

Alþingi

Erindi nr. D 117 / 355

6/11/90

komudagur 13 / 12 1993

GREINARGERÐ UM VIRÐISAUKASKATT AF MATVÖRU

1.0	Inngangur	2
2.0	Um undanþágur í virðisaukaskattskerfi	2
2.1	Almennt	2
2.2	Undanþágur samkvæmt gildandi lögum og ástæður þeirra	3
3.0	Neysluskattlagning matvöru síðan 1960	6
3.1	Upphafleg söluskattslög	6
3.2	Víðtækari undanþágur eftir 1970	6
3.3	Matvara skattlögð að nýju 1988	7
3.4	Virðisaukaskattsreglur	8
4.0	Rök gegn sérreglum um skattlagningu matvöru	8
4.1	Inngangur	8
4.2	Möguleikar á undandrætti aukast	10
4.3	Framkvæmd verður erfiðari	13
4.3.1	Erfiðleikar fyrirtækjanna	13
4.3.2	Aukin vinna skattyfirvalda	14
4.4	Mun markmiðið með lægra skattþrepi nást?	16
4.4.1	Mun skattalækkun skila sér til neytenda?	16
4.4.2	Hverjir njóta góðs af lækkun verðs? ..	16
4.5	Nokkur orð um þær undanþágur sem þegar eru í lögum	18
5.0	Reynslan af eftirliti með tveggja þrepa söluskattskerfi	20
5.1	"Undanþágurannsóknir"	20
5.2	Almennt um eftirlit með matvöruverslunum	21
5.3	Eftirlitsátök 1986 og 1988	22
5.4	Niðurstöður könnunarinnar	24
5.5	Dæmi úr eftirlitinu	25
5.6	Reynsla skatteftirlitsins	27
6.0	Niðurstöður og lokaorð	28

1.0 INNGANGUR

Að beiðni yðar, hr. fjármálaráðherra, hef ég látið taka saman eftirfarandi greinargerð vegna hugmynda og tillagna um að matvara verði skattlögð í lægra skattþrepi í virðisaukaskatti. Í greinargerðinni kemur fram afstaða ríkisskattstjóra til þessa máls, auk þess sem fjallað er með almennum hætti um skatttæknilegar afleiðingar undanþága frá virðisaukaskatti.

Efni greinargerðarinnar er með þeim hætti að fyrst er fjallað almennt um undanþáguákvæði virðisaukaskattslaga og þýðingu undanþága í virðisaukaskattskerfi (kaflí 2.0). Síðan er, m.a. til samanburðar við gildandi reglur, rakið hvernig neysluskattlagningu á matvöru var hagað á árunum 1960 til 1989, þ.e. á þeim tíma þegar söluskattslög nr. 10/1960 voru í gildi. Jafnframt er gerð grein fyrir núgildandi reglum um þetta efni (kaflí 3.0). Þá eru reifuð sjónarmið sem fram hafa komið bæði hér á landi og erlendis gegn því að fjölga undanþágum eða þrepum í virðisaukaskatti og rætt um reynslu skattyfirvalda af þegar gildandi undanþágum (kaflí 4.0). Loks er sérstaklega rætt um skatt-
eftirlit í þessu sambandi (kaflí 5.0). Í kafla 6.0 er síðan að finna niðurstöður og lokaorð.

2.0 UM UNDANÞÁGUR Í VIRÐISAUKASKATTSKERFI

2.1 Almennt

Frá upphafi umræðu um virðisaukaskatt hér á landi hafa embættismenn sem um málið hafa fjallað lagt áherslu á að halda undanþágum frá skattskyldu í lágmarki. Í "Greinargerð um virðisaukaskatt" (Fjármálaráðuneytið, 1975) segir á bls. 36-37:

"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 og yrði því að afnema undanþágurnar. ... Þrátt fyrir þá áherslu, sem hér hefur verið lögð á viðtæka skattskyldu, er tæknilega mögulegt að halda tilteknum afmörkuðum þáttum utan skattskyldunnar og í nokkrum tilvikum getur verið hagræði að því í framkvæmd."

Þessi sjónarmið koma einnig fram í frumvörpum til laga um virðisaukaskatt sem lögð voru fram á Alþingi 1984, 1986 og 1988. Síðastnefnda frumvarpið varð að lögum nr. 50/1988, um virðisaukaskatt. Í frumvörpunum eru eftirfarandi rök færð fyrir því að halda undanþágum í lágmarki:

"Undanþágur og mismunandi skatthlutföll eru ... ekki í samræmi við þá grundvallarhugmynd sem liggur að baki virðisaukaskatti. Auk þess torveldar slík mismunun milli vörutegunda og þjónustu einfalda og réttláta framkvæmd skattheimtunnar" (Alþt. 1987-88 A, bls. 3321).

Um þessi sjónarmið vísast nánar til kafla 4.0 hér á eftir.

2.2 Undanþágur samkvæmt gildandi lögum og ástæður þeirra

Eins og kunnugt er eru undanþágur með tvennum hætti í virðisaukaskatti.

Annars vegar er ákveðinni starfsemi haldið algjörlega utan kerfisins (undanþágur skv. 2. gr.). Þar má nefna heilbrigðisþjónustuna, svo og félagslega þjónustu, íþróttar-

starfsemi, fólksflutninga, póstpjónustu og fleira. Þeir aðilar sem hafa þessa starfsemi með höndum innheimta ekki skatt af þjónustu sinni og fá ekki endurgreiddan virðis- aukaskatt (innskatt) af aðföngum. Þeir eru utan virðis- aukaskattskerfisins og þannig í sömu stöðu og almennir neytendur. Að baki þessum undanþágum liggja bæði félags- legar og tæknilegar ástæður - tæknilegu ástæðurnar eru þær að í mörgum tilvikum er ekki um neinn skattstofn að ræða og sum starfsemi (t.d. bankastarfsemi) er með þeim hætti að skattlagning yrði mjög erfið í framkvæmd.

