óskilyrtur afsláttur, sem veittur er við afhendingu á hinni seldu vöru, vinnu eða þjónustu, dreginn frá söluverði við ákvörðun á skattverði.
6. Verðbætur sem falla til fram að afhendingu vöru eða þjónustu. Hins vegar teljast vextir og verðbætur, sem hvort tveggja er reiknað við sölu með afborgunarskilmálum, ekki með í skattverði enda sé sérstaklega tilgreint í kaupsamningi hver vaxta- og verðbóta-greiðsla sé hverju sinni.
7. Þjónustugjald sem ekki er innifalið í vöruverði.

##### 8. gr.

Pegar eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki vörur eða skattskylda þjónustu til eigin nota skal skattverð miðast við almennt gangverð án virðisaukaskatts. Sama gildir um vörur og þjónustu sem fyrirtækið notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

Pegar um er að ræða skipti á vörum eða þjónustu eða afhendingu vöru án endurgjalds skal við ákvörðun skattverðs miða við almennt gangverð í sams konar viðskiptum. Liggi slíkt almennt gangverð ekki fyrir skal miða skattverð við reiknað útsöluverð þar sem tekið er tillit til alls kostnaðar að viðbætti þeirri álagningu sem almennt er notuð á vörur eða þjónustu af sama tagi.

Ákvæði 2. mgr. þessarar greinar skulu einnig gilda um skattskyldar vörur og þjónustu sem hvort tveggja er notað af hálfu fyrirtækis til byggingar fasteignar til notkunar fyrir eiganda þess. Hið sama gildir um skattskyldar vörur og þjónustu sem notað er af hálfu fyrirtækisins til byggingar fasteignar á eigin kostnað þess, þegar nota á fasteignina í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða til byggingar fasteignar sem síðar á að selja eða leigja eða nota í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

##### 9. gr.

Pegar um er að ræða viðskipti milli skyldra eða tengdra aðila skal miða við almennt gangverð í sams konar viðskiptum milli ótengdra aðila.

10. gr.

Við sölu notaðrar fólksbifreiðar fyrir færri en níu menn, sem seljandi hefur keypt til endursölu í atvinnuskyni, er seljanda heimilt að miða skattverð við 80,65% af mismun innkaupsverðs og söluverðs bifreiðarinnar að meðtöldum virðisaukaskatti. Sé söluverð lægra en kaupverð reiknast enginn skattur. Þetta á við þegar skattur samkvæmt lögum þessum kemur ekki fram á reikningi við söluna til endurseljandans.

Sé skattverð notaðra bifreiða ákvarðað með þeim hætti sem lýst er í 1. mgr. má ekki tilgreina fjárhæð virðisaukaskatts á reikningi vegna sölunnar eða á annan hátt þannig að hægt sé að reikna út fjárhæð virðisaukaskattsins.

IV. KAFLI

**Skattskyld velta.**

11. gr.

Til skattskyldrar veltu skráðs aðila telst öll sala eða afhending vöru og verðmæta gegn greiðslu, svo og seld vinna og þjónusta. Hér með telst andvirði vöru eða skattskyldrar þjónustu sem fyrirtæki selur eða framleiðir og eigandi tekur út til eigin nota. Til skattskyldrar veltu telst einnig andvirði skattskyldrar vöru og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

Til skattskyldrar veltu telst sala eða afhending á vöru sem seld er í umsýslu- eða umboðssölu.

Til skattskyldrar veltu telst sala eða afhending á vélum, tækjum og öðrum rekstrarfjármunum. Sama gildir um vörubirgðir, vélar, tæki og aðra rekstrarfjármuni þegar fyrirtæki tilkynnir sig út af skrá, sbr. 3. mgr. 5. gr.

12. gr.

Til skattskyldrar veltu telst ekki:

1. Vara sem seld er úr landi, svo og vinna og þjónusta sem veitt er erlendis.
2. Vöruflutningar milli landa og vöruflutningar innanlands þegar flutt er beint til eða frá landinu.
3. Vinna við vöru þegar vinnan er unnin á kostnað erlends aðila og fyrirtæki flytur vöruna út að vinnu lokinni, svo og gerð og mótun vöru á kostnað erlends aðila þegar framleiða á vöruna erlendis.
4. Hönnun, skipulagning, áætlanagerð og önnur sambærileg vinna er varðar byggingar og aðrar fasteignir á erlendri grund.
5. Vistir, eldsneyti, 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. Undanþága þessi nær þó ekki til skemmtibáta og einkaloffara.
6. Sala og útleiga loftfara og skipa, þó ekki skemmtibáta og einkaloffara.
7. Viðgerðar- og viðhaldsvinna við skip og loftför og fastan útbúnað þeirra, svo og efni og vörur sem það fyrirtæki sem framkvæmir viðgerðina notar og lætur af hendi við þá vinnu í því sambandi. Undanþága þessi nær þó ekki til skemmtibáta og einkaloffara.
8. Sala dagblaða og enn fremur sala almennra fréttá- og landsmálblaða sem koma út með reglubundnum hætti, a.m.k. einu sinni í mánuði.
9. Útlend tímarit í áskrift þegar áskriftin er á milli áskrifanda og erlends útgefanda.

Fjármálaráðherra getur í reglugerð sett nánari skilyrði fyrir undanþágum skv. 1. mgr. Einnig getur hann ákveðið að önnur þjónusta, sem innt er af hendi fyrir aðila erlendis, sé undanþegin með sama hætti.

Til skattskyldrar veltu telst ekki sala á vörum sem keyptar hafa verið eða notaðar í þeim tilgangi eingöngu er um ræðir í 3. mgr. 16. gr.

Eignayfírfærslu vörubirgða, véla og annarra rekstrarfjármuna má ekki telja til skattskyldrar veltu þegar eignayfírfærslan á sér stað í sambandi við eigendaskipti á fyrirtæki eða hluta þess og hinn nýi eigandi hefur með höndum skráðan eða skráningarskyldan rekstur samkvæmt lögum þessum. Við slíka sölu skal seljandi tilkynna skattyfirvöldum um eigendaskipti og söluandvirði eigi síðar en átta dögum eftir að eignayfírfærsla fór fram.

## V. KAFLI

### Uppgjör skattskyldrar veltu.

#### 13. gr.

Skattskyld velta á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr., telst heildarskattverð allra vara sem afhentar hafa verið svo og heildarskattverð allrar skattskyldrar vinnu og þjónustu sem innt hefur verið af hendi á tímabilinu.

Ef gefinn er út reikningur vegna afhendingar telst hún hafa farið fram á þeim degi sem tilgreindur er á reikningi enda sé reikningur gefinn út fyrir eða samtímis afhendingu.

Þegar greiðsla fer fram að fullu eða að hluta áður en afhending á sér stað teljast 80,65% af hinni móttæknu 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 100 000 kr.

Vörur, sem afhentar eru til umsýslu- eða umboðssölu, má annað hvort telja til skattskyldrar veltu á því uppgjörstímabili þegar afhending fer fram eða til veltu þess tímabils þegar uppgjör við umsýslu- eða umboðsmann fer fram. Sé síðarnefnda aðferðin valin má ekki gefa út reikning skv. 20. gr. fyrr en uppgjörið fer fram.

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

1. 80,65% þeirrar fjárhæðar sem hann endurgreiðir viðskiptavinum sínum vegna endursendra vara.
2. 80,65% af töpuðum útistandandi viðskiptaskuldum enda hafi hin tapaða fjárhæð áður verið talin til skattskyldrar veltu. Fáist fjárhæðin síðar greidd skulu 80,65% hennar talin með skattskyldri veltu á því tímabili þegar hún fæst greidd.
3. Afslátt sem veittur er eftir að afhending hefur átt sér stað ef hann er veittur aðila sem getur dregið virðisaukaskattinn frá sem innskatt í uppgjöri sínu, sbr. 3. og 4. mgr. 15. gr., 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 afslættinum og fjárhæð skattsins komi þar einnig fram, sbr. 1. og 3. mgr. 20. gr.

Skattskyld vara og þjónusta, sem eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki, telst til skattskyldrar veltu á því uppgjörstímabili þegar úttektin á sér stað. Sama gildir um skattskylda vöru og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

## VI. KAFLI

### Skatthlutfall.

#### 14. gr.

Virðisaukaskattur skal vera 24% og rennur í ríkissjóð.

## VII. KAFLI

### Uppgjör á virðisaukaskatti.

#### 15. gr.

Skattskyldir aðilar skv. 3. gr. skulu vegna hvers uppgjörstímabils, sbr. 24. gr., greiða í ríkissjóð mismun útskatts og innskatts. Sé innskattur á uppgjörstímabili hærri en útskattur á sama tímabili skal ríkissjóður endurgreiða mismuninn, sbr. 26. gr.

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

Innskattur merkir í lögum þessum þann virðisaukaskatt sem á tímabilinu fellur á kaup skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu til nota í rekstrinum, sbr. þó 16. gr.

Innskattur á uppgjörstímabili er sá virðisaukaskattur sem fram kemur á reikningum þeirra sem selt hafa hinum skattskylda aðila á tímabilinu, svo og virðisaukaskattur af innflutningi hins skattskylda aðila á tímabilinu, sbr. XI. kafla.

#### 16. gr.

Til innskatts á hverju uppgjörstímabili, sbr. 24. gr., skal telja virðisaukaskatt af aðkeyptum rekstrarfjármunum, vörum, vinnu, þjónustu og öðrum aðföngum sem eingöngu varða sölu skattaðila á vörum hans og skattskyldri þjónustu.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett reglur um að til innskatts megi telja ákveðinn hluta af virðisaukaskatti innkaupa sem ekki varðar eingöngu sölu skattaðila á vörum hans og skattskyldri þjónustu. Ráðherra getur einnig sett reglur um leiðréttingu frádráttar vegna innskatts þegar breyting verður á notkun varanlegra rekstrarfjármuna, þar á meðal fasteigna, sem hefur í för með sér breytingu á frádráttarréttinum. Leiðréttingin getur tekið til allt að fimm ára frá því að fjármunanna var aflað. Varðandi fasteignir getur leiðréttingin þó tekið til allt að tíu ára. Í reglum um nefndar leiðréttingar getur ráðherra tekið tillit til þeirra verðbreytinga sem orðið hafa frá því að fjármunanna var aflað.

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

1. Kaffistofu eða mótuneyti skattaðila og hvers konar fæðis kaup hans.
2. Öflun eða rekstur íbúðarhúsnæðis fyrir eiganda eða starfsmenn.
3. Hlunnindi til eiganda eða starfsmanna.
4. Öflun og rekstur orlofsheimila, sumarhúsa, barnaheimila o.þ.h. fyrir eiganda eða starfsmenn.
5. Risnu og gjafir.
6. Dvöl á hótelum eða gistihúsum.
7. Öflun, rekstur og leigu fólksbifreiða fyrir færri en níu menn.

Ríki, bæjar- og sveitarfélög og stofnanir þeirra mega einungis telja til innskatts virðisaukaskatt af þeim aðföngum sem eingöngu varða sölu á skattskyldri vöru eða þjónustu, sbr. 4. tölul. 1. mgr. 3. gr. Sama á við um innskatt vegna skattskyldra eigin nota þeirra aðila er um ræðir í 2. mgr. 3. gr.

Þegar vörur, sem notaðar eru af eiganda fyrirtækis, teljast til skattskyldrar veltu fyrirtækisins skv. 1. mgr. 11. gr. má telja virðisaukaskatt af innkaupunum til innskatts. Það sama gildir um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi er varðar atriði er rakin eru í 3. mgr. þessarar greinar.

Þrátt fyrir ákvæði 7. tölul. 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.

## VIII. KAFLI

### Tilhögun bókhalds.

#### 17. gr.

Allir, 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 skattfyrvöld 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 sjóðsvélastrimlar, staðgreiðslusölulistar og staðgreiðslusölufirlit, skal geyma að minnsta kosti í sex ár eftir lok þess reikningsárs er þau varða.

#### 18. gr.

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

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

Virðisaukaskattsskyldum og virðisaukaskattsunanþegnum 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 skattskyldrar vöru og 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.

#### 19. gr.

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

#### 20. gr.

Við sérhverja sölu eða afhendingu á vöru eða skattskyldri þjónustu skal seljandi gefa út reikning, sbr. þó 21. gr. Á reikningi skal koma fram útgáfudagur, nafn og nafnúmer kaupanda og seljanda, skráningarnúmer seljanda, tegund sölu, magn, einingarverð og heildarverð. Reikningseyðublöð skulu vera fyrir fram tölusett í samfelldri töluröð. Reikningur skal bera greinilega með sér hvort virðisaukaskattur er innifalinn í heildarfjárhæð hans eða ekki. Enn fremur skal sérstaklega koma fram hver fjárhæð virðisaukaskatts er, ellegar að virðisaukaskattur sé 19,35% 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. 3. mgr. 13. 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 og vörslu bókhaldsgagna þannig að hann geti að kröfu skattyfirvalda gefið upplýsingar um innkaup sín á skattskyldum vörum og þjónustu frá einstökum 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 tolfirvöldum fyrir virðisaukaskatti sem lagður er á vörur þær er hann flytur inn. Reikningur, að fjárhæð 2500 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.

#### 21. gr.

Við staðgreiðslusölu smásöluverslana og hliðstæðra aðila er ekki skylt að gefa út reikning skv. 1. mgr. 20. 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 20. gr., eftir nánari reglum sem fjármálaráðherra setur.

Þeir sem taka framleiðslu annarra til vinnslu eða endursölu skulu gefa út innleggsnótur (afreikninga) eða móttökukvittanir sem geta komið í stað reikninga skv. 20. gr. og gilda sömu reglur um þær og rakið er í 20. gr. eftir því sem við á. Á þetta m.a. við um kaup eða móttöku samlaga, samvinnufélaga og annarra aðila á framleiðsluvörum bænda, sjávarafra og hvers konar iðnaðarvörum, fullnum og hálfnum.

#### 22. 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.

Í upplýsingum um verð á vöru eða skattskyldri þjónustu skal greinilega koma fram ef uppgæfið verð er ekki með virðisaukaskatti.

#### 23. gr.

Fjármálaráðherra getur með reglugerð sett nánari fyrirmæli um sérstakt bókhald, fylgiskjöl þess og færslu, þar með talið birgðabókhald fyrir alla virðisaukaskattskylda 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.



## IX. KAFLI

### Uppgjörstímabil, gjalddagar, álag, kærur o.fl.

#### 24. 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 virðisaukaskatt þann sem þeim ber að standa skil á samkvæmt lögum þessum. Fjármálaráðherra ákveður í reglugerð um greiðslustaði, greiðslufyrirkomulag og skýrsluform.

Virðisaukaskatti ásamt virðisaukaskattsskýrslu skal skila eigi síðar en á 5. degi annars 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.

Fyrirtæki geta fengið heimild hjá skattstjóra til þess að nota almanaxsmánuðinn sem uppgjörstímabil ef útskattur er að jafnaði lægri en innskattur vegna þess að verulegur hluti veltunnar er undanþeginn skv. 1. mgr. 12. gr. Nú nemur útskattur í slíku fyrirtæki að jafnaði minna en helmingi innskatts og getur skattstjóri þá heimilað því að nota skemmra uppgjörstímabil en einn mánuð en þó ekki skemmra en eina viku. Breyting uppgjörstímabils getur einungis átt sér stað miðað við upphaf tveggja mánaða tímabils skv. 1. mgr. og beiðni um slíka breytingu verður að hafa borist skattstjóra a.m.k. einum mánuði fyrir gildistöku væntanlegrar breytingar. Fáí aðili heimild til breytts uppgjörstímabils getur hann ekki á næstu tveimur árum gert upp miðað við tveggja mánaða tímabil.

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

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

#### 25. 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.

#### 26. gr.

Sé innskattur á einhverju uppgjörstímabili hærrí en útskattur skal innheimtumaður ríkissjóðs 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. 29. gr. Geti skattstjóri ekki vegna aðstæðna skattaðila gert nauðsynlegar athuganir á gögnum þeim er skýrslugjöfin byggist á framlengist framangreindur frestur um þann tíma sem slíkar aðstæður ríkja.

Endurgreiðsla skv. 1. mgr. má því aðeins fara fram að skattákvörðun liggja 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.

#### 27. gr.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur á tilskildum tíma skal aðili sæta álagi til viðbótar skatti samkvæmt virðisaukaskattsskýrslu eða til viðbótar þeim skatti sem honum bar að standa skil á, sbr. 19. gr. Sama gildir ef virðisaukaskattsskýrslu hefur ekki verið skilað eða verið ábótavant og virðisaukaskattur því áætlaður eða endurgreiðsla skv. 26. gr. hefur verið of há.

Álag skv. 1. mgr. skal vera 1% af þeirri fjárhæð sem vangreidd er fyrir hvern byrjaðan dag eftir gjalddaga, þó ekki hærra en 10%.

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, sbr. 29. gr., 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. ef aðili færir gildar ástæður sér til málsbóta 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 skv. 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. eiga einnig við um áætlanir samkvæmt þessari málsgrein.

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 sex 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 skv. 9. mgr. Heimilt er aðila að kæra slíka álagningu samkvæmt ákvæðum 29. gr.

#### 28. gr.

Sé virðisaukaskattur ekki greiddur innan mánaðar frá gjalddaga, sbr. 24. gr., skal greiða ríkissjóði dráttarvexti af því sem gjaldfallið er. Sama gildir ef endurgreiðsla hefur verið of há. Dráttarvextir eru þeir sömu og Seðlabanki Íslands ákveður samkvæmt lögum nr. 36/1986.

Virðisaukaskattur, álag, dráttarvextir og kröfur um endurheimtu of hárra endurgreiðslna njóta lögtaksréttar. Kröfur þessar skulu vera utan skuldaraðar og er óheimilt að

slíta félagi fyrr en kröfur þessar hafa verið greiddar að fullu fyrir allan starfstíma þess. Hafi félagi verið slitið án þess að kröfur þessar hafi verið greiddar bera skilaneftarmenn búskipta ábyrgð á greiðslu þeirra. Stjórnarmenn félaga, sjóða og stofnana, sbr. 5. tölul. 1. mgr. 2. gr. og 4. tölul. 3. gr. laga nr. 75/1981, um tekjuskatt og eignarskatt, bera óskipta ábyrgð á kröfum samkvæmt þessari málsgrein.

Innheimtumaður getur látið lögreglu stöðva atvinnurekstur þeirra aðila sem ekki gera fullnægjandi skil á skattinum, álagi skv. 27. gr. eða dráttarvöxtum skv. 1. mgr. 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. 26. gr. og hún er ekki innt af hendi innan mánaðar frá lokum frests samkvæmt sömu grein og skal þá ríkissjóður greiða aðila dráttarvexti, sbr. 1. mgr., af þeirri fjárhæð sem endurgreiða skal.

#### 29. gr.

Þeir sem ekki vilja sætta sig við ákvörðun skattstjóra á virðisaukaskatti geta kært skattinn til hans innan 15 daga frá því er skatturinn var ákveðinn. Skattstjóri skal kveða upp úrskurð um kærana og tilkynna hann í ábyrgðarbréfi innan 15 daga frá lokum kærufrests.

Úrskurði skattstjóra má skjóta til ríkisskattstjóra sem kveður upp fullnaðarúrskurð, sbr. þó 42. gr.

Kærufrestur til ríkisskattstjóra skal vera 15 dagar frá póstlagningu úrskurðar skattstjóra og úrskurðarfrestur ríkisskattstjóra 15 dagar.

Fjármálaráðherra hefur heimild til að skjóta ákvörðunum til ríkisskattstjóra án tillits til kærufrests.

Ágreining um skattskyldu og skatthæð má bera undir dómstóla en það skal þó gert innan sex mánaða frá því að ríkisskattstjóri eða virðisaukaskattsnefnd, sbr. 42. gr., 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.

## X. KAFLI

### Sérstök ákvæði um landbúnað.

#### 30. gr.

Skráningarskyldir aðilar, sem stunda landbúnað, skulu skráðir á sérstaka skrá, landbúnaðarskrá.

#### 31. gr.

Þrátt fyrir ákvæði 14. gr. skal virðisaukaskattur (útskattur) hjá aðilum, sem stunda landbúnað, vera 11% af andvirði landbúnaðarafurða sem seldar eru eða lagðar inn hjá vinnslustöðvum eða samtökum sem hafa með höndum vinnslu, dreifingu eða sölu þeirra.

#### 32. gr.

Þrátt fyrir ákvæði 24. gr. skulu þeir sem stunda landbúnað skila virðisaukaskattsskýrslu einu sinni á ári. Skýrslunni skal skila 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 afurða til annarra en vinnslustöðva eða samtaka sem hafa með höndum dreifingu þeirra, skulu skila virðisaukaskatti ásamt skýrslum á reglulegum skiladögum skv. 24. gr. Sama gildir um aðila skv. 1. mgr. sem hafa 60% eða meira af heildaratvinnurekstrartekjum af annars konar rekstri en landbúnaði.

33. gr.

Heimilt er skattstjóra að fallast á skemmri uppgjörstímabil hjá aðilum skv. 1. mgr. 32. gr. og er honum skylt að fallast á það ef í ljós kemur að aðilar eiga kröfu á verulegri endurgreiðslu virðisaukaskatts vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjárumunum.

34. gr.

Aðilum, sem skila eiga virðisaukaskattsskýrslu einu sinni á ári skv. 32. 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. 26. gr. sem þessir aðilar eiga rétt á.

## XI. KAFLI

### Sérstök ákvæði um innflutning vöru og þjónustu.

35. 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.

Fjármálaráðherra getur sett reglur um gjaldfrest virðisaukaskatts við innflutning þegar fluttar eru inn meiri háttar fjárfestingarvörur, svo sem vélar, tæki og byggingarefni sem ekki er ætlað til endursölu. Sama gildir um innflutning hráefna enda séu hráefnin verulegur hluti heildarframleiðslukostnaðar hjá viðkomandi aðila og magn þeirra ætlað til a.m.k. fjögurra mánaða framleiðslu. Gjaldalagi skal eigi vera síðar en á gjalddaga virðisaukaskatts þess tímabils sem tollafgreiðsla fer fram á.

36. gr.

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

Við innflutning loftfara og skipa sem undanþegin eru skattskyldri veltu, sbr. 6. tölul. 12. gr., skal ekki greiða virðisaukaskatt.

37. gr.

Virðisaukaskattur af innflutningi skal innheimtur með aðflutningsgjöldum.

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

## XII. KAFLI

### Um eftirlit, upplýsingaskyldu og refsíákvæði.

38. gr.

Öllum aðilum, bæði virðisaukaskattsskyldum og öðrum, er skylt að láta skattyfirvöldum í té ókeypis og í því formi sem óskað er allar nauðsynlegar upplýsingar og gögn er þau

beiðast og unnt er að láta þeim í té. Skiptir ekki máli í því sambandi hvort upplýsingarnar varða þann aðila sem beiðninni er beint til eða þau skipti annarra aðila við hann er hann getur veitt upplýsingar um og varða gjald- og skilaskyldu þeirra aðila eða eftirlit með þeim.

Skattyfirvöld hafa þannig m.a. rétt til þess að krefjast upplýsinga af þeim er hafa keypt af skattskyldum aðila eða selt honum vörur eða haft við hann önnur viðskipti, þar með að 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 féлага sína og atvinnu þeirra og rekstur.

Vegna skatteftirlits samkvæmt lögum þessum getur skattstjóri, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri og menn, sem þeir fela skatteftirlitsstörf, krafist þess að virðisaukaskattskyldir aðilar leggi fram til könnunar bókhald sitt og bókhaldsgögn, svo og önnur gögn er varða reksturinn, þar með talin bréf og samningar. Enn fremur hafa þessir aðilar aðgang að framangreindum gögnum og aðgang að starfsstöðvum virðisaukaskattsskyldra aðila og birgðageymslum og heimild til að taka skýrslur af hverjum þeim sem ætla má að geti gefið upplýsingar er máli skipta. Sömu heimildir hefur skattrannsóknarstjóri vegna rannsóknna skv. 39. gr.

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

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

#### 39. gr.

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

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

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

Skattrannsóknarstjóri getur hafið rannsókn á hverju því atriði er varðar skattskil samkvæmt lögum þessum. Hann skal annast rannsóknir eftir kröfu ríkisskattstjóra og hann skal annast rannsóknir í málum sem til hans er vísað, sbr. 8. mgr. 27. gr., nema hann feli skattstjóra rannsóknina. Hann getur einnig falið skattstjórum athugun eða rannsókn á hverju því atriði sem um getur í þessari grein.

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

#### 40. 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 lögmæltum tíma virðisaukaskattsskýrslu eða 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. 27. gr. dregst frá sektarfjárhæð.

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

Verði brot skv. 1. mgr. uppvíst við skipti dánarbús skal greiða úr búinu sekt er nemi allt að fjórfaldri þeirri skattfjárhæð sem undan var dregin eða vanrækt var að greiða. Sé svo ástatt sem í 2. mgr. segir má gera búinu 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. 38. 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 fyrirvarsmáður 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 sex árum.

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

#### 41. gr.

Ríkisskattanevnd úrskurðar sektir skv. 40. gr. nema máli sé vísað til opinberrar rannsóknar og dómsmeðferðar skv. 2. mgr. 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 ríkisskattanevndar 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 ríkisskattanevnd.

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 ríkisskattanevnd úrskurðar, gilda sömu reglur og um innheimtu skatts eftir lögunum, þar á meðal lögtaksrétt. Einnig má beita ákvæðum 2. og 3. mgr. 28. gr. við innheimtu hans.

Sök skv. 40. gr. fyrnist á sex 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.

### XIII. KAFLI

#### Ýmis ákvæði.

#### 42. gr.

Fjármálaráðherra skipar fjóra menn í virðisaukaskattsnefnd. Tryggt skal að í nefndinni sé fyrir hendi alhliða þekking á sviði atvinnulífs og stjórnsýslu. Ráðherra skipar formann nefndarinnar.

Við meðferð mála, sem að mati nefndarinnar krefjast sérstakrar fag-, tækni- eða viðskiptaþekkingar, er nefndinni heimilt að kveðja til aðstoðar sérfróða ráðgjafa.

Nefndin skal hafa endanlegt stjórnáráð um úrskurðarvald um eftirtalin atriði:

1. Skattskyldusvið, sbr. I. kafla.
2. Skattverð, sbr. III. kafla.
3. Umfang undanþága skv. 6. og 8. tölul. 1. mgr. 12. gr.
4. Innskatt skv. 3. mgr. 15. gr. og 3. mgr. 16. gr.
5. Kærur vegna áætlana skv. 7. mgr. 27. gr.

Skattskyldur aðili getur óskað eftir því við nefndina að hún úrskurði fyrir fram um úrlausnarefni skv. 1.–4. tölul. 3. mgr. Sá sem óskar eftir slíkum fyrirframúrskurði skal senda inn skriflega beiðni studda nauðsynlegum gögnum. Skattyfirvöld eru bundin af slíkum úrskurði nefndarinnar. Slíkum fyrirframúrskurði er ekki heimilt að skjóta til dómstóla.

Úrskurðir skattstjóra um efni 1.–4. tölul. eru kærnanlegir samkvæmt ákvæðum 29. gr.

Kærur skv. 5. tölul. 3. mgr. og kærur vegna 5. mgr. til nefndarinnar eru því aðeins heimilari að þær hafi áður sætt kærumeðferð ríkisskattstjóra skv. 29. gr. Kærufrestur til nefndarinnar skal vera 30 dagar frá póstlagningu úrskurðar ríkisskattstjóra.

Nefndin skal leita umsagnar ríkisskattstjóra áður en hún kveður upp úrskurð sinn.

Fjármálaráðherra skal setja reglur um málsmeðferð fyrir nefndinni og reglur um birtingu á úrskurðum hennar.

#### 43. 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 samkvæmt henni 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.

#### 44. gr.

Fjárhæðir, sem um ræðir í 3. tölul. 4. gr., 3. mgr. 13. gr. og 7. mgr. 20. gr., skulu árlega taka sömu hlutfallslegu breytingu og byggingarvísitala sú er öðlast gildi 1. janúar ár hvert, sbr. lög nr. 18/1983. Ríkisskattstjóri skal reikna út fjárhæðir samkvæmt þessari grein og birta eigi síðar en 1. janúar þess árs sem hinar breyttu fjárhæðir eiga við um.

#### 45. gr.

Skattstjórar skulu árlega semja og leggja fram virðisaukaskattsskrá fyrir hvert sveitarfélag í umdæminu en í henni skal tilgreina ákvarðaðan virðisaukaskatt eða endurgreiddan virðisaukaskatt 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.

#### 46. gr.

Fjármálaráðherra hefur eftirlit með því að skattstjórar, skattrannsóknarstjóri, ríkisskattstjóri, ríkisskattanefnd, virðisaukaskattsnefnd og innheimtumenn ríkissjóðs ræki skyldur sínar samkvæmt lögum þessum. Hann hefur 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.

47. gr.

Sala á skattskyldri vöru og þjónustu til varnarliðsins á Keflavíkurflugvelli, sbr. lög nr. 110/1951, um lagagildi varnarsamnings milli Íslands og Bandaríkjanna, svo og sala á vörum sem ætlaðar eru til endursölu í tollfrjálsum verslunum, sbr. III. kafla laga nr. 47/1960, um tollvöruheymslur o.fl., telst sala úr landi í skilningi laga þessara.

48. 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.

Á sama hátt er fjármálaráðherra heimilt að setja reglur um endurgreiðslu virðisaukaskatts sem erlend fyrirtæki hafa greitt hérlendis vegna kaupa, aðvinnslu, geymslu eða flutnings á vörum sem flytja á úr landi.

49. gr.

Lög þessi öðlast gildi 1. janúar 1988. Frá sama tíma falla úr gildi lög nr. 10/1960, um söluskatt, með síðari breytingum. Ákvæði síðastnefndra laga skulu þó gilda um söluskatt vegna sölu til og með 31. desember 1987.

### Ákvæði til bráðabirgða.

#### I

Fari afhending skattskyldrar vöru og 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 skattskyldrar vöru og þjónustu hefur verið gerður fyrir gildistöku laganna eða greiðsla hefur farið fram að hluta eða fullu.

Hafi slíkur samningur, sbr. 1. mgr. þessa ákvæðis, 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 tilfelli 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 skattskyldrar vöru og þjónustu fer eftir þeim reglum sem gilda þegar tollmeðferð fer fram.

Aðilum sem, hafa með höndum byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð í atvinnuskyni, er heimilt við uppgjör virðisaukaskatts að draga frá greiddan söluskatt af byggingarefni í byggingar og verk sem óseld eru 31. desember 1987 og ætluð eru til sölu. Fjármálaráðherra setur nánari reglur um þennan frádrátt, þar á meðal um það á hvaða uppgjörstímabilum hann leyfist og hvaða gögn þurfa að liggja til grundvallar.

#### II

Skráningarskyldir aðilar skv. 5. gr. laga þessara skulu tilkynna sig til skráningar eigi síðar en 31. október 1987.



## 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 á landi komu í kjölfar upptöku virðisaukaskatts í flestum löndum Vestur-Evrópu.

Haustið 1983 lagði fjármálaráðherra fram frumvarp til laga um virðisaukaskatt sem samið hafði verið af starfshópi á vegum fjármálaráðuneytisins. Frumvarpið var fyrst og fremst lagt fram til kynningar á eðli virðisaukaskatts auk þess sem því var ætlað að vekja upp umræðu um breytt fyrirkomulag neysluskattlagningar hérlendis. Frumvarp þetta var nær óbreytt lagt fram á ný haustið 1984 og mælt fyrir því þá.

Frumvarpið fékk allnokkra umfjöllun í fjárhags- og viðskiptanefnd efri deildar Alþingis sem einnig aflaði umsagnar frá nokkrum hagsmunasamtökum. Í samhljóða álitni nefndarinnar sagði að yfirleitt væru umsagnir þessar neikvæðar. Þá benti nefndin á að ekki lægi fyrir í hverju víðtækar hliðarráðstafanir yrðu fólgnar er nauðsynlegar væru í kjölfar þess að hár virðisaukaskattur yrði lagður á ýmsar lífsnauðsynjar sem undanþegnar hafa verið söluskatti. Jafnframt var í álitni nefndarinnar vikið að því að fleiri en eitt skatthlutfall tíðkaðist víða þar sem virðisaukaskattur væri við lýði. Með hliðsjón af þessum atriðum þótti nefndinni ljóst að málið þarfnáðist fyllri undirbúnings og frekari athugunar og lagði hún af þessum sökum til að því yrði vísað til ríkisstjórnarinnar sem úr varð.

Að tilhlutan fjármálaráðherra hefur frumvarpið verið endurskoðað auk þess sem allrækilega hefur verið hugað að þeim hliðarráðstöfunum sem óhjákvæmilegt er að grípa til verði það að lögum. Um efni þeirra og eðli vísast til 3. kafla hér á eftir.

Við frumvarpsgerð þessa hefur verið tekið mið af lagareglum og reynslu nágrannabjóða okkar, einkum Dana, auk þess sem stuðst hefur verið við fyrri athuganir hér á landi. Efnislega er þetta frumvarp lítið breytt frá fyrri frumvörpum sem lögð hafa verið fram. Hins vegar hefur efnisskipan og orðalagi verið breytt allmikið. Einkum á þetta við fyrstu kafla þess, þar sem fjallað er um skattskyldusviðið, skattverð, skattskylda veltu og uppgjör skattsins. Er í þessum köflum í enn ríkari mæli en áður tekið mið af uppsetningu og efnisskipan dönsku laganna um virðisaukaskatt, enda er gert ráð fyrir mjög svipuðum reglum í þessu efni. Í þessu sambandi er rétt að vekja athygli á að nú þegar eru hafnar viðræður milli annarra Norðurlandabjóða um samræmingu á löggjöf þeirra um virðisaukaskatt. Líklegt er að kerfisleg uppbygging dönsku laganna verði einkum höfð til hliðsjónar við þá samræmingu ef af verður.

Ekki þarf að fjölyrða um það hagræði sem því fylgir að miða framsetningu og texta, að svo miklu leyti sem um er að ræða sömu efnisákvæði, við löggjöf sem reynsla er komin á. Auk þeirrar samræmingar sem getið er að framan er ljóst að með þessum hætti má spara bæði verulegan kostnað og fyrirhöfn við ýmsan undirbúning og framkvæmd þessarar skattheimtu. Má í þessu sambandi nefna gerð handbóka og annarra upplýsingarita, sem nauðsynlegar eru við þjálfun og fræðslu starfsmanna skattkerfisins, svo og gjaldenda. Úrlausn ýmissa vandamála og vafaatriða sem upp kunna að koma í framkvæmd ætti jafnframt að verða mun auðveldari og fljótlegri þar sem hægt er að styðjast við reynslu annarra í þessum efnum.

## 2. Hvers vegna virðisaukaskatt í stað söluskatts?

Tekjuöflun ríkisins, sem öll þjónusta þess og önnur útgjöld grundvallast á, byggir í dag að mestu leyti á óbeinum sköttum. Af þeim vegur söluskatturinn langþingst. Hann er því mikilvægasti tekjustofn ríkisins. Áætlað er að innheimta söluskatts 1986 muni nema um 15,5 milljörðum króna. Þessi eini skattur aflar því um 40% af öllum tekjum ríkisins.

Það er ekki algengt meðal þjóða heims að einn einstakur skattur vegi svo þungt, en þeim mun mikilvægara er að skattkerfi, sem slík tekjuöflun er byggð á, sé rökrétt og öruggt og valdi ekki mismunun.

Það er álit flestra þeirra sem nálægt framkvæmd núverandi söluskattskerfis koma að á því séu svo veigamiklir annmarkar að við það verði ekki unað öllu lengur. Um þetta eru framkvæmda- og eftirlitsaðilar innan skattkerfisins sammála sem og flestir þeir sem innheimtan hvílir á í atvinnulífinu. Hnókrar þeir sem á þessari skattheimtu eru verða einnig oft á vegi hins almenna borgara, sem að öðru leyti verður lítt var við óbeina skattheimtu.