Hinn meginflokkur undanþága (undanþágur skv. 12. gr.) felst í því að sala sumrar vöru og þjónustu telst ekki til skattskyldrar veltu, þ.e. seljendur innheimta ekki útskatt af sölnunni. Samt er viðkomandi fyrirtæki heimilt að draga frá innskatt af aðfangakostnaði við söluna. Áhrif þessarar undanþágu eru því mun víðtækari en hinnar fyrrnefndu. Skipta má undanþágum í þessum flokki í þrjá hópa eftir þeim ástæðum sem liggja þeim að baki:

- a) Útflutningur vöru og sala tiltekinnar þjónustu til erlendra aðila, svo og vöruflutningar milli landa, sbr. 1.-5. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna og reglugerð nr. 194/1990. Þessar undanþágur eiga sér tæknilegar ástæður og eru nauðsynlegur þáttur í öllum virðisauka- skattskerfum. Þeim er fyrst og fremst ætlað að koma í veg fyrir tvísköttun og tryggja samkeppnisstöðu íslenskrar framleiðslu erlendis.
- b) Sala skipa og loftfara, skipasmíði og viðgerðar- þjónusta við skip og loftför, sbr. 6. og 7. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna. Þessar undanþágur eru kerfinu sjálfu ekki nauðsynlegar, því í flestum tilvikum gætu kaupendur talið virðisaukaskatt af þessum aðföngum til innskatts. Tilgangur undanþáganna er aðallega að bæta samkeppnisstöðu íslenskra fyrirtækja á þessu sviði gagnvart erlendum fyrirtækjum, enda er sambærileg

ákvæði að finna í lögum nágrannaþjóðanna.

- c) Sala tímarita, dagblaða og bóka á íslensku, svo og sala á heitu vatni, rafmagni og olíu til húshitunar, sbr. 9.-11. tölul. 1. mgr. 12. gr. laganna. Þessar undanþágur eiga sér engar skatttæknilegar forsendur og eru jafnframt þær undanþágur sem erfiðastar eru í framkvæmd, m.a. vegna þess að þær snúa aðallega að endanlegum neytendum en ekki öðrum skattskyldum aðilum. Þessar undanþágur, sem var ekki að finna nema að hluta í fyrri frumvörpum um virðisaukaskatt, komu í lög nokkrum dögum áður en virðisaukaskattur kom til framkvæmda hér á landi. Undanþágur af þessu tagi, að því er varðar sölu á vörum, eru nú þegar a.m.k. jafn umfangsmiklar og á hinum Norðurlöndunum.

Matvöruundanþága myndi - ef til kæmi - falla í þennan undirflokk.

Líta má á undanþágur skv. 12. gr. virðisaukaskattslaga sem sérstakt skattþrep. Þeir sem selja vöru eða þjónustu sem fellur undir 12. gr. eru skráningarskyldir skv. 5. gr. laganna og önnur ákvæði laganna gilda um þá fullum fetum. Sérstaða þeirra í kerfinu er hins vegar sú að sala þeirra ber núll-skatt, en ekki 24,5% skatt.

Frá þessu sjónarmiði séð er í grundvallaratriðum enginn munur þess að fella t.d. matvöru undir 12. gr. (setja hana í núll-skatt) eða færa hana í sérstakt skattþrep. Hið síðara yrði að vísu nokkuð flóknara í framkvæmd, þar sem þá myndi nýtt skattþrep (hið þriðja) bætast við í kerfið. Hins vegar yrðu öll vandamálin t.d. við skatteftirlit þau sömu. Aðalatriðið er að öll frávik frá meginreglum virðisaukaskattskerfis valda erfiðleikum í framkvæmd og auka hættu á röngum skattskilum. Verður nánar vikið að þessum atriðum í köflum 4.0 og 5.0 en fyrst verður fjallað sérstaklega um skattlagningu matvöru.

3.0 NEYSLUSKATTLAGNING MATVÖRU SÍÐAN 1960

3.1 Upphafleg söluskattslög

Söluskattslögin, sem samþykkt voru á Alþingi 1960, gerðu ráð fyrir tiltölulega fáum undanþágum frá skattskyldu. Undanþágur varðandi matvöru voru þessar: (1) Nýmjólk, nema um veitingasölu væri að ræða, (2) heimilisnotkun bónda á eigin framleiðsluvörum, og (3) sala neysluvatns. Nýmjólkur- undanþágan náði samkvæmt reglugerð einnig til súrmjólkur og undanrennu, en söluskattur lagðist á aðrar mjólkur- afurðir, s.s. rjóma, smjör, skyr, ost, mysu og þurrmjólk.

3.2 Víðtækari undanþágur eftir 1970

Sala á neyslufiski var undanþegin söluskatti samkvæmt söluskattsreglugerð frá 1970. Undanþágan tók þó ekki til sölu á tilbúnum fiskréttum í verslunum og veitingahúsum og ekki til sölu á fiski sem sett hefði einhvers konar vinnslu umfram venjulega aðgerð. Undanþágan tók ekki heldur til sölu á laxi, silungi, humri og rækju.

Með lögum nr. 11/1975, um ráðstafanir í efnahagsmálum og fjármálum til þess að stuðla að jafnvægi í þjóðarbúskapnum og treysta undirstöðu atvinnu og lífshjara, var ráðherra heimilað að lækka eða fella niður söluskatt af einstökum matvörum eða matvöruflokkum. Heimildin var nýtt þannig (augl. nr. 206/1975) að felldur var niður söluskattur af nýjum ávöxtum, nýju grænmeti, kaffi, te, kakói, brauði, brauðvörum og kökum. Undanþágan náði ekki til sölu í veitingahúsum og hliðstæðum sölustöðum, og ekki til vöru sem unnin var úr hinum undanþegnu vörum.

Með reglugerðarbreytingu árið 1977 (reglug. nr. 345/1977) var söluskattsstofn veitingahúsa lækkaður sem nam innkaupsverði undanþeginna matvæla. Þannig lagðist söluskattur aðeins á álagningu veitingahúsanna á réttum sem unnir voru úr undanþegnum matvælum.

Bráðabirgðalög nr. 96/1978, um kjaramál, heimiluðu ráðherra að fella niður sölugjald af einstökum matvörum, matvöruflokkum, drykkjarvörum eða drykkjarvöruflokkum. Samkvæmt reglugerð (nr. 316/1978) tók niðurfellingin til allrar matvöru samkvæmt tilgreindum flokkum tollskrár; þó tók undanþágan ekki til tóbaks, gosdrykkja, öls, áfengra drykkja og sælgætis. "Veitingahúsareglan" gildi áfram.

Nýir undanþegnir matvöruflokkar samkvæmt undanþágunni frá 1978 voru einkum kjötvörur og niðursuðuvörur.

3.3 Matvara skattlögð að nýju 1988

Söluskattur var að nýju lagður á matvæli í tveimur áföngum - sumarið 1987 og í janúar 1988.

Með bráðabirgðalögum nr. 68/1987, sbr. reglugerð nr. 37/1987, var lagður 10% sérstakur söluskattur á matvörur. Þó var eftirtalin matvara undanþegin: Mjólk og mjólkurvörur, fiskur, kjöt (að mestu), matjurtir, egg og smjörlíki.

Með lögum nr. 1/1988 var undanþágum frá söluskatti fækkað. Frá og með 7. janúar 1988 var 25% söluskattur lagður á alla matvöru. Smásöluverð neyslufisks var þó niðurgreitt með vissum hætti í söluskattskerfinu, sbr. reglur nr. 3/1988, í því skyni að smásöluverð á neyslufiski hækkaði ekki umfram 10% við að sala á fiski varð söluskattsskyld.

3.4 Virðisaukaskattsreglur

Samkvæmt virðisaukaskattslögum er eitt skatthlutfall, 24,5%, sem einnig nær til matvöru. Hluti þeirrar fjárhæðar sem slík skattlagning skilar í ríkissjóð er hins vegar endurgreiddur til seljenda eftirtalinnar matvöru:

- (a) Nýmjólkur, G-mjólkur, léttmjólkur og undanrennu.
- (b) Kindakjöts til neyslu innanlands.
- (c) Algengasta neyslufisks.
- (d) Fersks innlends grænmetis, þ.m.t. ferskra innlendra garðávaxta.

Til viðbótar endurgreiðslu vegna neyslufisks kemur sú sérstaka niðurgreiðsla sem tekin var upp í söluskatti í ársbyrjum 1988.

Þeir aðilar sem fá endurgreiðslu skulu nýta endurgreiðslufjárhæðina að fullu til frádráttar söluverði sínu á matvöru sem þeir selja og endurgreiðsla tekur til.

Endurgreiðslukerfinu er ætlað að hafa þau áhrif að smásöluverð þessara matvöruflokka sé sambærilegt því að þeir beri 14% skatt í stað 24,5%. Þó leiðir hin sérstaka niðurgreiðsla á verði neyslufisks, sem tengd er þessu kerfi, til þess að áhrif skattlagningar á smásöluverð hans eru hverfandi.

4.0 RÖK GEGN SÉRREGLUM UM SKATTLAGNINGU MATVÖRU

4.1 Inngangur

Það er skoðun ríkisskattstjóra að öll frávik frá þeirri meginreglu að öll vara og þjónusta sé skattlögð í sama skattþrepi torveldi framkvæmd virðisaukaskattslaganna og auki hættu á undandrætti skatts. Erfiðleikar við framkvæmd

aukast að sjálfsögðu eftir því sem fleiri vöruflokkar eru felldir undir sérstakar reglur. Ítrekað skal að þar skiptir ekki öllu máli hvort um er að ræða algera niðurfellingu skatts af matvöru eða skattlagningu hennar í sérstöku skattþrepi.

Við undirbúning upptöku virðisaukaskatts mælti ríkisskattstjóri eindregið með því að farin yrði endurgreiðsluleið af því tagi sem greint var frá í kafla 3.4 hér að framan í stað þess að hafa matvöru í öðru og lægra skattþrepi. Báðar leiðirnar eiga að leiða til sömu niðurstöðu fyrir neytendur. Á hinn bóginn er mun auðveldara að hafa eftirlit með því að endurgreiðslur séu réttilega greiddar út úr kerfinu heldur en því að skattskil verði rétt í fjölþrepa-kerfi.

- * Í fyrsta lagi verður vinnulag við samtímaeftirlit með allt öðrum og skipulagðari hætti þegar endurgreiðslubeiðnir eru afgreiddar í einu lagi í stað þess að skýrslur með "matarþrepi" liggi innan um þúsundir annarra skýrslna.
- * Í öðru lagi ber þeim sem fær endurgreiðslu að tilgreina hana sérstaklega í ársreikningi sem fylgir skattframtali eða í skýringum með honum. Endurgreiðslur verða þannig tilefni sérstakrar athugunar hjá skattstjórum við yfirferð tekjuskattsframtala.

Um allan heim mæla sérfræðingar með því að hafa virðisaukaskattskerfi eins einföld og nokkur kostur er. Sjá m.a. yfirlitsrit eftir Alan A. Tait: "Value Added Tax, International Practice and Problems", útg. af International Monetary Fund 1988.

Þess skal getið að á hinum Norðurlöndunum hafa stjórnskipaðar nefndir margsinnis athugað hvort rétt væri að lækka eða fella niður virðisaukaskatt af matvöru.

Niðurstaða allra þeirra athugana er að mæla gegn slíkum breytingum. Sjá um þetta meðal annars dönsku skýrsluna "Redegørelse om lavere momssats for fødevarer" (Khöfn 1973), og sænsku skýrslurnar "Skall matmomsen slopas?" (SOU 1983:54) og "Reformerad mervärdeskatt m.m." (SOU 1989:35).

Hér á landi búa skattyfirvöld af reynslunni frá áttunda og níunda áratugnum þegar matvara var að miklu leyti eða almennt undanþegin söluskatti. Sú reynsla hræðir.