Virðisaukaskatti er ætlað að koma í stað núverandi söluskatts. Hann hefur verið tekinn upp í flestum viðskiptalöndum Íslendinga í Vestur-Evrópu, síðast á Spáni og í Portúgal 1986 og fyrirhugað er að taka hann upp í Grikklandi um næstu áramót.

Virðisaukaskattur hefur yfirgnæfandi kosti fram yfir söluskatt eins og hér verður rakið.

### 2.1 Hverjir eru gallar söluskattsins?

Söluskattur í núverandi mynd hefur verið innheimtur frá árinu 1960. Frá þeim tíma hafa aðstæður allar breyst verulega og viðskiptahættir tekið stakkaskiptum. Fjölgun undanþága og aukin sérhæfing í atvinnulífinu samhliða hækkun skatthlutfalls hefur leitt til þess að söluskattur getur ekki lengur gegnt hlutverki sínu í tekjuöflun ríkisins.

Skattfyrirvöld eiga í sívaxandi erfiðleikum með að koma fram eðlilegri og réttlátri innheimtu skattsins og gjaldendur eru í sífellt meiri óvissu um skattskyldu og þau mörgu markatilvik sem upp hafa komið á síðustu árum. Óþolandi réttaróvissa ríkir á fjölmörgum sviðum varðandi innheimtu söluskatts. Skulu hér nefnd nokkur dæmi:

- \* Erfiðleikar og veruleg fyrirhöfn er við að skipta sölu í undanþægna sölu og skattskylda sölu hjá þeim sem hafa með höndum blandaða verslun, en það á við um nær allar matvöruverslanir. Til að ná þessari skiptingu eru notaðar reiknireglur sem aldrei verða nákvæmar og setja bæði gjaldendur og eftirlitsaðila í vanda.
- \* Verulegir erfiðleikar eru á að greina milli sölu undanþeginna matvæla og sölu tilbúinna rétta, þar sem atriði eins og hitastig söluvara getur orðið ráðandi þáttur um skattskyldu.
- \* Veruleg vandkvæði eru á innheimtu söluskatts af ýmissi innri starfsemi og notkun fyrirtækja á eigin þjónustu og framleiðslu. Ótvíræð skilgreining er ekki til á því hvað sé skattskyld af þessu tagi og hvað ekki. Hér skiptir meginmáli hvort tiltekin framleiðsla eða þjónusta er unnin innan fyrirtækis eða keypt af öðrum. Má t.d. nefna eigin viðgerðir eða verkstæðisvinnu annars vegar og aðkeypta vinnu af þessu tagi hins vegar, einnig eigin ljósritun eða prentun og aðkeypta prentþjónustu.
- \* Mikil óvissa er um skattskyldu af notkun eigin tækja og búnaðar við verklegar framkvæmdir og byggingarstarfsemi ýmiss konar. Nokkur ágreiningsefni um söluskatt af slíkri starfsemi hafa komið til kasta dómstóla á síðustu mánuðum.
- \* Vegna uppsöfnunar söluskatts í framleiðsu- og viðskiptakeðjunni stendur hann í mörgum tilvikum í vegi fyrir eðlilegri þróun í framleiðslu og aukinni verkaskiptingu og sérhæfingu í ýmsum greinum. Handahófskenndar undanþágureglur hafa sömu áhrif. Þannig er t.d. vinna sem unnin er á byggingarstað undanþegin söluskatti en sömu verk ekki séu þau unnin á verkstæði.

Spyrja mætti hvort ekki væri unnt að bæta úr göllum núverandi söluskattskerfis. Þetta hefur verið reynt að gera m.a. með endurgreiðslum á ýmsum sviðum og undanþágum til að

draga úr mismunun og áhrifum af uppsöfnun söluskatts í framleiðslukostnaði. Allar þessar aðgerðir eru afar ónákvæmar og hafa flestar skapað fleiri vandamál en þær hafa leyst. Á söluskattskerfinu sjálfu eru veigamiklir gallar sem fullvíst er að verða ekki lagfærðir innan þess.

## 2.2 Eiginleikar virðisaukaskatts

Virðisaukaskattur eyðir sjálfkrafa flestum göllum söluskattskerfisins. Hann greiðir fyrir eðlilegum viðskiptum milli landa og er ein af forsendum fyrir heilbrigðri þróun atvinnu- og viðskiptalífs innanlands.

Virðisaukaskattur er hlutlaus gagnvart atvinnulífinu og einstökum greinum þess. Hann hvorki ívilnar né íþyngir einstökum aðilum. Skatturinn hefur þar af leiðandi ekki áhrif á dreifingu framleiðsluaflla til hinna ýmsu framleiðslugreina og stuðlar því að skynsamlegustu nýtingu þeirra.

Skattfjárhæð sem leggst á tiltekna vöru eða þjónustu er óháð fjölda þeirra viðskipta-stiga sem farið er um áður en endanlegum neytanda er náð. Skatturinn safnast ekki upp í vöruverðinu á leiðinni til neytandans og hefur því ekki áhrif á neysluval hans. Þannig er skatturinn einnig hlutlaus gagnvart almennu neysluvali.

Í utanríkisviðskiptum er virðisaukaskattur hlutlaus bæði að því er varðar innflutning og útflutning. Þetta þýðir að skattur sem leggst á innfluttar vörur er nákvæmlega jafnhár og skattur á sambærilega innlenda framleiðslu. Útfluttar vörur eru undanþegnar skattinum svo að þær standi jafnfætis vörum annarra þjóða á erlendum mörkuðum að því er skattlagningu varðar. Þannig hefur skatturinn ekki neikvæð áhrif á samkeppnisstöðu íslensks útflutnings eins og núverandi söluskattur getur haft. Mikilvægi þessa atriðis fer sívaxandi í heimi lækkandi aðflutningsgjalda og harðnandi samkeppni í viðskiptum milli landa.

Nokkuð hefur verið um það rætt að í innheimtu virðisaukaskatts sé fólgið sjálfvirkt öryggi þar sem greiddur skattur kemur til frádráttar innheimtum skatti hjá öllum aðilum öðrum en hinum endanlega neytanda. Um þetta eru þó ekki allir á eitt sáttir og ekki er hægt að fullyrða að minna verði um undandrætt í þessu kerfi en hinu eldra. Virkt skatteftirlit hlýtur jafnan að skipta mestu máli í viðleitni til að draga úr skattsvikum. Öryggi virðisaukaskattsins ætti hins vegar að verða meira en söluskattsins þegar af þeirri ástæðu að margvíslegri óvissu er eytt varðandi skattskyldumörkin og heilsteypt og rökrétt skattkerfi kemur í stað úr sér gengins kerfis. Undandrættur ætti einnig að minnka þar eð aðili sem dregur veltu undan virðisaukaskatti kemst ekki hjá því að greiða sjálfur skatt af aðföngum sínum.

Megineinkenni virðisaukaskatts og jafnframt helstu kostir hans umfram söluskatt eru þannig eftirfarandi:

- \* Virðisaukaskattur mismunar ekki framleiðslugreinum eða framleiðsluaðferðum. Hann hefur ekki áhrif á val neytenda á neysluvörum eða þjónustu.
- \* Virðisaukaskattur veldur ekki tilviljanakenndri hækkun framleiðslukostnaðar.
- \* Virðisaukaskattur bætir samkeppnisstöðu íslenskra fyrirtækja gagnvart erlendum samkeppnisaðilum, sem búa við virðisaukaskatt, bæði á erlendum mörkuðum og hérlendis.

## 2.3 Er virðisaukaskattur gallalaus?

Ekkert skattkerfi er í sjálfu sér fullkomið. Hins vegar hafa menn ýkt nokkuð þá vankanta sem á virðisaukaskatti kunna að vera. Stærsti þröskuldurinn við upptöku virðisaukaskatts á Íslandi er eflaust sá, að hann mun leggjast á ýmsar neysluvörur almennings sem nú eru undanþegnar söluskatti, þ.m.t. matvæli. Áframhaldandi undanþága á þessu sviði mundi hins vegar veikja virðisaukaskattskerfið svo mikið að forsendur breytingarinnar væru að verulegu leyti brostnar.

Því er ljóst, að upptaka virðisaukaskatts mun ein sér hafa í för með sér hækkun á ýmsum mikilvægum lífsnaðsynjum. Nú liggja hins vegar fyrir ítarlegar tillögur um hliðarráðstafanir sem ætlað er að mæta þeim erfiðleikum sem af þessu hljótaskast. Með niðurfellingu vörugjalds og aðflutningsgjalda af matvælum, auknum niðurgreiðslum og ráðstöfunum í skatta- og tryggingamálum er ráðgert að mæta sem næst að fullu áhrifum verðhækkana á matvælum hjá almenningi. Einnig er gert ráð fyrir því að verðhækkunaráhrifum virðisaukaskatts í byggingarkostnaði og húshitun verði mætt. Gerð verður grein fyrir þessum tillögum sérstaklega.

Ýmsir telja að virðisaukaskatti fylgi meiri skriffinnsla og fyrirhöfn en hinu eldra kerfi. Þetta er að hluta á misskilningi byggt. Það er rétt að gjaldendum í virðisaukaskatti fjölga verulega. Ákvörðun skattsins verður hins vegar mun rökréttari og auðveldari í flestum atriðum en áður ef kerfið verður án umtalsverðra undanþága. Hjá aðilum sem á annað borð færa vélrænt bókhald, eins og nú er algengt, verður útreikningur á skattstofni og skatti og jafnvel gerð skattskýrslna auðveldari en nú er. Virðisaukaskattskerfið á því ekki að valda fyrirtækjum umtalsverðri viðbótarfyrirhöfn þegar búið er að taka það upp. Sú fjölgun starfsmanna í skattkerfinu sem verður með upptöku virðisaukaskatts væri hvort sem er óhjákvæmileg til þess að framkvæmdin í núverandi söluskattskerfi gæti talist fullnægjandi.

Gagnrýnisráddir hafa heyrst um aukna fjárbindingu þeirra sem innheimta mundu virðisaukaskattinn og standa skil á honum í ríkissjóð. Ekki er hægt að alhæfa neitt í þessu efni en ljóst er að einhver tilflutningur verður á greiðslustreymi milli gjaldenda við þessa kerfisbreytingu. Hjá aðilum sem nú fá endurgreiddan uppsafnaðan söluskatt gæti fjárbinding í einhverjum tilfellum minnkað. Þar sem um aukna fjárbindingu yrði að ræða er gert ráð fyrir að úr henni verði dregið, m.a. með tíðari uppgjörstímabilum eða öðrum aðgerðum þegar sérstaklega stendur á.

#### *2.4 Niðurstöður*

Í þessum kafla hefur verið reynt í stuttu máli að draga saman helstu sjónarmið sem mæla með upptöku virðisaukaskatts hér á landi.

Það er ljóst að innheimta söluskatts á Íslandi er orðin úrelt og núverandi skipan stenst ekki kröfur tímans. Fjölpættara atvinnulíf, aukin og fjölbreyttari útflutningsframleiðsla og breyttir viðskiptahættir knýja á um grundvallarbreytingu á þessu sviði. Eini raunhæfi kosturinn er að taka upp virðisaukaskatt. Hann hefur verið til athugunar hjá íslenskum stjórnvöldum í 15 ár og á dagskrá nær allra ríkisstjórna á því tímabili. Mál er nú til komið að hrinda honum í framkvæmd.

Í næstu köflum verður vikið nánar að því sem rakið hefur verið í þessum kafla.

### **3. Hliðarráðstafanir vegna upptöku virðisaukaskatts**

#### *3.1 Ráðstafanir til að mæta hækkunum framfærslukostnaði*

Frá upphafi hefur verið ljóst að ef halda á undanþágum í virðisaukaskattskerfinu í lágmarki þurfa að koma til ýmsar hliðarráðstafanir til að mæta þeirri auknu framfærslubyrði sem ella hlytist af. Í því sambandi koma nokkrar leiðir til greina og er engin þeirra einhlít.

Í fyrsta lagi kemur til álita að lækka beina skatta og auka útgreiðslur úr skattkerfinu, t.d. í formi barnabóta, sem og greiðslur almannatrygginga. Í öðru lagi er hugsanlegt að lækka eða fella niður álögur, svo sem tolla og vörugjald, á ýmsum vörum sem vega þungt í neyslu almennings og mundu að öðrum kosti hækka um sem næmi virðisaukaskattshlutfallinu. Loks má hugsa sér hefðbundna niðurgreiðsluáðferð til að halda niðri verðlagi ákveðinna vara á meðan aðlögun að hinu nýja skattkerfi á sér stað. Koma þar fyrst og fremst til álita þær landbúnaðarvörur sem þegar eru niðurgreiddar.

Við undirbúning þessa frumvarps var lögð mikil vinna í að kanna hvaða möguleikar á þessu sviði gætu verið raunhæfir. Hér á eftir fer dæmi um hliðarráðstafanir þar sem að hluta er farið inn á allar þær leiðir sem að ofan eru raktar, enda er engin ein þeirra fullnægjandi.

Ráðstafanir til að mæta hækkuðum framfærslukostnaði þurfa ekki að koma til framkvæmda fyrr en frá og með þeim tíma er lög um virðisaukaskatt taka gildi, en í frumvarpi þessu er gert ráð fyrir að það verði 1. janúar 1988. Þar sem hér er um að ræða mjög víðtækar aðgerðir, sem snerta hag margra, er ekki óeðlilegt að sá tími sem líður frá samþykkt frumvarpsins uns lögin taka gildi verði notaður til að kanna enn frekar þær leiðir sem til greina koma í þessu efni og freista þess að ná um þær víðtæku samkomulagi. Ríkisstjórnin er fús til að stofna til viðræðna um þau efni við aðila vinnumarkaðarins og e.t.v. aðra hagsmunaaðila.

Það dæmi sem stuðst hefur verið við í undirbúningi málsins til þessa byggist á eftirfarandi ráðstöfunum. Fjárhæðir sem tilgreindar eru byggjast á áætluðu verðlagi í árslok 1986:

1. Niðurgreiðslur á búvörum sem nú eru niðurgreiddar verði auknar þannig að þær hækki ekki í verði þrátt fyrir virðisaukaskattinn. Áætlað er að þessar auknu niðurgreiðslur muni kosta um 950 m.kr. Þar sem þessi aukning niðurgreiðslna mun breyta samkeppnisstöðu niðurgreidds kjöts gagnvart öðrum kjötvörum verður jafnframt að gera sérstakar ráðstafanir í þágu annarrar kjötframleiðslu, t.d. með breytingu á innheimtu fóðurbætis-skatts.
2. Tollar og vörugjöld verði felld niður á matvælum, innfluttum sem innlendum, öðrum en innfluttu grænmeti. Þó yrði gjald á sælgæti og gosdrykkjum óbreytt. Þetta þýðir að verð á kornvörum, ýmsum ávöxtum, kexi, sultu, kryddi, kakaóí og ýmsum niðursuðuvörum mun lækka, í sumum tilfellum verulega, þrátt fyrir álagningu virðisaukaskattsins. Lækkun tolla á grænmeti er hins vegar einungis ætlað að vega upp áhrif virðisaukaskattsins á verðið, en frekari tollalækkun á þessum vörum mundi raska samkeppnisstöðu innlendra grænmetisframleiðenda óeðlilega mikið. Talið er að þessar lækkanir gjalda muni kosta um 550 m.kr.
3. Hækkun húshitunarkostnaðar með tilkomu virðisaukaskatts verði greidd niður að fullu hjá hitaveitum eða öðrum orkusölum. Þessi aðgerð er talin munu kosta um 450 m.kr.
4. Varið verði um 525 m.kr. til að hækka barnabætur og lækka þannig skattbyrði barnafólks, einkum þeirra sem hafa tiltölulega lágar tekjur.
5. Elli- og örorkubætur verði hækkaðar um 175 m.kr., eða tæp 4%. Þessi hækkun bóta er talin nægja til að mæta að fullu kostnaðarauka elli- og örorkulífeyrisþega vegna virðisaukaskatts.

Samtals er því áætlað að þessar ráðstafanir geti kostað 2 650 m.kr., en hluti af þeirri fjárhæð kemur fram sem tekjutap en ekki hrein útgjöld. Vegna þess hve ráðstafanir þessar eru kostnaðarsamar er óhjákvæmilegt að hlutfall virðisaukaskattsins verði hærra en ella. Í frumvarpinu er gert ráð fyrir að skatthlutfallið verði 24% eða einni prósentu lægra en í núgildandi söluskattskerfi. Er þá jafnframt gert ráð fyrir nokkuð bættri innheimtu í hinu nýja skattkerfi miðað við söluskattskerfið.

Niðurstaðan af þeim ráðstöfunum sem hér hafa verið kynntar er sú að niðurgreiddar búvörur hækka ekki í verði. Önnur matvæli munu hækka að meðaltali um 14%, þrátt fyrir að á þau komi 24% virðisaukaskattur, en matvæli alls, að meðtöldum búvörum, munu hækka um 10,5% að meðaltali. Þar sem verðlag á annarri einkaneyslu lækkar lítillega og þar sem hún vegur þyngra í heildarneyslu almennings mun álagning virðisaukaskatts því aðeins hafa í för með sér 1,2% hækkun á verðlagi einkaneyslu (framfærsluvísitölu). Þær breytingar sem gert er ráð fyrir í álagningu tekjuskatts með hækkun barnabóta munu hins vegar hafa í för með sér að heildarframfærslubyrði hækkar um 0,5% að meðaltali hjá fjölskyldum í landinu en ekkert hjá þorra hjóna með tvö börn eða fleiri.