Verður nú í stuttu máli gerð grein fyrir þeim röksemdum sem framangreindar niðurstöður byggja á.

4.2 Möguleikar á undandrætti aukast

Möguleikar á undandrætti aukast vegna flóknara uppgjörs þeirra sem selja vörur í fleiri en einu skattþrepi. Tvær uppgjörsaðferðir koma til greina í smásöluverslunum, bein aðferð og óbein aðferð.

Bein aðferð: Sala er skráð í sjóðvél og haldið aðgreindri í vélinni eftir skattþrepum. Þetta krefst tvenns: (1) Að vélin sé tæknilega til þessa búin, þ.e. tveir teljarar, og (2) að undanþegin eða lægra sköttuð sala sé slegin inn á réttan teljara.

Aðferðin hefur þann galla að ómögulegt er fyrir skattyfirvöld að sannreyna eftir á hvort sala hefur verið slegin inn á réttan teljara. Skráning í sjóðvél er því engin trygging fyrir réttum skattskilum þegar þrepi eru tvö eða fleiri (þ.m.t. núll-skattþrep). Grundvöllur eftirlits með sjóðvélum, sbr. reglug. nr. 531/1989, væri að stórum hluta brostinn ef mikill hluti verslana seldi vörur í mismunandi skattflokkum.

Forða má óviljaverkum í innslætti með fullkomnu strika-merkingarkerfi, en langt er í land með að slík kerfi verði almenn í matvöruverslunum.

Óbein aðferð: Þetta er sú aðferð sem í reynd var notuð hér á landi í söluskatti fyrir 1988. Í grófum dráttum felst aðferðin í því að innkaupum er haldið aðgreindum í bókhaldi eftir því hvaða gjaldflokki þau tilheyra, reiknuð er álagning á einn, tvo eða alla flokka og sölunni skipt í gjaldflokka í því hlutfalli sem út úr útreikningnum kemur.

Skattaðili verður síðan að standa skattyfirvöldum skil á þessum útreikningi á sérstöku eyðublaði (sjá fylgiskjal I sem sýnir eyðublað það sem notað var á tímabilinu ágúst-desember 1987 þegar sala matvöruverslana o.fl. var skattlögð með þrenns konar hætti í söluskatti).

Aðferðin (hér er reyndar um sex mismunandi aðferðir að ræða) hefur ýmsa galla. Útreikningurinn verður aldrei nákvæmur, aukin hættu er á mistökum við uppgjör og aðferðin felur í sér sérstaka hættu á undandrætti.

Dæmi um ónákvæmni er að ógerlegt er í framkvæmd að taka tillit til birgða nema í árslok. Verslunin getur því hagrætt skattskilum sínum milli mánaða með því að kaupa óvenju mikið inn af undanþeginni vöru í einum mánuði og þannig hækkað reiknaða undanþegna veltu í þeim mánuði. Tekið skal fram að þetta ætti að leiðréttast í næsta mánuði, en með þessum hætti frestast skil á skattinum til ríkissjóðs.

Þá má nefna það tilvik að þótt verslun lækki verð á vöru frá því sem gert var ráð fyrir við útreikning smásöluverðs

(setur hana á útsölu) þá hefur það ekki nema að hluta áhrif á skattskil aðilans. Hann greiðir þá hærri skatt en honum ber í raun og veru.

Möguleikar á undandrætti eru ýmsir. Hér skulu tvær aðferðir nefndar:

- * Skattskyld innkaup færð sem skattfrjáls. Þar með hækkar útreiknað hlutfall undanþeginnar sölu. Skattsvik af þessu tagi myndu væntanlega uppgötvast við bókhaldseftirlit.
- * Rangar álagningartölur notaðar við útreikning á skiptingu veltu í gjaldflokka. Við útreikning á skiptingu í skattskylda veltu og undanþegna notar aðilinn rangar álagningartölur, þ.e. hann þykist leggja meira á undanþegnu vöruna (matvöruna) en hann gerir í raun og veru. Þetta hefur þau áhrif að hin reiknaða undanþegna velta verður meiri en rétt væri og skattskilin að sama skapi minni. Erfitt er að uppgötva þetta misferli nema það sé þeim mun grófara. Hér skal tekið dæmi um áhrif undandráttar af þessu tagi (til einföldunar er ekki tekið tillit til birgða):

Forsendur:

Innkaup matvöru	5.000.000 kr.
Önnur innkaup	1.250.000 kr.
Raunveruleg álagning á matvöru .	20%
Raunveruleg álagning á aðra vöru	34%
Samtals sala	8.085.375 kr.

Réttur útreikningur:

Sala matvöru (0% skattur)	
5.000.000 kr. x 1,20	6.000.000 kr.
Önnur sala	
8.085.375 - 6.000.000	2.085.375 kr.
Skattur: 2.085.375 x 19,68%	410.402 kr.

Rangur útreikningur (uppgafið til skattyfirvalda):

Uppgefin álagning á matvöru	<u>22%</u>
Uppgefin sala matvöru:	
5.000.000 x 1,22	6.100.000 kr.
Uppgefin önnur sala:	
8.085.375 - 6.100.000	1.985.375 kr.
Skattur: 1.985.375 x 19,68%	390.722 kr.

Fyrirtækið selur matvöruna hins vegar í raun og veru með 20% álagningu. Hagnaður þess (og tekjutap ríkissjóðs) vegna hinnar röngu skýrslu til skattstjóra er:

$$410.402 - 390.722 = 19.680 \text{ kr.}$$

Sérstök athygli skal vakin á því að rétt heildarvelta er gefin upp - það er aðeins leikur með álagningarhlutföll sem veldur skekkjunni.