### 3.2 Ráðstafanir til að mæta hækkun byggingarkostnaðar

Þar sem gert er ráð fyrir að virðisaukaskattur leggist á vinnu iðnaðarmanna á byggingarstað, sem nú er undanþegin söluskatti, hefur verið gert ráð fyrir sérstökum aðgerðum til að veita upp á móti þeirri hækkun byggingarkostnaðar sem af þessu hlýst. Þessi hækkun hefur verið áætluð 5–7% byggingarkostnaðar íbúðarhúsnæðis.

Í frumvarpinu er gert ráð fyrir að allur sá tekjuauki sem af þessu verður renni óskiptur til baka til íbúðarbyggjenda. Nokkrar leiðir er unnt að fara til að koma þeim peningum til skila og er engin þeirra gallalaus. Sú leið sem hér er bent á er að endurgreiða húsnæðisbyggjendum virðisaukaskatt miðað við hvern fermetra í hinu byggða húsnæði, þó að vissu hámarki (200 m<sup>2</sup>). Hér er um verulegar fjárhæðir að tefla. Miðað við byggingarkostnað vísitöluhúsnæðis gæti endurgreiðsla á hvern fermetra numið 1500 kr.

Með þessu móti ætti að vera tryggt að íbúðarhúsnæðisbyggjendur skaðist ekki af álagningu virðisaukaskattsins. Þess má geta að byggjendur atvinnuhúsnæðis munu fá virðisaukaskatt sinn dreginn frá þeim skatti sem þeir innheimta af viðskiptavinum sínum.

Setja þarf sérstakar reglur um endurgreiðslur þessar, en um þær gildir hið sama og um ráðstafanir til að mæta hækkunum framfærslukostnaði, að þær koma ekki til framkvæmda fyrr en virðisaukaskattskerfið sjálft kemst í framkvæmd. Gefst því góður tími til að grandskoða þessa leið, sem og aðrar hugsanlegar leiðir að sama marki, áður en lögin taka gildi.

## 4. 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 og 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 söluskatta 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 drepjið 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. Enn fremur sala á rafmagni til húshitunar.
- \* Þjónusta banka og sparisjóða.

Ein meginforsenda þess að söluskattskerfi eins og hér hefur tíðkast geti orðið 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 framleiðsluafllanna. 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 framleiðsluadferða og kemur jafnvel í veg fyrir eðlilega vélvæðingu eða hagræðingu við framleiðslu. Nokkuð hefur þó 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 innheimtuadílum þarf því að beita sérstökum reikniadferðum sem aldrei verða nákvæmar en verða sífellt flóknari eftir því sem undanþágum fjölga. Af þessu leiðir aukna fyrirhöfn bæði fyrir þá sem innheimta söluskatt og standa skil á honum í ríkissjóð og skattyfirvöld og erfitt er orðið fyrir hina söluskattsskyldu aðila að kunna skil á hinum fjölmörgu undanþáguákvæðum og sérreglum um söluskatt.

Söluskatturinn er ekki hlutlaus þótt aðalreglan sé sú að hann sé einsstigsskattur. Hann leggst t.d. á ýmsu 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 getur þar með haft áhrif á val neytenda á neysluvörum og þau hafa tilviljunakennd 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 kostað. Þegar gerður er samanburður á kostnaði við framkvæmd einstakra skattkerfa verður um leið að íhuga hvort ríkjandi framkvæmd á hverjum tíma fullnægi þeim kröfum sem talið er eðlilegt að gera til hennar, svo sem varðandi öryggi, eftirlit með skilum o.fl. Telja verður að svo hafi ekki verið að því er söluskatt og eftirlit með honum varðar, einkum með tilliti til hækkunar hans á síðustu árum og aukins mikilvægis í tekjuöflun ríkissjóðs. Af þessu leiðir að samanburður á kostnaði milli ýmissa 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.

## 5. Þróun virðisaukaskatts í Evrópu

Eftir fyrri heimsstyrjöld komu fyrst fram hugmyndir um innheimtu neysluskatta 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 Evrópubandalagsins 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 upphaflega stóðu að stofnun Evrópubandalagsins, tekið upp virðisaukaskattkerfi.

Sú samræming, sem átti sér stað á neysluskattkerfum Evrópubandalagsríkjanna 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, Englendingar 1973 og önnur ríki sem síðar gengu í Evrópubandalagið hafa fylgt í kjölfarið. Nokkur ríki Evrópu, sem nú standa utan bandalagsins, hafa einnig tekið upp virðisaukaskatt, t.d. Svíþjóð á árinu 1969 og Noregur á árinu 1970.

Þó 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 skattheimtunnar. Í Danmörku, Noregi og Svíþjóð hefur því einungis verið notað eitt skatthlutfall og stefnan innan Evrópubandalagsins hefur verið sú að samræma reglur aðildarríkjanna þannig að eitt og sama hlutfall gilti um alla starfsemi innan hvers aðildarríkis.

## 6. 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 glöggt afmarkaður og ótvíræður.

Til þess að skatturinn geti talist hlutlaus gagnvart atvinnulífínu eða dreifingu framleiðsluafila 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. Hundradshluti 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 kys 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 er 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 enn fremur fylgt samræming neysluskattskerfa flestra Vestur-Evrópuríkja þar sem utanríkisviðskiptin eru gerð óháð slíkum skatti. Ljóst er að verð á íslenskum útflutningsvörum, sem að einhverju leyti bera í sér söluskatt, getur átt erfitt með að keppa á erlendum mörkuðum við verð á framleiðsluvörum annarra þjóða sem eytt hafa áhrifum söluskatts á framleiðsluverðið með breytingum á skattkerfum sínum.

### 7. 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 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 8.9 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 24% virðisaukaskattur er innheimtur á öllum viðskiptastigum svarar heildarfjárhæð skattsins til 24% 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	240	1.240
Framleiðandi sem fullvinnur vörur	Kaup	1.000			
	Sala	1.600	600	144	1.984
Heildsali .....	Kaup	1.600			
	Sala	1.800	200	48	2.232
Smásali .....	Kaup	1.800			
	Sala	2.300	500	120	2.852
Söluverð til neytanda .....		2.300			2.852
Virðisauki .....			2.300		
Virðisaukaskattur .....				552	

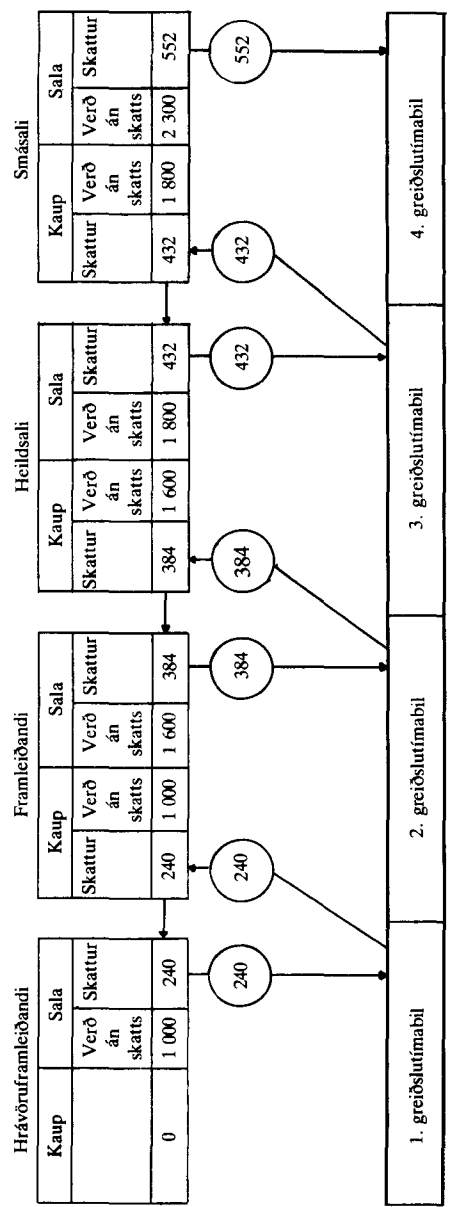
Til einföldunar er gert ráð fyrir því í framangreindu dæmi að hrávöruframleiðandinn kaupi ekki aðföng til framleiðslunnar.

Af dæminu sést að söluverð til neytanda, 2.300 kr., er jafnhátt virðisaukanum á hinum ýmsu viðskiptastigum og samanlagður virðisaukaskattur er 24% af þeirri fjárhæð eða 552 kr.

Nemi heildarsala fyrirtækis á ákveðnu uppgjörstímabili samtals 1.600 krónum verður virðisaukaskatturinn, sem innheimtur er af viðskiptamönnum þess, 384 krónur miðað við að skatthlutfallið sé 24%. Sé gert ráð fyrir að fyrirtækið hafi keypt aðföng, þ.e. hráefni og aðrar rekstrarvörur, fyrir 1.000 kr. verður innskatturinn 240 kr. Fyrirtækinu ber því að skila í ríkissjóð virðisaukaskatti að fjárhæð 144 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 fyrir 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 fyrir en við sölu til hins endanlega neytanda. Fyrirtækin mega draga allan skatt af vörukaupum frá skatti af seldum vörum. Þau þurfa því almennt ekki að fjármagna skatt af vörubirgðum þar sem innskattur af þeim er dreginn frá útskatti af öðrum vörum við skil til ríkissjóðs eða fæst endurgreiddur. Þetta má skýra með dæmi þar sem framleiðsluvöru er fylgt í gegnum fjögur viðskiptastig á jafnmörgum greiðslutímabilum (sjá mynd á bls. 28).



R Í K I S S J Ó Ð U R

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 tollfyrvöld 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 sjálfsgöðu 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.

## 8. Meginatriði frumvarpsins

### 8.1 Skattskyldusviðið

Virðisaukaskattur þarf í grundvallaratriðum að ná til allrar vöru og þjónustu ef hann á að ná 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 mundi 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. Víðtæk skattskylda hefur úrslitabýðingu um framkvæmd slíks kerfis og öryggi þess en jafnframt er víðtæk skattskylda forsenda hlutleysis gagnvart neysluvali og framleiðsluáferðum 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. Það verðmæti sem útskatturinn er reiknaður af er andvirði hinnar seldu vöru eða þjónustu.

Prátt fyrir þá áherslu sem hér hefur verið lögð á víðtæka 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 mismun 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 3. mgr. 2. gr. Meðal þeirra má nefna þjónustu sjúkrahúsa og hliðstæðra stofnana, félagslega þjónustu ýmiss konar, þjónustu lækna og tannlækna, þjónustu banka, váttrygginga-starfsemi o.fl. Þessir aðilar verða að greiða innskatt af aðföngum og fá hann ekki frádraginn 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 aðstæður heimilt að draga frá heildarveltu við uppgjör skattsins. Þessar undanþágur eru taldar upp í 12. gr. frumvarpsins. Meðal þeirra má nefna vörur og þjónustu sem seld er úr landi, sölu skipa og loftfara og flutninga milli landa.

Áhrif þessarar tegundar undanþágu eru mun víðtækari 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.

### 8.2 Skráningarskylda fyrirtækja

Samkvæmt núgildandi 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 skirteini 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 núgildandi 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 heimildarskirteini 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 100.000 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.

### 8.3 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. 12. 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. 26. gr.

Við skattlagningu á innfluttar vörur koma aðallega tvær aðferðir til greina. 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.

Þegar 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 vörur fær það virðisaukaskattinn, sem það greiðir við tollmeðferð, fráðreginn útskatti af sölu og skilar mismuninum í ríkissjóð.

Telja verður 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 núgildandi söluskattskerfi hér á landi. Er því gert ráð fyrir að fyrri aðferðin verði lögleidd, sbr. ákvæði XI. kafla frumvarpsins.

#### 8.4 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. Enn fremur 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 virðisaukaskattskerfi. Tvær aðferðir eru einkum notaðar. Önnur þeirra gerir ráð fyrir fullri frádráttarheimild á innskattinum um leið og kaup á fastafjármunum fara fram. Hin reglan dreifir hins vegar frádráttarheimildinni á nokkur ár frá því að kaupin fara fram, hliðstætt því sem gert er með afskriftum. 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 meginreglan sé sú að heimilt sé að draga innskattinn frá útskatti við skil til ríkissjóðs er samt sem áður eðlilegt að takmarka frádráttarheimildina í nokkrum tilvikum. Kaup aðfanga eða kostnaður getur verið þess eðlis að ekki sé eðlilegt að veita fullan frádrátt á innskatti. Að sjálfsögðu er innskattur af einkaneyslu eiganda fyrirtækis ekki frádráttarbær. Sama gildir um vörur og önnur aðföng sem notuð eru til að greiða starfsfólki laun í hlunnindum eða með öðrum hætti. Til dæmis 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 16. gr.

Þeir 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 einstaka skráningarskylt 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 réttari niðurstöðu um frádrátt í slíkum blönduðum rekstri er nauðsynlegt að afmarka hið skattskylda svið þannig að fjöldi slíkra blandaðra fyrirtækja verði eins líttill 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 búi í sömu fasteign og verslunin er. Verður að skipta innskattinum bæði af byggingarkostnaði hússins og rekstrarkostnaði þess þannig að einungis komi til frádráttar sá innskattur sem tilheyrir verslunarrekstrinum sjálfum.

### 8.5 Bókhald og uppgjör

Fyrirtækjum er gert að innheimta virðisaukaskatt af sölu, 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 VIII. kafli frumvarpsins að geyma allitarleg ákvæði um þessi atriði og vísast um þau að mestu leyti til athugasemda við þann kafla.

Í löndum sem tekið hafa upp virðisaukaskatt eru skattskilin ýmist miðuð við afhendingartíma hins selda og aðfanga og bókhaldslega færslu þeirra eða peningalegar greiðslur. Fyrri aðferðina mætti nefna **reikningsaðferð** (afhendingaraðferð) en hina síðari **greiðsluaðferð**. Yfirleitt er önnur hvor aðferðin notuð sem aðalregla en sums staðar geta fyrirtæki valið milli þessara aðferða eða fengið heimild til að vika 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 er eða selt með gjaldfresti. Þessi aðferð er notuð í gildandi söluskattskerfi hér á landi.

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

Það er nokkuð mismunandi eftir atvinnugreinum eða tegundum fyrirtækja hvor uppgjorsleiðin 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 greiðsluaðferðinni en þar sem þessu er öfugt farið væri sú leið óhagstæðari.

Það yrði yfirleitt mun flóknara og fyrirhafnarmeira fyrir fyrirtæki að nota greiðsluaðferðina. Við innborganir og útborganir upp í viðskipti yrði skatturinn ekki sérgreindur á kvittunum og yrði því að reikna skattinn út í hverju tilviki. Innborganir vegna skattskyldrar sölu og útborganir vegna innkaupa, sem veita heimild til frádráttar á innskatti, yrðu að færast í sér reikninga 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 greiðsluaðferðin.

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



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

Á það er hins vegar að líta að fyrirhöfn einstakra greina verslunar, einkum matvöruverslunar, við uppgjör söluskattsins er orðin veruleg. 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 víðtæka og afdráttarlaus skattskylda sem frumvarpið gerir ráð fyrir haldist.

### 8.6 Skil á skatti

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

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

Vinna skattyfirvalda og framteljanda 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 ef verðbólga er veruleg. Auk þess verða skattfjárhæðir sem fyrirtækin verða að greiða hverju sinni hærri. Af því leiðir einnig að meiri sveiflur verða á innstreymi skatts í ríkissjóð og á greiðslugetu fyrirtækjanna. Á það ber hins vegar að líta að við upptöku virðisaukaskatts í stað söluskatts lækkar sú skattfjárhæð sem hverju fyrirtæki ber að skila í ríkissjóð. Með hliðsjón af þessum atriðum er lagt til í frumvarpinu að árlegum uppgjörstímabilum verði fækkað úr 12 í 6. Þá er lagt til að eindagi skattsins verði 5. dag annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils. Lenging uppgjörstímabilsins með þessum hætti leiðir að sjálfsgöðu til þess að tekjur ríkissjóðs af skattinum hliðrast til og verða því minni á því ári sem breytingin gengur yfir. Benda lauslegar áætlanir til þess að tekjulækkun af þessum sökum gæti orðið um 8–9% og jafngildir það 3–3,5% af heildartekjum ríkissjóðs á því ári. Á móti koma væntanleg áhrif af bættri innheimtu.

### 8.7 Sérreglur um landbúnað

Landbúnaður hefur um margt sérstöðu sem leiðir til þess að eðlilegt virðist að lögleiða sérstakar reglur um virðisaukaskattsmeðferð hans. Þessi atvinnuvegur er utan núverandi söluskattskerfis. Stór hluti þeirrar fjölgunar framteljanda sem verður við upptöku virðisaukaskattskerfis kemur úr þessari grein. Ríður því á miklu að finna leiðir sem einfaldað gætu virðisaukaskattsuppgjör í landbúnaði. Í X. kafla frumvarpsins er að finna tillögur í því efni.

Búrekstur er eina atvinnugreinin í landinu sem yfirleitt er ekki háð bókhaldsskyldu samkvæmt ákvæðum laga um bókhald. Það verður því afar mikilvægt að laga virðisaukaskattskerfið þannig að landbúnaðinum að framkvæmd þess valdi ekki verulegri fyrirhöfn fyrir bændur og skattyfirvöld. Enn fremur má benda á að landbúnaðurinn hefur nokkra sérstöðu að því er varðar tekjustreymi en tekjur bænda koma að verulegu leyti inn löngu eftir að rekstrarkostnaður fellur til. Segja má að í landbúnaði séu margar litlar rekstrarein-

ingar 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. Áætlað hefur verið að innskatturinn í landbúnaði muni verða að meðaltali 11% 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 11% 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 virðisaukaskattskýrslu 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 11% 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 33. gr. um heimild og stundum skyldu skattstjóra til að fallast á beiðni bænda um skemmra uppgjörstímabil. Framangreind ákvæði um innheimtu bænda á 11% útskatti gilda einungis ef selt er til vinnslu eða dreifingaraðila. Af sölu til annarra verða bændur að innheimta hið almenna 24% skatthlutfall. Nemi slík sala 50% eða meira af heildarsölu viðkomandi fellur niður heimildin til árlegs uppgjors og ber þessum aðilum að skila skýrslu og skatti á reglulegum gjalddögum.