4.3 Framkvæmd verður erfiðari

4.3.1 Erfiðleikar fyrirtækjanna

- a) Bókhald þeirra verður flóknara. Gera verður kröfu til þess að þau haldi innkaupum aðgreindum í bókhaldi eftir því hvaða virðisaukaskatt þau bera. Jafnframt verða þau að halda sölunni aðgreindri eftir því hvaða skattþrepi hún tilheyrir.
- b) Skýrslugjöf til skattyfirvalda verður flóknari. Það á bæði við um virðisaukaskattsskýrsluna sjálfa og ýmis fylgiskjöl sem gera verður kröfu til að þeir noti sem gera veltu sína upp eftir óbeinni aðferð.
- c) Skattskyldir aðilar hafa mismun útskatts og innskatts í veltu sinni í að meðaltali 65 daga. Við sérstakt þrep á matvöru koma matvöruverslanir til með að hafa

lægri virðisaukaskatt í veltunni heldur en verslanir sem selja fullskattaða vöru. Þar af leiðandi versnar lausafjárstaða þeirra og samkeppnisstaða miðað við aðra verslun raskast. Þessi áhrif verða þeim mun meiri hjá einstökum aðila eftir því sem hlutur matvöru af heildarveltu er hlutfallslega stærri. Þannig mætti ætla að lausafjárstaða hverfaverslana versnaði hlutfallslega meira en stórmarkaða. Þetta gerist á sama tíma og gerðar eru auknar kröfur til þessara aðila um bókhald og uppgjör, sbr. liði a) og b) hér að framan.

Sama á við um bændur og vinnslustöðvar ef lægra þrepið yrði ekki aðeins látið taka til sölu á síðasta stigi, heldur einnig til hráefna og úrvinnslu.

Þessi mismunur magnast ef tekjutap ríkissjóðs vegna lægri skatts á matvöru er bætt með því að hækka virðisaukaskatt á annarri vöru. Lausafjárstaða þeirra fyrirtækja sem selja annað en matvöru batnar af því að þau hafa þá enn meiri skatt í veltunni.

- d) Ef skattur er aðeins felldur niður/lækkaður á sumum matvörutegundum, t.d. aðeins á mjólkurvörum, getur það valdið röskun á samkeppnisstöðu fyrirtækja sem framleiða samkeppnisvöru, t.d. ávaxtasafafframleiðenda og smjörlíkisgerðar.

4.3.2 Aukin vinna skattyfirvalda

- a) Nauðsynlegt er að hafa sérstakt eftirlit með þeim fyrirtækjum sem eru með blandaða veltu, þ.e. selja vörur í fleiri en einu skattþrepi. Við fjölgun fyrirtækja í þessari aðstöðu þarf aukinn mannafla í skatteftirlit.

Virðisaukaskattsskyldir aðilar á skrá voru í september

1990 rúmlega 23.700 talsins. Þar af voru aðilar á landbúnaðarskrá (bændur) 4.458. Það færi eftir útfærslu hversu mörg fyrirtæki yrðu með blandaða veltu vegna sölu á matvöru í öðru skattþrepi. Um 1.200 aðilar selja matvöru á síðasta sölustigi, langflestir ásamt annarri vöru. Ef undanþága eða lægra þrep á allri matvöru tæki til allra framleiðslu- og sölustiga yrðu a.m.k. 6.000 aðilar (þ.m.t. bændur) með blandaða veltu.

- b) Aukið álag verður á skattstofunum vegna endurskoðunar á skýrslum og fylgiblöðum þeirra sem eru með blandaða veltu. Ef núll-skattur verður á matvöru, eða ef sérstakt skattþrep nær aðeins til síðasta sölustigs, er fyrirsjáanlegt að mikil fjölgun yrði á neikvæðum skýrslum, þ.e. skýrslum þar sem skattaðili krefur um endurgreiðslu virðisaukaskatts. Nauðsynlegt er að slíkar skýrslur fái sérstaklega vandaða meðferð og gagnrýna skoðun á skattstofunum áður en skattstjóri samþykkir endurgreiðslu. Lögum samkvæmt hafa skattstjórar aðeins 15 daga frest til þeirrar skoðunar.
- c) Gera verður ráð fyrir aukinni vinnu við upplýsingagjöf, einkum ef mörk skattþrepanna eru óljós, svo sem ef aðeins sum matvara er undanþegin en önnur ekki.

Af framansögðu er ljóst að fjölga verður þeim starfsmönnum skattkerfisins sem sinna virðisaukaskatti ef virðisaukaskattur verður felldur niður eða lækkaður af matvöru. Erfitt er að áætla fjölgun starfsmanna nákvæmlega nema fyrir liggi útfærðar hugmyndir um framkvæmd. Þó má varlega áætlað gera ráð fyrir að við breytingu af þessu tagi þurfi 10 - 15 nýja starfsmenn í skattkerfið. Bent skal á að síðan núverandi starfsmannafjöldi var ákveðinn í virðisaukaskatti hafa best við vinnufrekir þættir, t.d. fleiri undanþágur og endurgreiðslur skatts til sveitarfélaga og annarra opinberra aðila.

4.4 Mun markmiðið með lægra skattþrepi nást?

Í opinberri umræðu um skattamál hefur oft komið fram að markmið tillagna um lækkun neysluskatta á matvöru er að lækka verð hennar. Þau rök eru hávær fyrir lægri eða engum skatti á matvöru að slík breyting sé einkum til hagsbóta fyrir tekjulægri þjóðfélagshópa.

Þetta má hvorttveggja draga í efa.

4.4.1 Mun skattalækkun skila sér til neytenda?

Því er haldið fram (sbr. Tait, bls. 42) að lægri skattur á tiltekna vöru hafi ekki endilega þau áhrif að verð hennar lækki að sama skapi. Þar sem frjáls álagning ríkir er vara seld við því verði sem neytandinn er tilbúinn að greiða fyrir hana. Þegar fleira en eitt skattstig er á vörum fyrirtækis er sú hættu fyrir hendi að það hagræði vöruverði í samræmi við það sem markaðurinn er álitinn þola, þ.e. að vörur í lægra skattþrepi fá hærri álagningu heldur en vörur sem bera fullan skatt.

4.4.2 Hverjir njóta góðs af lækkun verðs?

Eins og áður sagði eru ein helstu rökin sem fram hafa komið fyrir lægri eða engum skatti á matvöru að slík breyting sé einkum til hagsbóta fyrir tekjulægri þjóðfélagshópa.

Athuganir erlendra sérfræðinga benda hins vegar eindregið til þess að ef öll matvara - ekki aðeins tiltekna nauðsynjar - er höfð í lægra skattþrepi, þá komi það hátekjufólki frekar til góða heldur en hinum tekjulægri (sjá m.a.

SOU 1983:54). Ástæðan er sú að fólk með hærri tekjur eyðir í krónutölu hærri fjárhæðum í matvöru - kaupir dýrari matvæli o.s.frv. - heldur en þeir sem lægri hafa launin.

Niðurstaða athugana á hinum Norðurlöndunum er sú að betri leið til að koma sérstaklega til móts við tekjulægri hópana væri að niðurgreiða nauðsynjavöru eða nota tekjuskatts-kerfið með breytingum á persónuafslatti, barnabótum o.s.frv. Þetta kemur síðast fram í nýrri skýrslu sænskrar nefndar sem fjallaði um endurbætur á óbeinni skattlagningu (SOU 1989:35). Meðal athugunarefna nefndarinnar var hvort leggja ætti lægri skatt á ýmsa neysluvöru. Í samandregnu máli eru niðurstöður þessar:

- * Rannsóknir nefndarinnar sýna að lægra skattþrep á matvöru hefði ekki þau jöfnunaráhrif sem leitast er við að ná og það gildir jafnvel þótt lægra þrepið taki eingöngu til svokallaðrar nauðsynjavöru (basmat). Búast má við hærri álagningu á matvöru í kjölfar lækkunar skattsins. Kostnaður ríkissjóðs við lægra skattþrep á matvöru (eða sumri matvöru) yrði mjög mikill. Öll framkvæmd og eftirlit yrði miklu erfiðara, og frá því sjónarmiði mæla öll rök með því að hafa eitt og sama skattþrepið á matvöru og annarri vöru.
- * Hagkvæmari og ódýrari leið til að styrkja barnafjölskyldur væri að hækka barnabætur. Á bls. 265 segir að það myndi kosta um 8,5 milljarða s.kr. að auka ráðstöfunarfé barnafjölskyldna um 3.000 s.kr. (27.000 ísl.kr.) á ári með lækkun skatts á matvöru, en aðeins 3 milljarða með því að hækka barnabætur.
- * Niðurstaða nefndarinnar er því sú að matvara skuli vera í sama skattþrepi og aðrar neysluvörur.

4.5 Nokkur orð um þær undanþágur sem þegar eru í lögum

Í kafla 2.0 hér að framan var stuttlega rætt um undanþágur samkvæmt gildandi virðisaukaskattslögum. Hér skal nokkrum orðum bætt við um reynslu skattyfirvalda af þessum undanþáguákvæðum.

Vandamál sem upp hafa komið eru meðal annars þessi:

- a) Margvísleg álitamál hafa komið upp um gildissvið undanþáguákvæðanna. Við upptöku virðisaukaskatts lagði ríkisskattstjóri mikla áherslu á kynningu og leiðbeiningar til gjaldenda. Í því skyni var opnaður sérstakur upplýsingasími og auk þess hefur verið leitast við að svara skriflegum fyrirspurnum um einstök álitamál. Yfirgnæfandi hluti allra fyrirspurna sem hafa borist embættinu varða með einum eða öðrum hætti undanþáguákvæði laganna. Meginviðfangsefni a.m.k. níu af fimmtán starfsmönnum virðisaukaskattsdeildar embættisins hefur undanfarna tólf mánuði verið að svara fyrirspurnum af þessu tagi.

Sum þessara mála hafa verið erfið viðfangs og ekki leyst þannig að öllum líki. Má hér nefna þann ágreining sem upp kom í sumar við tónlistarmenn um það atriði hvenær fram færi dansleikur eða önnur skattskyld skemmtan og hvenær tónleikar í skilningi undanþáguákvæða virðisaukaskattslaga. Þetta mál þarf ekki að reifa nánar, enda ráðuneytinu kunnugt, en ekki er ólíklegt að það verði um ókomin ár haft sem klassískt dæmi um vandamál sem menn þurfa að kljást við þegar nota á virðisaukaskatt til að styrkja tiltekna atvinnugrein eða starfsemi.

Þetta mikla flóð fyrirspurna hefur einnig valdið því að áætlanir ríkisskattstjóra um leiðbeiningastarf af öðru tagi hafa riðlast. Til dæmis hefur ekki gefist

tími til þess að skipuleggja þjónustueftirlit með nýliðum í atvinnurekstri.

- b) Þegar aðili er jöfnum höndum með starfsemi sem fellur innan skattskyldusviðs laganna og starfsemi sem undanþegin er skv. 3. mgr. 2. gr. laganna verður hann að skipta virðisaukaskatti af aðföngum í frádráttarþæran innskatt og virðisaukaskatt sem ekki er frádráttarþær. Þessi skipting verður í sumum tilvikum að byggjast á flóknum reiknireglum og er vafalaust að hún mun bæði reynast fyrirtækjunum erfið í framkvæmd og verða tilefni vandamála og álitaefna í skatteftirliti.
- c) Allmörg fyrirtæki eru nú þegar í þeirri aðstöðu að selja vöru eða þjónustu sem skattlögð er með mismunandi hætti. Þessum aðilum fjölgaði verulega þegar útskattur var felldur niður af íslenskum bókum 1. september sl. Það tilvik hefur komist í fréttir að tiltekinn útgefandi selur bók og hljómplötu sem eina vörueiningu. Auðvitað getur alveg eins gerst að bók sé seld ásamt leikfangi eða einhverri enn óskyldari vöru.