#### 8.8 Byggingarstarfsemi

Samkvæmt gildandi söluskattsákvæðum er sala bygginga og hvers konar fasteigna undanþegin söluskatti. Vinna manna við húsbyggingar og aðra mannvirkjagerð, svo og vinna við endurbætur og viðhald þeirra er einnig undanþegin söluskatti. Undanþágan á þó ekki við um vinnu við framleiðslu byggingarvara eða byggingarhluta sem fram fer í verksmiðju eða verkstæði heldur tekur hún einungis til þeirrar vinnu sem unnin er á byggingarstað. Söluskattsskyldan við húsagerð og aðra mannvirkjagerð nær því einungis til efniskostnaðar við mannvirkjagerð 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. Enn fremur 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 skiptingu 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 söluskattkerfinu 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 húsbyggingar og mannvirkjagerð sem á efniskostnað. Full skattskylda hefur í för með sér umtalsverða hækkun á byggingarkostnaði einkaaðila, ríkis og sveitarfélaga. Skráð fyrirtæki fá hins vegar að draga innskattinn frá útskatti.

Með endurgreiðslum til húsbyggjenda, sbr. kafla 3.2 hér að framan, er komið í veg fyrir að lögleiðing virðisaukaskatts leiði til hækkunar á byggingarkostnaði íbúðarhúsnæðis.

### 8.9 Skatthlutfallið

Í 14. gr. frumvarpsins er kveðið á um að skatthlutfallið skuli vera 24%. 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 skatthlutfall 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 er ætlað að afla með virðisaukaskatti.

Hér verður við það miðað að skatthlutfall verði aðeins eitt, sbr. það sem segir um ókosti margra skatthlutfalla hér að framan. Annað atriðið, svið skattskyldunnar, er markað í 2. gr. frumvarpsins, þar sem fjallað er um undanþágu frá útskatti, svo og í 12. 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 meiri tekjum en söluskatturinn gerir nú. Tekjuaukanum sem af þessu leiðir verður síðan ráðstafað til ýmissa hliðarráðstafana, sbr. kafla 3 hér að framan.

Eftir að svið skattskyldunnar hefur verið afmarkað með þessum hætti er unnt að áætla skatthlutfallið, eins og nánar er lýst hér á eftir. Byggt er á spá Þjóðhagsstofnunar um þjóðarframleiðslu ársins 1986 og innbyrðis skiptingu hennar það ár en fjárhæðir hafa síðan verið færðar til verðlags í lok ársins 1986. Tegundarsundurliðun einkaneyslunnar er með sama hætti og árið 1980. Fyrst eru metin þau verðmæti sem ráðstafað er til endanlegra nota í þjóðarbúskapnum 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 1986 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 2. gr. frumvarpsins eru undanþágurnar í einkaneyslu taldar upp. Munar þar mestu um útleigu íbúðarhúsnæðis sem þá leiðir einnig til undanþágu á reiknaðri eigin leigu íbúðarhúsnæðisins eins og hún er áætluð í einkaneyslunni. Þá má einnig nefna nokkra smærri liði. Alls er hér gert ráð fyrir því að um 81% af einkaneyslunni yrðu

skattskyld í virðisaukaskattskerfinu, en til samanburðar má geta þess að við núverandi aðstæður leggst söluskattur á um 57% einkaneyslunnar. Hér er því um að ræða talsverða víkkun skattskyldunnar. Í töflu I (bls. 38) kemur fram hvernig skattskyldan skiptist á hina ýmsu flokka einkaneyslu, eins og matvæli, drykkjarvörur o.s.frv.

Auk einkaneyslunnar yrðu íbúðarbyggingar skattskyldar samkvæmt frumvarpinu. Við mat á hæð skatthlutfallsins er þó ekki gert ráð fyrir því að nettóskatttekjur af íbúðarhúsa- byggingum aukist frá því sem nú er, þrátt fyrir víkkun skattskyldunnar. Ástæðan er sú að hér er reiknað með því að tekjuaukinn verði endurgreiddur húsbýggjendum eins og áður hefur verið gerð grein fyrir. Opinberar byggingar og 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, váttryggingastarfsemi, aðföng ýmissar félagslegrar þjónustu o.fl.

Víðtækari skattskylda á samneyslu og opinberar framkvæmdir í virðisaukaskatti en í söluskatti þýðir í raun að hið opinbera skattleggur sjálft sig. Hér er því ekki um að ræða raunverulegan skattstofn, sem skili tekjuauka í ríkissjóð, því að á móti kemur að samneyslan og framkvæmdir hins opinbera verða dýrari. Við þessu er séð í útreikningi á skatthlutfallinu en í töflunni hér á eftir er ekki reiknað með tekjuauka af þessum sökum.

Eftirfarandi tafla sýnir hlutfallslega skiptingu skattstofns, annars vegar samkvæmt núverandi söluskatti og hins vegar samkvæmt frumvarpinu.

#### Áætluð hlutfallsleg skipting skattstofns í núverandi söluskatti og virðisaukaskatti samkvæmt frumvarpi

	Sölu- skattur	Virðisauka- skattur
1. Einkaneysla .....	71,9	85,1
2. Íbúðabyggingar .....	4,9	4,1
3. Opinberar byggingar .....	1,4	1,1
4. Samgöngumannvirki .....	2,5	2,1
5. Samneysla .....	5,2	4,4
6. Skattskyld aðföng atvinnurekstrar og atvinnuvega- fjárfestingar ásamt skekkju í öðrum liðum .....	14,1	3,2
7. Samtals .....	100,0	100,0
8. Skattstofn í fjárhæðum miðað við verðlag í árslok 1986, m.kr. ....	62.000	74.000
9. Virðisaukaskattsprósenta sem skilar sömu tekjum og 25% söluskattur .....	25%	20,9%

Í töflunni kemur fram að miðað við verðlag í árslok 1986 og þjóðarframleiðslu ársins 1986 mundi skatturinn leggjast á um 74.000 m.kr. skattstofn samanborið við 62.000 m.kr. í núverandi söluskatti. Skattstofninn vex því um tæp 20% vegna víðtækari skattskyldu. Af þessu leiðir að skatthlutfallið í virðisaukaskatti ætti að geta lækkað frá því sem nú er í söluskattinum ef ætlunin væri að virðisaukaskatturinn skilaði sömu tekjum og söluskatturinn. Af töflunni má ráða að miðað við núverandi 25% söluskatt þyrfti virðisaukaskattshlutfallið að vera 21% til þess að skila sömu tekjum og söluskatturinn gerir nú. Eins og áður er komið fram er aftur á móti ætlunin að hafa virðisaukaskattshlutfallið 24% og nota tekjuaukann til hliðarráðstafana eins og nánar er lýst í kafla 3 hér að framan.

Heildarfjárhæð virðisaukaskatts og einstakar ráðstafanir eru eftirfarandi á verðlagi í árslok 1986, miðað við þjóðarframleiðslu þess árs:

	Milljónir króna
Virðisaukaskattur, 24% miðað við útreiknaðan stofn .....	17.750
Áætlaður tekjuauki vegna bættrar innheimtu .....	400
Tekjur alls af virðisaukaskatti .....	18.150
Tekjupörf miðað við 25% söluskatt .....	15.500
Til ráðstöfunar til sérstakra aðgerða .....	2.650
Ráðstafanir, sbr. kafla 3:	
Hækkun barnabóta og lífeyrisbóta og niðurgreiðslur á húshitunarkostnaði .....	1.150
Auknar niðurgreiðslur á búvöru .....	950
Afnám tolla og vörugjalds af matvælum .....	550

Upptaka virðisaukaskatts hefur í för með sér tilflutning á skattbyrðinni þannig að stærri hluti skattsins en áður er innheimtur beint af einkaneyslunni. Áætlað er að um 85% af virðisaukaskattinum verði innheimt af einkaneyslunni samanborið við um 72% í núverandi söluskattskerfi. Á móti kemur að skattlagning aðfanga og atvinnuvegafjárfestingar hverfur að heita má þannig að um 3% af skattinum verða innheimt af aðföngum og atvinnuvegafjárfestingu í stað 14% áður. Af þessu leiðir síðan að uppsöfnun skattsins í rekstrarkostnaði atvinnuveganna hverfur og það markmið með skattinum næst að hann verður hlutlaus gagnvart atvinnulífnum eða dreifingu framleiðsluþáttanna á hinar ýmsu framleiðslugreinar.

#### 8.10 Áhrif virðisaukaskatts á verðlag

Ýmis tormerki eru á því að segja fyrir um hvaða áhrif upptaka virðisaukaskatts hefur á verðlag í landinu. Verðáhrifin fara eftir því hvaða skattar eða tollar verða lagðir niður við upptöku virðisaukaskatts, hver formleg tengsl verða milli verðvísitölu og kaupgjalds og loks eftir því eftirspurnarástandi sem ríkir þegar skattbreytingin gefur tilefni til verðbreytinga.

Áhrif almenns 24% virðisaukaskatts á verðlag, að teknu tilliti til aukinna niðurgreiðslna og niðurfellingar tolla og vörugjalds af matvælum, yrðu þau á mælikvarða einkaneyslu eða framfærsluvísitölu að verðlag hækkaði um rúmlega 1%. Þá er gert ráð fyrir að afnám söluskatts leiði til nokkurrar verðlækkunar þegar uppsöfnunaráhrif söluskattsins hverfa. Að hve miklu leyti þessi verðlækkun kemur fram fer eftir markaðsaðstæðum og einnig þarf að hafa í huga að uppsöfnunaráhrif koma seinna fram í fjárfestingu en í rekstrarvörum. Heildaráhrif uppsöfnunar til verðlækkunar eru e.t.v. um 2% í framfærsluvísitölu en hér er aðeins reiknað með 1% verðlækkun, sem komi fram strax.

	Áætluð breyting verðlags %
Niðurgreiddar búvörur .....	0
Önnur matvæli .....	14
Matvæli samtals .....	10,5
Önnur einkaneysla .....	-1,5
Einkaneysla samtals .....	1,2

Verðhækkun á hinum ýmsu vörum er afar misjöfn. Matvæli sem nú eru með tollum eða vörugjaldi munu lækka í verði eða hækka lítið eða ekkert við upptöku virðisaukaskatts þar sem tollar og vörugjöld verða felld niður. Önnur matvæli hækka nokkurn veginn sem virðisaukaskattinum nemur. Á þeim vörum þar sem uppsöfnun söluskatts í vöruverði er umtalsverð gæti orðið um verðlækkun að ræða þegar virðisaukaskattur er lagður á í stað söluskatts.

TAFLA I

**Söluskattur og virðisaukaskattur af einkaneyslu 1986  
á verðlagi í árslok 1986 (m.kr.)**

	Lauslega áætluð útgjöld í árslok 1986 án skatts	Par af				Útgjöld alls	
		Stofn sölu- skatts	Stofn virðis- aukaskatts	Sölu- skattur 25%	Virðis- aukaskattur 24%	M.v. 25% sölu- skatt	M.v. 24% virðis- aukaskatt
1. Matvæli .....	18.019	2.416	18.019	604	4.325	18.623	22.344
2. Drykkjarvörur og tóbak .....	5.437	5.437	5.437	1.359	1.305	6.796	6.742
3. Fatnaður og einkamunir .....	7.767	7.767	7.767	1.942	1.864	9.709	9.631
4. Húsnæði, ljós og hiti .....	13.825	3.170	4.545	792	1.090	14.617	14.915
5. Húsgögn, húsbúnaður o.fl. ....	9.631	8.773	8.773	2.193	2.106	11.824	11.737
6. Heilsuvernd og snyrting .....	2.019	1.615	1.615	404	388	2.423	2.407
7. Samgöngur .....	11.417	10.137	10.523	2.534	2.526	13.951	13.943
8. Skemmtanir og tómsundaiðja .	6.913	5.254	6.281	1.314	1.506	8.227	8.419
9. Önnur neysla .....	2.641	—	—	—	—	2.641	2.641
10. Einkaneysla alls .....	77.669	44.569	62.960	11.142	15.110	88.811	92.779
11. Flutt af töflu II .....		17.431	11.040				
12. Samtals .....		62.000	74.000				

TAFLA II

**Söluskattur og virðisaukaskattur af íbúðabyggingum, opinberum byggingum,  
samgöngumannvirkjum, samneyslu og skattskyldum aðföngum (m.kr.)**

	Lauslega áætluð útgjöld í árslok 1986 án skatts	Par af	
		Stofn sölu- skatts	Stofn virðis- aukaskatts
1. Íbúðabyggingar .....	6.130	3.065	3.065
2. Opinberar byggingar .....	1.675	838	838
3. Samgöngumannvirki .....	3.360	1.570	1.570
4. Samneysla .....	25 850	3.250	3.250
5. Skattskyld aðföng atvinnurekstrar o.fl. ....	—	8.708	2.317
Samtals 1.–5.		17.431	11.040

**8.11 Fjölgun innheimtuaðila 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, slysatryggingagögn skattyfirvalda og launa-  
miðaskýrslur skattyfirvalda. Tvær síðast töldu heimildirnar eru þó náskyldar.

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

Öðru máli gegnir um slysatryggingagögnin og launamiðaskýrslur. Þar er ætlast til þess að hvert fyrirtæki sé skráð í öllum þeim atvinnugreinum þar sem það er með einhverja starfsemi. Af því leiðir að hvert fyrirtæki eða lögaðili getur verið margtalið ef starfsemin er margþætt eða starfsstaðir eru margir. Aðilar sem fram koma í slysatryggingagögnum 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 innheimtuaðila að miða við launamiðaskýrslur og launaframtöl 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 1983 alls 28.200 og eru einyrkjar þá meðtaldir en tölur um fjölda bænda, sem hér eru einnig meðtaldir, eru áætlaðar eftir öðrum heimildum. Þessi heildartala gefur þó ekki rétta mynd af fjölda þeirra aðila sem gætu orðið framtalsskyldir. Er þá fyrst að nefna að inni í heildartölunni eru allir húsbyggjendur, sem hafa greitt laun á tímabilinu, en ætla má að þeir hafi verið um 1.250 á árinu 1983. 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 stjórnýslu ríkis og sveitarfélaga, menntamál, almannatryggingar, sjúkrahús, elliheimili og aðra heilbrigðisþjónustu, velferðarstofnanir, trúmálastarfsemi, auk ýmiss atvinnurekstrar eins og banka og tryggingafélaga, fólksflutninga, húsfélaga, fasteignarekstrar o.fl. Lauslega áætlað gæti hér verið um að ræða 5.700 aðila sem undanþegnir yrðu framtalsskyldu.

Nánari skipting þessara aðila er sem hér segir:	Fjöldi launagreiðenda
Húsbyggingar .....	1.250
Starfsemi ríkis og sveitarfélaga, þ.e. stjórnýslan, skólar, sjúkrahús o.fl. ....	1.025
Velferðarþjónusta .....	625
Heilbrigðisþjónusta á vegum einkaaðila .....	1.050
Fólksflutningar .....	1.000
Starfsemi banka, sparisjóða, lífeyrissjóða og tryggingafélaga .....	300
Fasteignarekstur, húsfélög o.fl. ....	450
	<hr/>
	Samtals 5.700

Hámarksfjöldi framteljenda til virðisaukaskatts gæti því orðið allt að 22.500 áður en frekari undanþágur frá framtalsskyldu yrðu veittar. Þennan fjölda má bera saman við fjölda framteljenda til söluskatts sem þetta sama ár var um 10.000. Upptaka virðisaukaskatts með því skattskyldusviði sem hér er gert ráð fyrir felur í sér fjölgun framteljenda um nálægt 12.500. 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 framteljenda á sér stað:

	Fjöldun framteljenda
Landbúnaður .....	5.000
Fiskveiðar .....	1.365
Fiskiðnaður .....	500
Byggingarstarfsemi .....	1.850
Samgöngur .....	1.500
Lögfræði-, bókhalds-, tæknipjónusta o.fl. ....	1.800
Annað, oftalið og skekkjur .....	485
	<hr/>
	Samtals 12.500

Af þessum tölum má ráða að mest öll fjölgun framteljenda komi fram í landbúnaði, byggingarstarfsemi og sjávarútvegi. Meðferð þessara greina ræður því úrslitum um fjölgun framteljenda. Í 32. gr. frumvarpsins er sett fram sú almenna regla að þeir sem stunda landbúnað skuli einungis skila virðisaukaskattsskýrslu einu sinni á ári.

### **9. 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 skattýfirvalda ekki verða minni með tilkomu virðisaukaskatts.

Við eftirlit með hvers konar söluskatti verður að telja það mikilvægast að eftirlitsaðilar hafi möguleika til að kanna heildarinnkaup fyrirtækja og heildarsölu þeirra. Í virðisaukaskattskerfinu verður slíkt eftirlit að fara fram með 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 tölum á einstaka innflytjendum en þau gögn geta skattýfirvöld 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.

Þegar 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 samanburð á öryggi nefndra skatta. Öryggi virðisaukaskatts og möguleikar til eftirlits með innheimtu hans veltur einnig mjög á uppbyggingu kerfisins, svo sem skýrleika skattskyldunnar, fjölda undanþága o.fl., eins og þegar hefur verið nefnt.

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

### **10. 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 skattýfirvöld. Erfitt er þó að áætla þann kostnaðarauka með nokkurri vissu.

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

Nú vinna aðeins um 35 starfsmenn hjá skattýfirvöldum störf er snerta eingöngu söluskattinn. Fjölga yrði verulega starfsmönnum við upptöku virðisaukaskatts en saman-



burður 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 innheimtuaðilum 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 víðameira fyrir fyrirtækin en uppgjör á söluskatti. Þessu veldur frádráttur innskatts og sérstök færsla hans í bókhaldi. 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 bókhaldi.

Þegar á heildina er litið verður að telja að virðisaukaskattskerfið hafi í för með sér einhvern kostnaðarauka bæði fyrir skattfyrvöld og innheimtuaðila.

#### *Athugasemdir við einstakar greinar.*

##### Um 1. 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. 15. gr. skal aðili þó einungis standa skil á skatti af virðisauka á hverju stigi. Þá er kveðið á um virðisaukaskattsskyldu af innflutningi vöru og þjónustu en nánari ákvæði um það er að finna í XI. kafla.

##### Um 2. gr.

Samkvæmt greininni eru allar vörur, nýjar og notaðar, skattskyldar. Á hinn bóginn geta skattskyldar vörur undir vissum kringumstæðum verið undanþegnar skattskyldri veltu, sbr. 12. gr. Eins og rakið er í almennum athugasemdum með frumvarpinu er miklum örðugleikum háð að undanþigga einstakar vörutegundir virðisaukaskatti á smásölustigi auk þess sem undanþága einstakra vörutegunda á öðrum stigum viðskipta myndi gera virðisaukaskattskerfið 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. Af ákvæðum frumvarpsins leiðir hins vegar að byggingarstarfsemi og mannvirkjagerð í atvinnuskyni er skattskyld, þ.e. efni og vinna við byggingar og mannvirkjagerð. Vísast í þessu sambandi einkum til athugasemda með 4. mgr. 6. gr. frumvarpsins. Sérstaklega er tekið fram að rafmagn, varmi og önnur orka falli undir vöruhugtakið. Þá skal ekki heimta skatt af sölu viðskiptabréfa. Sala prentvarnings, t.d. frá prentsmiðju, er skattskyld og eins þótt prentvarningurinn hafi að geyma eyðublöð fyrir slík bréf.

Á sama hátt og gildir varðandi vörur skv. 1. mgr. er í 2. mgr. kveðið á um skattskyldu allrar vinnu og þjónustu, hverju nafni sem nefnist, með þeim undantekningum einum sem nefndar eru í 3. mgr. Af því sem sagt er hér að framan má ráða þá meginreglu varðandi skattskyldusviðið að vara, vinna eða þjónusta sem ekki er sérstaklega undanþegin virðisaukaskatti sé skattskyld.

Í 3. mgr. þessarar greinar er síðan að finna tæmandi upptalningu á þeirri vinnu og þjónustu sem undanþegin er virðisaukaskatti samkvæmt frumvarpinu. Undanþágum þessum er haldið í algeru lágmarki. Þær eru í samræmi við undanþágur sem leyfðar eru hjá flestum þeim þjóðum sem búa við virðisaukaskattskerfi.

Áður en vikið verður nánar að umræddum undanþágum skal það ítrekað sem segir í almennum athugasemdum með frumvarpinu að ef þjónusta aðila er haldið utan við

skattskyldusviðið samkvæmt þessari grein verða þeir að greiða innskatt af aðföngum, en fá hann ekki fráreginn þar sem þeir innheimta ekki útskatt af þjónustu sinni. Þeir eru þannig ekki undanþegnir skattinum þar sem þeir verða að bera innskattinn, sbr. nánar 4. mgr. greinarinnar. Þessir aðilar eru að sjálfsögðu ekki skráningarskyldir og skráningarskyldir aðilar, sem eiga viðskipti við þá, fá ekki fráreginn neinn innskatt vegna innkaupa frá þeim. Nokkur edlismunur er samkvæmt framansögðu á þeim undanþágum sem hér um ræðir annars vegar og lúta að vinnu og þjónustu og hins vegar þeim undanþágum sem rætt er um í 12. gr. og lúta að skattskyldri veltu, sbr. það sem rakið er í kafla 8.1 í almennum athugasemdum.

Sjónarmið, sem ráða því að undanþágur eru gerðar í 3. mgr., eru af ýmsum toga. Þannig má segja að félags- og heilbrigðissjónarmið ráði undanþágunum í 1. og 2. tl., tæknileg sjónarmið í 7., 10. og 13. tl., félagsleg og tæknileg í 3. og 9. tl. o.s.frv.

Í 1. tl. 3. mgr. er kveðið á um að ýmis heilbrigðis- og félagsleg þjónusta sé undanþegin. Önnur þjónusta af þessu tagi sem fellur undir 1. og 2. tl. 3. mgr. eftir atvikum, sbr. lokaorð beggja tölulíðanna, er m.a. þjónusta elliheimila, endurhæfingarstöðva fyrir lamaða og fatlaða og stofnana fyrir þroskahefta. Sömuleiðis þjónusta sjúkráþjálfara sem fá sjúklinga til meðferðar frá lækni, enda sé hún greidd af Tryggingastofnun ríkisins. Heilsuræktarstöðvar, sólbaðsstofur og önnur slík starfsemi fellur hins vegar ekki undir þessar undanþágur.

Til reksturs skóla og menntastofnana, sbr. 3. tl. 3. mgr., telst öll venjuleg skóla- og háskólakennsla, fagleg menntun, endurmenntun og önnur kennslu- og menntastarfsemi. Til undanþeginnar starfsemi samkvæmt þessu, auk hefðbundinnar skóla- og menntastarfsemi, telst t.d. starfsemi málaskóla, tónlistarkennsla og námskeið eða kennsla í skrifstofu- og stjórnunarfræðum.

Með hugtakinu „söfnum“ í 4. tl. 3. mgr. er m.a. átt við minjasöfn, náttúrugripasöfn og listasöfn.

Í 6. tl. 3. mgr. er kveðið á um að fólksflutningar séu undanþegnir skattskyldu. Ákvæði þetta er í samræmi við gildandi reglur um söluskatt.

Samkvæmt 7. tl. 3. mgr. er pósthjónusta undanþegin skattskyldu, að undanskyldum almennum bögglaþósti. Rétt er að vekja athygli á því að fjarskipti hvers konar eru skattskyld.

Samkvæmt 8. tl. 3. mgr. er útleiga íbúðarhúsnæðis undanþegin. Samkvæmt gildandi söluskattslögum er ekki innheimtur söluskattur af húsaleigu almennt. Undanþágan í 8. 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. Það þýðir m.a. að skráningarskyld fyrirtæki sem leigir atvinnurekstrarhúsnæði getur dregið innskattinn frá í virðisaukaskattsuppgjöri sínu.

Samkvæmt 9. tl. 3. mgr. er váttryggingastarfsemi undanþegin skattskyldu. Aðalástæðan fyrir því að undanþiggja váttryggingastarfsemi 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 edlilegt að heimta virðisaukaskatt af ýmsum tryggingum, svo sem líftryggingum.

Þjónusta banka, sparisjóða og annarra lánastofnana er undanþegin af tæknilegum ástæðum, sbr. 10. tl. 3. mgr. Undir þessa undanþágu falla einnig aðilar sem hafa með höndum verðbréfamíðlun. Undir undanþáguákvæðið fellur einungis eiginleg banka- og lánastarfsemi. Ef aðilar þessir reka t.d. prentsmiðju í eigin þágu mundi slík starfsemi teljast skattskyld, sbr. 2. mgr. 3. gr.

Vegna eðlis þeirrar starfsemi sem um ræðir í 11., 12. og 14. tl. 3. mgr. þykir rétt að undanþiggja hana skattskyldu. Starfsemi þessi hefur t.d. ætíð verið söluskattsfrjáls og er undanþegin virðisaukaskatti hjá nágrannabjórðum okkar.

Ferðaskrifstofubjónusta er þjónusta sem veitt er bæði innanlands og erlendis og er þess vegna undanþegin af tæknilegum ástæðum aðallega. Hér er eingöngu verið að undanþiggja þá starfsemi sem felst í milligöngu um ferðabjónustu en ekki aðra starfsemi sem ferðaskrifstofur kunna að hafa með höndum.

Eins og áður segir verða aðilar sem stunda starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti skv. 3. mgr. 2. gr. að bera innskattinn af kaupum sínum á aðföngum á sama hátt og hinn almenni neytandi án nokkurs frádráttar- eða endurgreiðsluréttar.

Gert er ráð fyrir að fjármálaráðherra geti í reglugerð kveðið nánar á um það sem undanþegið er samkvæmt þessari grein. Hann getur sett nánari skilyrði fyrir undanþágum en hins vegar er ekki gert ráð fyrir að önnur starfsemi sé undanþegin en upp er talin í greininni, sbr. þó 5. mgr.

#### 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 hvers konar félaga og stofnana sem eingöngu eiga viðskipti við félagsmenn sína og gætu af þeim sökum talist falla utan áðurnefndrar skilgreiningar. Hugtökin sala og afhending skýrast nánar í III. og IV. kafla 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. Um tímamörk sölu vísast nánar til 13. gr.

Gert er ráð fyrir að fjármálaráðherra ákveði með reglugerð að ríki, bæjar- og sveitarfélög og stofnanir og fyrirtæki þeirra, svo og aðrir aðilar sem reka starfsemi sem undanþegin er virðisaukaskatti, greiði virðisaukaskatt af vöru sem framleidd er til eigin þarfa eða af eigin þjónustu þar sem slíkt er nauðsynlegt með tilliti til samkeppnisstöðu annarra fyrirtækja sem láta í té hliðstæða vöru og þjónustu sem skattskyld er.

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. Þar er um að ræða almenna skyldu allra aðila, jafnvel þeirra sem almennt eru undanþegnir opinberum gjöldum í sérstökum lögum.

#### Um 4. gr.

Þeir aðilar sem njóta undanþágu samkvæmt greininni þurfa ekki að innheimta virðisaukaskatt af sölu sinni en geta þá á hinn bóginn ekki fengið frádrægn virðisaukaskatt vegna innkaupa sinna. Minnt er á ákvæði í 3. mgr. 22. gr. sem kveða á um að hafi aðili sem undanþeginn er virðisaukaskatti tilgreint virðisaukaskatt á reikningum sínum skuli skila honum í ríkissjóð.

Samkvæmt 2. tl. greinarinnar er sala listamanns á eigin listaverkum ekki talin virðisaukaskattsskyld, enda falli listaverkið undir þar greind 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 eða starfsemi sem eingöngu er rekin í hjáverkum eða stöku sinnum. Þetta helgast fyrst og fremst

af hagkvæmnisástæðum. Þar sem þessi óskráðu fyrirtæki þurfa ekki að skila skatti af sölu sinni geta skráð fyrirtæki, sem kaupa af þeim aðföng, ekki fengið frádreginn neinn innskatt af þeim kaupum.

#### Um 5. gr.

Samkvæmt greininni skulu allir virðisaukaskattsskyldir aðilar tilkynna starfsemi sína til skráningar hjá skattstjóra í því umdæmi sem þeir eru heimilisfastir. Skattstjóri heldur skrá yfir virðisaukaskattsskylda aðila. Þeir sem stunda landbúnað skulu skráðir á sérstaka skrá, sbr. 30. 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 innheimtur af öllum viðskiptum milli skráðra aðila er ekki þörf á slíkum skírteinum. Í 2. mgr. greinarinnar er þó gert ráð fyrir að skráningarskyldur aðili fái um það staðfestingu frá skattstjóra að skráning hafi farið fram og einnig er gert ráð fyrir því að hann fái sérstakt skráningarnúmer, sbr. 1. mgr. 20. gr., er fram kæmi á reikningum sem hann kann að gefa út.

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

#### Um 6. gr.

Samkvæmt þessari grein getur fjármálaráðherra sett reglur um að fyrirtæki, er inna af hendi þjónustu sem ekki er skattskyld, geti farið fram á svokallaða frjálsa skráningu. Af frjálsri skráningu leiðir að fyrirtæki, sem þannig er skráð, ber að greiða virðisaukaskatt eftir almennum reglum af þeirri þjónustu er það innir af hendi og skráningin lýtur að.

Heimild til frjálsrar skráningar getur haft þýðingu fyrir fyrirtæki sem leggja þurfa í verulega fjárfestingu vegna viðskipta við skráða aðila. Við skráninguna verður þjónusta hins frjálst skráða fyrirtækis skattskyld andstætt því sem hún væri ella. Hins vegar getur fyrirtækið dregið frá útskatti innskatt af vörum og þjónustu sem það hefur keypt vegna þessarar sölu. Jafnframt er skráðum aðila, sem kaupir af viðkomandi umrædda þjónustu, heimilt að draga þannig greiddan skatt frá sem innskatt.

Af hagkvæmnisástæðum er kveðið á um að frjáls skráning geti aldrei staðið skemur en í tvö ár.

Eins og áður segir skulu fyrirtæki, sem skráð eru frjálsri skráningu, skila skatti af sölu á þeirri þjónustu sem skráning tekur til. Af þessu leiðir að skatti skal skila af allri þjónustu sem skráningin lýtur að, óháð því hver kaupir hana.

Í 4. mgr. er kveðið á um að þeir aðilar sem stunda byggingarstarfsemi eða mannvirkjagerð á eigin kostnað í þeim tilgangi að selja skráðum aðilum skv. 5. gr. geti farið fram á sérstaka skráningu vegna þessarar starfsemi. Að fenginni sérskráningu af þessu tagi er viðkomandi aðila heimilt að færa til frádráttar sem innskatt virðisaukaskatt af öllum aðföngum er varða sölu hans á fasteigninni til hins skráða kaupanda, sbr. 1. mgr. 16. gr. Ákvæði þessu er fyrst og fremst ætlað að tryggja samkeppnisstöðu aðila sem stundar byggingarstarfsemi á atvinnuhúsnæði til endursölu gagnvart þeim sem eru skráðir og byggja sjálfir slíkt húsnæði til eigin nota.

#### Um 7. gr.

Í 1. mgr. kemur fram sú meginregla að virðisaukaskatt skuli reikna af heildarandvirði hins selda án virðisaukaskatts. Samkvæmt lokamálslið 1. mgr. 20. 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 1. tl. 2. mgr. kveðið á um að skattar og gjöld samkvæmt öðrum lögum skuli teljast hluti af skattverði. 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 sölunnar að meðtöldum þessum gjöldum. Reglan hefur það í för með sér að skráður kaupandi fær til frádráttar innskatt af hærri fjárhæð og söluaðili skilar samsvarandi hærri útskatti í ríkissjóð en verið hefði ef nettóaðferð hefði verið beitt. Niðurstaðan er sú sama fyrir ríkissjóð. Svipuð sjónarmið 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 sérgreiningar eða koma sérstaklega fram á reikningi eða á sérreikningi.

Ákvæðið í 2. tl. er í samræmi við gildandi skilgreiningar á skattverði til söluskatts og þarfnast ekki nánari skýringa.

Samkvæmt 3. tl. eru tengingar- og stofngjöld og önnur slík gjöld sem seljandi krefur kaupanda um hluti skattverðs. Ekki þykir hjá því komist að kveða sérstaklega á um þetta atriði í því skyni að koma í veg fyrir vafa í þessu sambandi. Ákvæðinu er ætlað að girða fyrir þann möguleika að aðilar, sem krefja um slík gjöld, verðleggji þjónustu á þann hátt að innheimta óeðlilega há stofngjöld en verðleggji aðra skattskylda vöru eða þjónustu þeim mun lægra til þess að komast hjá skattgreiðslu.

Í 4. tl. er kveðið á um að umboðs- og sölulaun og uppboðsþóknun séu hluti skattverðs. Ákvæði þetta er í samræmi við ákvæði gildandi laga um söluskatt.

Samkvæmt 5. tl. 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 virðisaukaskattskyldur 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. 5. mgr. 13. gr.

Nauðsynlegt þykir að taka fram að vextir og verðbætur, sem greiddir eru í afborgunarviðskiptum, teljast ekki til skattverðs enda hafi afhending þess selda þegar átt sér stað og í kaupsamningi kveðið á um vaxta- og verðbótageiðslur. Kostnaður af þessu tagi, sem fellur til fram að afhendingu þess selda, telst hins vegar ætíð hluti skattverðs.

Varðandi 7. tl. vísast til þess sem fram kemur um 4. tl. hér að framan.

#### Um 8. gr.

Í 1. mgr. 8. gr. eru ákvæði sem kveða á um við hvað skattverð skuli miðast þegar eigandi tekur út úr eigin fyrirtæki vörur eða skattskylda þjónustu. Eigin úttekt telst skv. 11. gr. til skattskyldrar veltu. Sömu reglur gilda um skattskyldar vörur og þjónustu sem fyrirtæki notar í tilgangi sem ekki varðar skattskylda sölu þess eða í tilgangi sem varðar atriði er ekki veita rétt til frádráttar innskatti og rakín eru í 3. mgr. 16. gr. Skattverð í þessum tilvikum skal miða við gangverð án virðisaukaskatts í sams konar viðskiptum milli ótengdra aðila. Það sama á við þegar um er að ræða skipti á vörum eða þjónustu eða afhendingu án endurgjalds. Liggja slíkt gangverð ekki fyrir skal það reiknað út og í því sambandi skal taka tillit til alls tilkostnaðar að viðbættri venjulegri álagningu sem notuð er almennt í sambærilegum viðskiptum. Hér er um svipaðar reglur að ræða og gilda í núgildandi söluskattslögum.

Samkvæmt 1. mgr. 2. gr. fellur fasteign ekki undir vöruhugtakið og er því ekki skattskyld. Hins vegar er byggingarstarfsemi, þ.e.a.s. efni til og vinna við húsbyggingar og

aðra mannvirkjagerð, skattskyld samkvæmt frumvarpinu. Af þessum sökum þykir nauðsynlegt að taka fram, svo óyggjandi sé, að eigin úttekt eiganda eða fyrirtækis á efni eða vinnu til húsbygginga er skattskyld og skattverð ákvarðast með sama hætti og kveðið er á í 1. mgr. í þeim tilvikum þegar bygging er notuð í öðrum tilgangi en varðar sölu þess á vörum eða þjónustu eða tilgangi er varðar atriði sem rakin eru í 3. mgr. 16. gr.

#### Um 9. gr.

Ákvæðin í þessari grein eru sett til þess að koma í veg fyrir að óeðlileg verðlagning, í því skyni að lækka skattgreiðslur, eigi sér stað þegar um er að ræða viðskipti milli tengdra eða skyldra aðila. Á sama hátt og í 8. gr. skal í tilvikum sem þessum miða við almennt gangverð við ákvörðun skattverðs og vísast að öðru leyti til athugasemda um þá grein.