Ábendingar og vandamál sem í þessari greinargerð eru sett fram um niðurfellingu eða lækkun skatts af matvöru eiga í raun og veru allar einnig við um bókaverslanir og aðra aðila sem selja bækur til neytenda samhliða annarri vöru. Ríkisskattstjóri krefst þess af þessum aðilum að þeir skipti sölu í skattflokka á sölustigi, en ljóst er að við eftirlit verður að nota óbeinar aðferðir til að sannreyna skiptinguna. Jafnframt eru skattyfirvöld nú í þeirri sérkennilegu stöðu að þurfa að ákveða hvað sé bók og hvað sé tímarit og hvað sé prentvarningur af öðru tagi, en mismunandi reglur gilda um þessa þrjá flokka.

Að lokum um þessi mál: Eins og fjármálaráðherra benti á í

greinargerð til þingflokka ríkisstjórnarinnar, dags. 25. okt. 1989, um upptöku virðisaukaskatts, er segin saga að ein undanþága skapar þrýsting um enn frekari undanþágur. Ef ein atvinnugrein nýtur undanþágu eru aðrir fljótir að bera starfsemi sína saman við hana. Þetta hefur þegar sannast hvað bókaundanþáguna varðar. Nú kalla tónlistarmenn og -útgefendur eftir undanþágu vegna hljómsplátta og beita svipuðum rökum og voru látin ráða ferðinni varðandi bækurnar. Er þá stutt í hljóðsnældurnar og myndböndin. Ekki þarf mikið hugmyndaflug til að rökstyðja t.d. undanþágu vegna þroskaleikfanga fyrir börn. Það má síðan yfirfæra á önnur leikföng. Með þessu móti er örstutt í það að við stöndum uppi með handónýtt skattkerfi.

5.0 REYNSLAN AF EFTIRLITI MEÐ TVEGGJA ÞREPA SÖLUSKATTSKERFI

5.1 "Undanþágurannsóknir"

Á liðnum árum hefur eitt helsta athugunarefni rannsóknardeildar ríkisskattstjóra verið að rannsaka og sannprófa skiptingu heildarveltu milli söluskattsskyldrar veltu og veltu sem var undanþegin söluskatti. Eftirlit með skiptingu heildarveltunnar er mjög erfitt viðfangsefni sem byggist meira og minna á mati hvors aðila, upplýsingum og skýringum gagnaðila og túlkun skattareglna.

Sú áhersla sem leggja varð á þessar "undanþágurannsóknir", þó ekki væri nema til að veita gjaldendum aðhald og koma þannig í veg fyrir grófa misnotkun reglnanna, olli því að sjálfsögðu að minni möguleikar voru á að sinna öðrum þáttum. Til dæmis hefði verið æskilegt að geta sannprófað tekjuskráningu fleiri fyrirtækja, þ.e. hvort heildarvelta sé rétt.

Eftirlit af þessu tagi var ekki aðeins nauðsynlegt í matvöruverslun meðan matvara var undanþegin söluskatti,

heldur voru ýmsar aðrar atvinnugreinar í þeirri aðstöðu að selja bæði skattskylda og undanþegna vöru eða þjónustu.

Færri undanþágur í virðisaukaskatti en söluskatti auðvelda þessa hlið eftirlits, en því má ekki gleyma að með virðisaukaskatti koma til sögunnar ný atriði sem einnig krefjast eftirlits. Til dæmis þarf að fylgjast með því að reglur um innskattsfrádrátt séu virtar.

Fjölgun undanþága í virðisaukaskatti myndi þannig leiða til þess að skatteftirlit stæði frammi fyrir vandasamara viðfangsefni og fleiri verkefnum en nokkru sinni fyrr.

5.2 Almennt um eftirlit með matvöruverslunum

Matvörur voru almennt undanþegnar söluskatti frá 1978 til 1987. Ef matvöruverslanir skiptu ekki sölunni við innstimplun í sjóðvél urðu þær að nota sérstaklega flóknar reikniaðferðir við uppgjör sitt á söluskatti. (Þessum reglum er lýst í kafla 4.2, sjá einnig fylgiskjal I.) Þessar aðferðir auka hættu á villum og valda ekki síst kaupmönnum aukinni fyrirhöfn vegna aukinna bókhaldskrafna og fleiri eyðublaða til útfyllingar við skattskil.

Það er ljóst að þessar aðferðir höfðu fyrir löngu runnið sitt skeið á enda þegar matvöruundanþágan var afnumin 1987 og 1988. Þær gátu leitt til mjög mismunandi niðurstöðu um söluskattsskylda veltu. Á tímum frjálsrar álagningar, breytilegra dagverða, útsöluverða, tilboðsverða og afslátta er gjörsamlega ómögulegt að nálgast rétta skiptingu veltunnar með óbeinum uppgjörsaðferðum af þessu tagi. Þótt salan sé rétt skráð í sjóðvél, veitir það enga tryggingu fyrir því að réttilega innheimtur skattur skili sér í ríkissjóð. Vegna þeirra aðferða sem kaupmaðurinn hefur til gera upp skattskylda veltu er allt eins líklegt að skatturinn sitji að hluta eftir í vasa kaupmannsins.

Skipting sölu í gjaldflokka með notkun sjóðvélar hefur einnig annmarka. Röng stimplun - viljandi eða óviljandi - hefur í för með sér að kaupmaðurinn skilar of miklum eða of litlum skatti. Eftirlit með skiptingu sölu á sölustigi, þegar um fleiri en eitt gjaldstig er að ræða, kallar nánast á sömu vinnu og eftirlit með óbeinu uppgjöri, þ.e. bera verður innkaup og álagningu saman við uppgjör sjóðvélar.

Skattstjórar hafa mjög takmarkaða möguleika til eftirlits með skiptingu veltu í gjaldflokka. Á tímum söluskatts- undanþágunnar var eina eftirlit þeirra fólgið í því að fylgjast með því að "Fylgiskjal með söluskattsskýrslu" væri útfyllt miðað við þá aðferð sem notuð var og að grein væri gerð fyrir vörurýrnun, þ.e. að hún væri hvorki metin of hátt eða of lágt eftir því hvaða aðferð kaupmaðurinn notaði við söluskattsuppgjörið.