#### Um 10. gr.

Í 10. gr. er kveðið á um sérreglu um skattverð þegar notaðar fólksbifreiðar fyrir færri en níu menn eru seldar í endursölu í atvinnuskyni. Hér er um að ræða notaðar bifreiðar sem virðisaukaskattur hefur verið greiddur af við innkaup og ekki fengist frádrægin sem innskattur eða endurgreiddur. Ef ekki er sett sérregla um þetta atriði er ljóst að virðisaukaskattur safnast upp í verði þeirra notuðu bifreiða sem keyptar eru til endursölu í atvinnuskyni. Með þessum hætti er reynt að tryggja samkeppnisstöðu þeirra sem kaupa notaðar fólksbifreiðar til endursölu í atvinnuskyni gagnvart viðskiptum af sama tagi milli einkaaðila. Af ákvæðum greinarinnar leiðir að virðisaukaskattur leggst einungis á þann virðisauka sem myndast hjá viðkomandi endurseljanda en ekki heildarandvirði hins selda. Þessi regla getur að sjálfsögðu aðeins átt við þegar skattur samkvæmt frumvarpinu kemur ekki fram á reikningi við söluna til endurseljanda.

#### Um 11. gr.

Í upphafi 1. mgr. þessarar greinar er kveðið á um að öll afhending vöru og verðmæta, vinnu og þjónustu gegn greiðslu teljist til skattskyldrar veltu nema sérstakar undanþágur komi til samkvæmt öðrum ákvæðum frumvarpsins.

Til skattskyldrar veltu skal auk þess telja vörur sem teknar eru út af birgðum fyrirtækis til eigin nota eiganda fyrirtækis eða til notkunar í tilvikum þar sem ekki er leyfður frádráttur virðisaukaskatts á innkaupunum. Til skattskyldrar veltu telst einnig verðmæti þjónustu sem innt er af hendi fyrir eiganda fyrirtækis eða er ekki frádráttarbær.

Útsköttun (útreikningur útskatts) skattskyldrar vöru og þjónustu, sem notuð er af eiganda fyrirtækisins eða í áðurgreindum tilgangi, kemur einungis til greina að um sé að ræða vöru og þjónustu sem fyrirtækið sjálft framleiðir eða innir af hendi eða þegar fyrirtækið verslar með slíkar vörur og ekki er hægt að ákveða við innkaupin hvort þær verði endurseldar eða notaðar af eiganda o.s.frv. Athygli skal vakin á því í þessu sambandi að skráðu fyrirtæki er óheimilt að draga innskatt af innkaupum frá sem ekki varðar sölu fyrirtækisins á vörum þess og skattskyldri þjónustu, sbr. 16. gr. frumvarpsins. Þetta þýðir að í þeim tilvikum þegar um er að ræða innkaup á vörum til eigin nota eigandans og fyrirtæki hans verslar ekki sjálft með vörurnar er fyrirtækinu óheimilt að reikna virðisaukaskatt af innkaupunum til innskatts og útskatta vörurnar þegar eigandi tekur þær í notkun síðar.

Samkvæmt 3. mgr. telst sala skráðs fyrirtækis á vélum, tækjum og öðrum rekstrarfjármunum, sem notað hefur verið í fyrirtækinu, til skattskyldrar veltu. Sama gildir um vélar, tæki og aðra rekstrarfjármuni þegar fyrirtæki tilkynnir sig út af skrá. Slíkt ákvæði er nauðsynlegt til að koma í veg fyrir að reglur frumvarpsins séu sniðgengnar vegna þess að við kaup á viðkomandi vörum og fjármunum hefur fyrirtækið fengið virðisaukaskattinn dreginn frá sem innskatt eða endurgreiddan sé innskattur hærri en útskattur.

#### Um 12. gr.

Í þessari grein er að finna veigamiklar undantekningar frá almennum reglunni um skattskylda veltu sem fram kemur í 11. gr. Samkvæmt greininni er heimilt að draga endurgjald fyrir tiltekna vöru, vinnu eða þjónustu frá heildarveltu við uppgjör skattsins. Áhrif þessa eru fyrst og fremst þau að ekki á sér stað nein uppsöfnun skatts vegna þessara viðskipta þar sem þeir aðilar sem hér um ræðir hafa í flestum tilvikum heimild til frádráttar á innskatti, andstætt því sem raunin er hjá aðilum sem stunda viðskipti sem undanþegin eru skattskyldu samkvæmt 3. mgr. 2. gr.

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. 15. gr. eða endurgreiddur skv. 26. gr. Útflutningur er þar með alveg undanþeginn virðisaukaskatti og er samkeppnisstaða hans því óháð skattinum, sbr. hins vegar uppsöfnun söluskatts í útflutningi við núverandi fyrirkomulag. Rétt er að leggja áherslu á að því aðeins er heimilt að halda viðskiptum utan skattskyldrar veltu samkvæmt þessum tölulíð að hægt sé að styðja sölu úr landi lögboðnum skjölum og gögnum. Heimild þessi á t.d. ekki við um vörur sem kaupandi flytur síðar úr landi.

Samkvæmt 2. tl. eru vöruflutningar innanlands skattskyldir. Vegna frádráttarheimildar hefur skatturinn ekki áhrif á endanlegt vöruverð til neytanda. Vöruflutningar milli landa eru undanþegnir skattskyldri veltu. Þá er flutningskostnaður innanlands undanþeginn þegar flutt er beint til eða frá landinu. Þessi undanþága leiðir af undanþágu millilandaflutninga 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 3. og 4. tl. er vinna og þjónusta fyrir erlenda aðila undanþegin skattlagningu út frá svipuðum sjónarmiðum og búa að baki undanþágunni í 1. tl., þó að vinnan og þjónustan sé innt af hendi hérlendis.

Í 5. tl. er gert ráð fyrir að vistir og þjónusta sem veitt er um borð í millilandaflöngum sé undanþegin, svo og eldsneyti, tæki og búnaður sem notað er um borð. Sömu sjónarmið og búa að baki ákvæða 1.—3. tl. eiga og við hér.

Samkvæmt 6. tl. er sala og útleiga loftfara og skipa, annarra en einkalofthfara og skemmtibáta, undanþegin skattskyldri veltu. Þó svo að sérreglu þessari væri ekki fyrir að fara yrði ekki um uppsöfnun virðisaukaskatts í fjárfestingu af þessu tagi að ræða þar eð viðkomandi aðilar gætu að sjálfsögðu dregið hann frá sem innskatt. Ákvæðið kemur hins vegar í veg fyrir fjárbindingu í lengri eða skemmri tíma vegna skattsins sem getur verið verulega kostnaðarsöm þar sem hér er oft á tíðum um verulega fjárfestingu að ræða. Sambærilegar reglur gilda um sölu á þessum vörum í nágrannalöndunum. Hliðstætt undanþáguákvæði er í gildandi söluskattslöggjöf og hefur upptaka virðisaukaskattsins því enga breytingu í för með sér að þessu leyti.

Samkvæmt 7. tl. er viðgerðar- og viðhaldsvinna sem unnin er við skip og loftför og fastan útbúnað þeirra, svo og varahlutir sem notaðir eru í því sambandi, undanþegin skattskyldri veltu. Með föstum útbúnaði er aðallega átt við útbúnað sem er fastur við skip eða loftfar, t.d. fjarskiptabúnaður, radar og önnur siglingatæki en nær einnig til björgunarbáta og annars öryggisútbúnaðar. Veiðarfæri, fiskikassar og annað lausafé telst ekki til fasts útbúnaðar í þessu sambandi. Með ákvæði þessu er fyrst og fremst stefnt að því að tryggja að fullu samkeppnisstöðu innlendra viðgerðaraðila gagnvart erlendum viðgerðaraðilum.

Í 8. tl. er lagt til að sala dagblaða og almennra fréttá- og landsmálablaða, sem koma út með reglubundnum hætti, verði undanþegin skattskyldri veltu. Undanþága þessi er í samræmi við reglur sem gilda í nágrannalöndum. Markmiðið með henni er fyrst og fremst að raska ekki viðkvæmri samkeppnisstöðu dagblaða gagnvart öðrum fjölmiðlum. Undanþágan

nær aðeins til blaða sem hafa að geyma almennar fréttir af innlendum og erlendum vettvangi en ekki til blaða sem flytja fréttir af afmörkuðum málaflokkum svo sem fagtímarita ýmiss konar. Gert er ráð fyrir að ráðherra setji nánari reglur um undanþágu þessa í reglugerð samkvæmt heimild í 2. mgr. þessarar greinar.

Í 9. tl. er kveðið á um skattfrelsi erlendra tímarita sem seld eru í áskrift milli hins erlenda útgefanda og innlendra áskrifenda. Að baki undanþágu þessari býr fyrst og fremst sú staðreynd að í framkvæmd er ekki mögulegt að koma við og hafa eftirlit með skattheimtu í þessum tilvikum þar sem dreifing erlendra tímarita sem seld eru í áskrift á sér stað í almennum bréfaþósti.

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. Samkvæmt þessari málsgrein getur ráðherra ákveðið um endurgreiðslu á virðisaukaskatti til erlendra ferðamanna vegna innkaupa þeirra hérlandis.

Í 3. mgr. er tekið fram að vörur, sem keyptar hafa verið eða notaðar í þeim tilgangi einum sem um ræðir í 3. mgr. 16. gr., teljist ekki til skattskyldrar veltu ef fyrirtæki selur þær síðar. Reglan helgast af því að virðisaukaskattur á innkaupum í nefndum tilgangi heimilast ekki til frádráttar sem innskattur.

Samkvæmt 4. mgr. er sala á vörubirgðum, vélum og öðrum rekstrarfjárumnum 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 frá því að salan fór fram.

#### Um 13. gr.

Í greininni eru ákvæði um uppgjör skattskyldrar veltu. Aðalreglan er sú að það fer eftir því hvenær afhending vörunnar eða hinnar skattskyldu þjónustu fer fram til hvaða uppgjörstímabils skattskylda veltan telst. Tímamark skattskyldu er þannig tengt afhendingu. Það er því afhendingin (afhendingarreglan eða reikningsaðferðin) en ekki innborganir (greiðsluáðferðin) sem ræður því hvenær skattskilin fara fram. Í samræmi við þetta er tekið fram í 2. mgr. að sé gefinn út reikningur vegna afhendingar telst hún hafa farið fram á þeim degi, enda sé reikningur gefinn út fyrir eða samtímis afhendingunni.

Samkvæmt framansögðu breytir engu í sambandi við tímamark skattskila þótt greiðsla fari fram eftir afhendingu, t.d. þegar um er að ræða sölu gegn gjaldfresti eða með afborgunarskilmálum, þar sem settir kunna að verða skilmálar um hlutbundinn rétt seljanda í hinu selda, verði ekki staðið í skilum með greiðslur, t.d. sölu með eignarréttarfyrirvara. Sama á við eftir atvikum um kaupleigusamninga (fjármögnunarleigu) sem samkvæmt eðli sínu yrðu fremur taldir vera kaupsamningar en afnotasamningar.

Í 3. mgr. er hins vegar fjallað um tilvik þegar greiðsla fer fram að fullu eða að hluta áður en afhending á sér stað, en þá teljast sem aðalregla 80,65% af hinni mótteknu fjárhæð til hinnar skattskyldu veltu á því tímabili þegar greiðsla fer fram. Þetta ákvæði er sett í þeim tilgangi að koma í veg fyrir að reikningsútgáfa sé dregin á langinn.

Í 4. mgr. kemur fram sérákvæði er varðar umsýslu eða umboðssölu þar sem aðilum, sem afhenda vörur í umboðs- eða umsýslusölu (umbjóðendum), er gefinn kostur á að velja á milli afhendingaraðferðarinnar og greiðsluáðferðarinnar.

Í 5. mgr. er að finna ákvæði um að við uppgjör á skattskyldri veltu geti seljandi, að fullnægðum ákveðnum skilyrðum, dregið frá skattskyldri veltu vegna endursendra vara og taps á útistandandi viðskiptaskuldum. Svipaðar reglur gilda um greiðslur skv. 3. mgr.



Þessarar greinar áður en afhending fer fram. Ástæðan fyrir þessum ákvæðum er sú að skattskyld velta er gerð upp samkvæmt afhendingaraðferðinni. Hér er þannig 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 80,65% er það hlutfall af greiðslu sem nemur söluandvirði þess selda án virðisaukaskatts ef reiknað er með að virðisaukaskattur sé innifalinn í greiðslunni.

Í 1. og 2. tl. 5. mgr. eru heimildir til að draga frá 80,65% 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 tapast vegna útlánsviðskipta.

Sé virðisaukaskattsskyldum viðskiptavini skattaðila veittur afsláttur eftir að afhending hins selda hefur farið fram er heimilt skv. 3. tl. 5. mgr. að draga afsláttinn frá skattskyldri veltu, enda hafi skilyrði til veitingar afsláttarins ekki verið 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 7. 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 14. gr.

Í þessari 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 2,5%, orkujöfnunargjalds sem er 1,5% og húsnæðisgjalds sem er 1%. Að öðru leyti vísast til almennra athugasemda hér að framan um stærð skatthlutfallsins.

Gert er ráð fyrir að tekjur Jöfnunarsjóðs sveitarfélaga í innheimtum virðisaukaskatti samkvæmt frumvarpi þessu verði þær sömu og þær ella hefðu orðið samkvæmt ákvæðum laga um söluskatt. Í söluskattslögunum er kveðið á um að framlagið í Jöfnunarsjóð skuli nema 8% af söluskattinum. Jöfnunarsjóður á hins vegar ekki hlutdeild í söluskattsaukanum, orkujöfnunargjaldinu eða húsnæðisgjaldinu. Gert er ráð fyrir að 5,4% af innheimtum virðisaukaskatti hverju sinni jafngildi tekjum þeim sem Jöfnunarsjóður hefur nú af söluskatti. Af lagatæknilegum ástæðum er horfið frá því að kveða á um mörkun þessa tekjustofns Jöfnunarsjóðs í þessu frumvarpi. Þess í stað er lagt til að um þetta atriði verði kveðið sérstaklega á í lögum um tekjustofna sveitarfélaga þar sem ákvæði af þessu tagi á samkvæmt efni sínu betur heima.

#### Um 15. gr.

Í 1. mgr. kemur fram að sérhver skattskyldur aðili skal skila til ríkissjóðs mismun innskatts af aðföngum og útskatts af sölu á hverju uppgjörstímabili. Í þessari málsgrein felst ein meginregla virðisaukaskattskerfisins, þ.e. að skattaðili greiðir og skilar í ríkissjóð skatti af þeim virðisauka sem á hverju tímabili hefur myndast í fyrirtæki hans. Ekki skiptir máli í þessu sambandi hvort innkaup og sala á tiltekinni söluvöru falli til á einu og sama uppgjörstímabili. 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 26. gr. frumvarpsins.

Í 2. mgr. er hugtakið „útskattur“ skilgreint en samkvæmt þeirri skilgreiningu skal leggja virðisaukaskatt á alla skattskylda sölu eða afhendingu skattaðilans. Skatturinn reiknast af skattverði hins selda, sbr. 7. gr.

Innskattur, sbr. 3. 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. Til frekari skýringar skal eftirfarandi tekið fram:

Aðalreglan er sú að virðisaukaskattur af innkaupum skráðs fyrirtækis telst til innskatts að því leyti sem innkaupin varða sölu (veltu) fyrirtækisins á skattskyldum vörum og þjónustu, þ.e.a.s. bæði þá veltu sem greiða skal virðisaukaskatt af og þá veltu sem ekki er reiknaður virðisaukaskattur af samkvæmt ákvæðum 12. gr. (útflutningur o.s.frv.) Í 3. mgr. 16. gr. eru hins vegar tilgreind ýmis innkaup með virðisaukaskatti þar sem ekki er heimilt að telja skattinn af innkaupunum til innskatts, jafnvel þótt þau að öllu leyti eða að hluta gætu talist varða sölu fyrirtækisins á skattskyldum vörum og þjónustu, sbr. nánar athugasemdir við 16. gr.

Í 4. mgr. er í samræmi við áður nefnda reikningsaðferð, sbr. athugasemdir við 13. gr., kveðið á um að til innskatts á hverju uppgjörstímabili teljist sá virðisaukaskattur sem fram kemur á reikningum til kaupanda vegna afhendingar skattskyldrar vöru og þjónustu á tímabilinu. Hins vegar gildir svokölluð greiðsluregla um virðisaukaskatt af innflutningi, þ.e.a.s. innflytjandi skal telja virðisaukaskatt af innflutningi til innskatts á sama tímabili og greiðsla fer fram til tollyfirvalda, sbr. XI. kafla.

#### Um 16. gr.

Í greininni er að finna nánari afmörkun þess hvað teljist til innskatts sem síðan má draga frá útskatti eða fá endurgreitt.

Í 1. mgr. er því slegið föstu að til innskatts megi aðeins telja virðisaukaskatt af innkaupum o.s.frv. sem eingöngu varðar sölu (veltu) skattskyldrar vöru og þjónustu. Samkvæmt þessu ákvæði væri t.d. óheimill frádráttur vegna innskatts sem varðar byggingu sem aðeins að hluta er notuð í skattskyldri starfsemi fyrirtækisins. Í 2. mgr. er hins vegar að finna ákvæði þar sem fjármálaráðherra er heimilað að setja reglur um frádrátt að hluta (eftir atvikum hlutfallslegan) frádráttarrétt vegna virðisaukaskatts á innkaupum sem varða ekki að fullu sölu skattaðila á skattskyldum vörum og þjónustu. Þá er fjármálaráðherra á sama hátt heimilað að leiðrétta áður fenginn frádrátt vegna virðisaukaskatts þegar breyting verður síðar á notkun varanlegra rekstrarfjármuna sem hefur í för með sér breytingu á frádráttarréttinum.

Í 3. mgr. eru tiltekin ýmis innkaup sem ekki koma til greina við uppgjör innskatts. Athygli skal vakin á því að það leiðir þegar af ákvæðum 1. mgr. að frádráttur innskatts á vörum sem keyptar eru til einkaneyslu eigandans er óheimill. Slík innkaup varða ekki sölu fyrirtækisins á skattskyldum vörum og þjónustu. Þau innkaup o.s.frv. sem ekki heimila frádrátt innskatts skv. 3. mgr. eru kaup á matvælum til neyslu starfsfólks, enn fremur öflun og rekstur íbúðarhúsnæðis, barnaheimila, orlofsbúða o.s.frv. auk annarra innkaupa sem varða önnur hlunnindi til starfsfólks eða eiganda. Í skilningi frumvarps þessa má líta á innkaup í slíkum tilgangi sem kaup til endanlegrar neyslu, þ.e.a.s. ef fyrirtækið hefði greitt hærri peningalaun í staðinn fyrir að veita starfsfólkinu hlunnindi, hefði starfsfólkið þurft að greiða virðisaukaskatt við kaup á viðkomandi vörum og þjónustu.

Bann á frádráttarheimild vegna risnu, gjafa og gistingar er m.a. sett vegna þess hve erfitt yrði að koma í veg fyrir misnotkun. Það skal þó tekið fram að gjafir sem bersýnilega eru gefnar og notaðar í auglýsingaskyni eru frádráttarbærar, eins og t.d. almanök, pennar o.s.frv. Í 7. tl. er takmörkun á frádráttarheimild vegna öflunar, rekstrar og leigu fólksbifreiða fyrir færri en níu menn. Án slíkrar takmörkunar kæmu upp svipuð vandamál og nú eru í tekjuskattslögum varðandi ákvarðanir um hvað teljist vera einkanot eiganda og hvað teljist vera afnot vegna atvinnurekstrar.

Í 4. mgr. eru ákvæði um innskattsfrádrátt ríkis, bæjar- og sveitarfélaga og fyrirtækja og stofnana þeirra, svo og um innskatt vegna eigin nota þeirra aðila er um ræðir í 2. mgr. 3. gr. Ákvæði þetta er sett til öryggis en um frádrátt þeirra mundu að öðru leyti gilda reglur sem settar yrðu á grundvelli heimildar í 2. mgr. þessarar greinar.

Ákvæðum 5. mgr. er ætlað að koma í veg fyrir tvísköttun í þeim tilvikum þegar um er að ræða notkun eiganda fyrirtækis á vörum sem það framleiðir eða verslar með eða þjónustu sem það innir af hendi og ber skv. ákvæðum 1. mgr. 11. gr. að telja skattskylda veltu. Sama á við um notkun fyrirtækisins sjálfs á vörum þessum eða þjónustu í tilgangi sem ekki varðar sölu þess á skattskyldum vörum og þjónustu eða í tilgangi sem lýst er í 3. mgr. þessarar greinar. Reglan felur m.a. í sér að smásali getur tekið út vörur til einkaneyslu af vörubirgðum sínum enda þótt virðisaukaskattur hafi verið talinn til innskatts við kaup þessara vara. Smásalanum ber hins vegar að telja hinar útteknu vörur til skattskyldrar veltu, sbr. 1. mgr. 11. gr.

Í 6. 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. Ákvæði 7. tl. gilda hins vegar að sjálfsögðu um aðrar bifreiðar sem þessir aðilar nota í rekstri sínum.

#### Um 17. gr.

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

#### Um 18. gr.

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

Í 4. mgr. 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 færðir 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 19,35% af innkaupum eða sölu að meðtöldum skatti, miðað við 24% skatt.

Samkvæmt 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. tl. b—líðs 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. 21. gr. frv. Hins vegar myndu þessir aðilar þurfa að varðveita alla reikninga yfir aðkeypt aðföng til þess að fá fráreginn 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 bændra beint til neytenda er háð ákvæðum frumvarps þessa um reikningsútgáfu.

#### Um 19. gr.

Greinin hefur að geyma sönnunarreglu sem er fyrst og fremst þýðingarmikil fyrir þá aðila sem reka margþætta starfsemi þegar sumir hlutar hennar eru skattskyldir en aðrir

undanþegnir, sbr. t.d. 2. mgr. 18. gr. og 4. mgr. 20. 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 20. 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 víðtæku upplýsingaskyldu sem lögð er á aðila skv. 38. 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 einnig samkvæmt frumvarpinu að geta gefið upplýsingar um kaup sín frá einstökum skráðum seljendum. Ef um er að ræða kaup gegn gjaldfresti er skylt samkvæmt bókhaldslögum að færa slík viðskipti í viðskiptamannabók og gæti þá kaupandi gefið upplýsingar úr viðskiptareikningi viðkomandi seljanda. Ekki er í frumvarpi þessu gert að skyldu að halda viðskiptamannabækur umfram það sem skylt er samkvæmt lögum nr. 51/1968, um bókhald. Vegna hinnar víðtæku upplýsingaskyldu getur þó verið hagkvæmt fyrir fyrirtæki að skrá slíkar upplýsingar jafnóðum.

Ákvæði 7. mgr. tengjast ákvæðum 15. gr., sbr. 16. gr., um frádrátt vegna innskatts, sbr. enn fremur 35. 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 21. 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 20. 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. 18. gr. hér að framan.

#### Um 22. gr.

Nauðsynlegt þykir að leggja beint bann við því að aðilar undanþegnir virðisaukaskattsskyldu 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. hafa að geyma þetta bann en 3. mgr. fjallar um það hvernig skuli leiðrétta ef út af hefur verið brugðið.

Af svipuðum toga er efni 2. mgr., en þar er fjallað um seljanda sem er heimilt að gera upp tekjur sínar samkvæmt afreikningi frá vinnslustöðvum eða samlögum, sbr. 2. mgr. 21. gr.

Samkvæmt 4. mgr. er gert ráð fyrir þeirri aðalreglu að verð á vöru eða skattskyldri þjónustu sé tilgreint að meðtöldum virðisaukaskatti. Hér er átt við upplýsingar um verð vöru í auglýsingum eða með öðrum hætti og er reglan sett með hagsmuni neytenda í huga.

#### Um 23. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

#### Um 24. 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.

Í 2. mgr. er gjalddagi virðisaukaskatts ákveðinn 5. dagur annars mánaðar eftir lok uppgjörstímabils. Þetta þýðir að virðisaukaskatti ásamt skýrslu vegna t.d. tímabilsins janúar/febrúar skal skilað eigi síðar en 5. apríl. Í 3. mgr. kemur fram að skila ber skýrslu þegar innskattur er hærri en útskattur en skv. 26. gr. ber þá að endurgreiða úr ríkissjóði mismun innskatts og útskatts.

Samkvæmt ákvæðum 4. mgr. geta fyrirtæki sem eru að jafnaði með lægri útskatt en innskatt vegna útflutnings fengið heimild skattstjóra til að vera með almanaxsmánuð sem uppgjörstímabil. Viðkomandi fyrirtæki, sem eiga þannig að jafnaði að fá endurgreiðslu, þurfa því ekki að bíða allt upp í rúma þrjá mánuði eftir endurgreiðslu. Fyrirtæki sem eru fyrst og fremst útflutningsfyrirtæki og hafa að jafnaði helmingi minni útskatt en innskatt geta fengið heimild til að hafa vikulegt uppgjörstímabil. Með þessum hætti er reynt að koma í veg fyrir óhóflega langa fjárbindingu hjá þeim aðilum sem falla undir greinina.

Gert er ráð fyrir að umsókn um breytt uppgjörstímabil hafi borist skattstjóra a.m.k. mánuði fyrir gildistöku væntanlegrar breytingar og að fyrirtæki sé bundið af hinu nýja uppgjörstímabili í tvö ár. Þessi tímatakmark eru sett til að koma í veg fyrir að þeir sem í einstaka tilvikum sjá sér hag í að nýta sér þessar reglur, en njóta að öðru leyti hagræðis af tveggja mánaða uppgjörstímabili vegna þess að útskattur þeirra er að jafnaði hærri en innskattur, breyti óeðlilega oft um uppgjörstímabil.

#### Um 25. gr.

Samkvæmt þessari grein á skattstjóri að yfirfara virðisaukaskattsskýrslur og leiðréttá 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 innheimtumanni um áætlanir og breytingar sem hann gerir skv. þessari grein. Ákvæði þessarar greinar eru í samræmi við núgildandi reglur um söluskatt.

#### Um 26. 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. 25. gr., og gefinn 15 daga kærufrestur, sbr. 29. 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.

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

#### Um 27. 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 1% í stað 4% í söluskattslögum. Hámarksálag er hins vegar 10%. Ákvæði um dráttarvexti eru í 28. 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.

Samkvæmt 10. mgr. skal ætíð gera aðila viðvart áður en virðisaukaskattur er reiknaður að nýju skv. 9. mgr., sbr. hins vegar 25. gr., þar sem skattstjóra nægir að tilkynna aðila um þær leiðréttingar sem gerðar hafa verið samkvæmt þeirri grein.

#### Um 28. gr.

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

Í 4. mgr. er ákvæði um að ríkissjóður greiði skattaðila dráttarvexti ef endurgreiðsla skv. 26. 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. Kröfur þessar njóta skv. 2. mgr. 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 29. gr.

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

Gert er ráð fyrir að kærufrestir til skattstjóra og ríkisskattstjóra verði 15 dagar. Úrskurðarfrestir skattstjóra og ríkisskattstjóra eru einnig 15 dagar.

Samkvæmt 4. mgr. hefur fjármálaráðherra rétt til að skjóta úrskurðum skattstjóra til ríkisskattstjóra.

#### Um 30. gr.

Gert er ráð fyrir að haldin sé hjá skattfyrirvöldum sérstök skrá yfir skattaðila sem stunda landbúnað. Þessi skrá er nauðsynleg vegna sérákvæða sem fram koma í 31.—34. gr.

#### Um 31. gr.

Samkvæmt þessari grein er gert ráð fyrir að á afurðir skattaðila sem stunda landbúnað og lagðar eru inn hjá vinnslu- og dreifingaraðilum leggist lægra skatthlutfall en hjá öðrum skattaðilum. Hlutfallið er 11%. Með andvirði afurða er átt við heildarverðmæti hins selda án nokkurs frádráttar, sbr. 7. gr.

Landbúnaður hefur að mörgu leyti sérstöðu í íslensku atvinnulífi. Bændur eru ekki almennt bókhaldsskyldir (nema þeir sem selja meiri hluta afurða beint til smásala eða neytenda, 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 skattaðila sjálfa og ríkið að stefna að því að þeir verði sem hlutlausastir í kerfinu. Tryggja þarf að skattaðili fái endurgreiddan virðisaukaskatt sem hann greiðir öðrum af aðföngum sínum en jafnframt að hann liggi ekki með virðisaukaskatt sem hann innheimtir.

Skatthlutfallið í þessari grein byggist á athugun Þjóðhagsstofnunar og miðast við það að þegar á heildina er litið sé virðisaukaskattur sem skattaðili 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 afurða samkvæmt þessari grein ber að innheimta fullan virðisaukaskatt vegna þess að við sölu til neytenda er virðisaukaskattur á landbúnaðarafurðir að sjálfsögðu 24% eins og á öðrum vörum. Við sölu á rekstrartækjum skal ætíð innheimta 24% virðisaukaskatt.

#### Um 32. gr.

Eins og fram kemur í athugasemdum við 31. gr. er stefnt að því að aðilar í landbúnaði 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 skattfyrirvöldum og gjaldendum, að þeir sem stunda landbúnað 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% afurða sinna miðað við verðmæti til vinnslu- eða dreifingaraðila. Reikna má með að þeir sem selja 50% eða meira til annarra með 24% 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. 24. gr. Sama gildir um aðila sem hafa 60% eða meira af heildaratvinnurekstrartekjum sínum af öðru en landbúnaði.

#### Um 33. gr.

Skattstjóra er veitt heimild samkvæmt þessari grein til að fallast á skemmri uppgjörs-tímabil hjá aðilum sem skila eiga skýrslu einu sinni á ári en óska eftir örrari skilum, þó ekki skemmri en hin almennu tveggja mánaða tímabil, sbr. 24. gr. Jafnframt er skattstjóra skylt að fallast á slíka umsókn ef skattaðilinn á rétt á verulegri endurgreiðslu, sbr. 26. gr. Slík ósk kemur fyrst og fremst fram þegar skattaðilar standa í verulegum fjárfestingum og þurfa því að greiða háan virðisaukaskatt sem fæst seint endurgreiddur í sölu. Veruleg fjárfesting í þessu sambandi mundi t.d. vera bygging útihúsa, en kaup á einni dráttarvél eða hevvinnslutæki hins vegar ekki.

Um 34. 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 höndum endurgreiðslur skv. 1. mgr. 26. gr. Hér er gefinn allangur frestur á greiðslu skattsins. En þar sem reiknað er með því við ákvörðun skatthlutfallsins skv. 31. gr. að ekki safnist upp svo neinu nemi virðisaukaskattur hjá þessum skattaðilum og hentugt þykir að uppgjör virðisaukaskatts fari fram við árleg framtalsskil er þessi leið valin. Þá má benda á ákvæði 33. gr. um skemmri uppgjörstímabil ef skattaðili óskar og á rétt á endurgreiðslu.

Um 35. 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 2. gr. Greitt er af tollverði að viðbættum tollum og öðrum gjöldum álögdum 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 til álita komu. Samkvæmt núgildandi söluskattslögum er söluskattur innheimtur við innflutning til eigin nota en ekki af vörum sem ætlaðar eru til endursölu. Samkvæmt þessari grein 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 o.fl., gildi um ákvörðun tollverðs.

Í 3. mgr. er fjármálaráðherra heimilað að setja reglur um gjaldfrest virðisaukaskatts vegna innflutnings á meiri háttar fjárfestingarvörum sem ekki eru ætlaðar til endursölu. Sama á við um hráefni, séu þau verulegur hluti heildarframleiðslukostnaðar og magn þeirra svari a.m.k. til fjögurra mánaða framleiðslu. Ljóst er að skráðum aðilum er samkvæmt frumvarpinu heimilt að draga virðisaukaskatt sem innheimtur er í tolli af vörum þessum frá sem innskatt á gjalddaga virðisaukaskatts þess tímabils þegar tollafgreiðslan fer fram. Engu að síður getur fjárbinding með þessum hætti verið fyrirtækjum kostnaðarsöm, einkum þegar um er að ræða dýrar fjárfestingarvörur. Með þessu ákvæði er ráðherra veitt heimild til þess að koma í veg fyrir að skráðir aðilar verði fyrir fjármagnskostnaði í tilvikum sem þessum.

Um 36. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

Um 37. 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.

Um 38. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.

Um 39. gr.

Greinin þarfnast ekki skýringa.



Um 40. 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. 26. gr., fellur sú háttsemi undir 1. mgr., 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. varðar.

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

Um 41. gr.

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

Um 42. gr.

Lagt er til að sett verði á fót sérstök nefnd sem frá upphafi hafi á hendi samræmingar- og úrskurðarhlutverk varðandi ákveðna þætti laganna sem mest reynir á í framkvæmd. Nauðsynlegt er að framkvæmd laga um virðisaukaskatt verði með samræmdum og fljótvirkum hætti og gætt sé bæði hagsmuna hins opinbera og þeirra fyrirtækja sem eiga að innheimta skattinn. Nefnd með svipuðu fyrirkomulagi og hér er gerð tillaga um hefur verið starfandi í Danmörku og reynst mjög vel.

Ákvæði 4. mgr. er nýmæli í íslenskum skattalögum og er ætlað að tryggja skjót, örugg og samræmd svör við spurningum sem upp koma hjá fyrirtækjum varðandi framkvæmd við ákvörðun á skattinum. Fyrirframúrskurður nefndarinnar er bindandi fyrir skattyfirvöld. Vilji skattskyldur aðili ekki sætta sig við úrskurð nefndarinnar skv. 4. mgr. verður þeim úrskurði ekki vísað til dómstóla, en að sjálfsgöðu verður unnt að skjóta málum einstakra skattaðila til þeirra eftir á í samræmi við almennar reglur um slíkt málskot.

Nefndin hefur einnig með höndum úrskurði á kærnum varðandi atriði sem rakin eru í 1.—5. tl. 3. mgr. Að öðru leyti er fullnaðarúrskurður innan stjórnarsýslunnar í höndum ríkisskattstjóra.

Um 43. gr.

Greinin er í samræmi við gildandi ákvæði laga um tekjuskatt og eignarskatt og þarfnast ekki skýringa.

Um 44. 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 1986 og var þá 250 stig.

Um 45. gr.

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

Um 46. gr.

Greinin er efnislega í samræmi við gildandi lög um tekjuskatt og eignarskatt og þarfnast ekki skýringa.

Um 47. gr.

Í þessari grein er kveðið á um að vörusala innlendra aðila til varnarliðsins á Keflavíkurlflugvelli til notkunar á varnarsvæðunum, svo og þjónusta sem innlendir aðilar

inna af hendi fyrir varnarliðið, teljist útflutningur í skilningi frumvarpsins. Sala þessi telst því ekki til skattskyldrar veltu, sbr. 1. tl. 12. gr. Ákvæði þessu er fyrst og fremst ætlað að tryggja samkeppnisstöðu innlendra aðila gagnvart erlendum aðilum vegna viðskipta við varnarliðið.

Jafnframt er kveðið á um að sala á vörum til tollfrjálsra verslana skuli einnig teljast útflutningur í skilningi laganna. Um kaup þessara verslana á þjónustu gilda hins vegar almennar reglur frumvarpsins.

Um 48. gr.

Í greininni er auk almennra heimilda til setningar reglugerðar um framkvæmd laganna kveðið á um heimild fjármálaráðherra til að setja reglur um endurgreiðslu á virðisaukaskatti sem erlendir aðilar, þ.m.t. sendimenn erlendra ríkja, hafa þurft að greiða vegna kaupa á innlendum markaði. Endurgreiðsluheimild þessari er fyrst og fremst ætlað að tryggja samkeppnisstöðu innlendra aðila gagnvart erlendum vegna viðskipta af þessu tagi.

Um 49. gr.

Gert er ráð fyrir að lögin öðlist gildi 1. janúar 1988. 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.