5.3 Eftirlitsátök 1986 og 1988

Á fyrstu starfsárum rannsóknardeildar ríkisskattstjóra mun bókhald verslana og þá einkum matvöruverslana hafa verið tekið til almennra rannsókna. Ekki liggja fyrir upplýsingar um hversu mörg fyrirtæki, sem reka matvöruverslanir, hafa verið tekin til rannsóknar eftir að almenn undanþága matvöru frá söluskatti gekk í gildi 15. sept. 1978 skv. reglugerð nr. 316/1978, en alltaf mun þó ein og ein matvöruverslun hafa verið í rannsókn á þessum árum.

Haustið 1986 fór í gang svokölluð tekjuskráningarkönnun hjá rannsóknardeildinni og var könnuð tekjuskráning 460 verslunarfyrirtækja er seldu vörur beint til neytenda. Þar af voru 175 verslanir sem flokkast undir matvöruverslanir. Kannað var hvort farið væri eftir þeim reglum sem gilda um skráningu tekna og hvort tekjuskráningargögnin uppfylltu þær kröfur sem til þeirra eru gerðar, jafnframt því sem

safnað var saman upplýsingum til að velja úrtak matvöruverslana til nánari rannsókna síðar.

Ljóst var af þessari könnun, þótt takmörkuð væri við tekjuskráningu, að mikið og tímafrekt starf biði starfsmanna deildarinnar við að fylgja könnuninni eftir með því að sannprófa og rannsaka skiptingu þessara verslana á heildarveltu sinni milli söluskattsskyldrar veltu og söluskattsfrjálsrar veltu. Ætlunin var að fara í þessa vinnu á árinu 1987, en það dróst, ekki síst vegna erfiðleika á að ráða starfsfólk til deildarinnar.

Haustið 1987 varð mikil umræða í þjóðfélaginu um söluskatt, söluskattssvik og söluskattseftirlit í kjölfar þess að undanþágu matvöru frá söluskatti var afnumin. Í framhaldi þessa hóf rannsóknardeild ríkisskattstjóra yfirgripsmikla athugun í febrúar 1988 á söluskattsskilum fyrirtækja sem seldu matvöru.

Í þessu átaki voru alls heimsótt yfir 300 fyrirtæki sem seldu matvöru, þ.e. matvöruverslanir, sjoppur, bakarí og stórmarkaðir.

Í fyrsta áfanga átaksins voru könnuð söluskattsskil vegna desember 1987, þ.e. tímabil þegar tvö söluskattsstig voru enn í gildi. Eftirlitið beindist að fyrirtækjum á höfuðborgarsvæðinu sem seldu beint til neytenda bæði söluskattsskyldar vörur og söluskattsfrjálsar vörur. Í þessu úrtaki var 51 verslun sem flokka má sem matvöruverslun. Ástæða þótti til að taka 19 þeirra til nánari rannsóknar sem næði yfir lengra tímabil en desember.

Í næsta áfanga voru könnuð söluskattsskil sams konar verslana, bæði á höfuðborgarsvæðinu og út á landi, vegna ársins 1988, þ.e. tímabil þegar undanþágan hafði verið felld niður. Að þessu sinni þótti aðeins ástæða til að taka 9 matvöruverslanir af 60 til nánari athugunar.

5.4 Niðurstöður könnunarinnar

Almenn niðurstaða af þessu eftirlitsátaki var á þá leið að tekjuskráning og söluskattsskil alltof margra verslana var ábótavant. Var flestum þeirra sem ekki voru með bókhald sitt í lagi eingöngu sent áminningarbréf, en eins og áður segir voru samtals 28 matvöruverslanir teknar til ítarlegri skoðunar. Raunar hefði verið ástæða til að kanna nánar skiptingu heildarveltu miklu fleiri verslana fyrir afnám undanþágunnar, en ekki voru tök á því vegna starfsmanna-fæðar og þess tíma sem slík könnun tekur.

Það er heldur ekki sjálfgefið að slík könnun hefði leitt til raunverulegra söluskattshækkana. Oft er mjög örðugt að sanna að önnur reikniaðferð en sú sem gjaldandi notar sé réttari til að komast að niðurstöðu um hvað af heildarveltunni teljist söluskattsskyld. Það liggur ljóst fyrir af þeim rannsóknum sem gerðar voru á söluskattsuppgjöri matvöruverslana þegar tiltekin matvara var annað hvort undanþegin sölugjaldi eða í öðru og lægra gjaldstigi, að þær aðferðir sem matvöruverslunum voru heimilaðar við framtal til söluskatts hafa leitt til mjög ómarkvissrar niðurstöðu varðandi söluskattsskylda veltu og hefur gert allt eftirlit og gagnrýni á framtalsskil þessara fyrirtækja mjög erfitt.

Þá skal nefnt að þegar matvara er öll eða að hluta undanþegin söluskatti þarf við sannprófun söluskattsskila bæði að kanna hvort tekjuskráningin byggist á traustum grunni, þ.e. sjóðvél, reikningum og undirnotum og færslu bókhalds (sjóðbókar), og jafnframt hvort skipting heildaveltunnar milli söluskattsskyldrar veltu og undanþeginnar veltu byggist á traustum bókhaldsgögnum og upplýsingum um álagningu vöruflokka. Þegar öll sala verslunar er skattskyld þarf aðeins að kanna það fyrrnefnda.

5.5 Dæmi úr eftirlitinu

Í eftirlitsátakinu 1988 kom í ljós að fæstar verslanirnar aðgreindu sölu á sölustigi, þ.e. við sjóðvél (kassa), en almennasta aðferðin var "Aðferð 2" með eða án frávíks (sjá fylgiblað I). Yfirleitt voru 25% söluskattsskyldu vörurnar hafðar sem afgangsstærð og þeirra hlutur varð alltaf minni eftir því sem hlutur söluskattsfrjálsu varanna varð meiri. Þess vegna virtist það vera stundað að leika sér með álagningarprósentur í þessum aðferðum. Dæmi eru um það að álagning á kjöti hafi hækkað smám saman á tveimur árum úr 2% í 58%. Þetta er gert til þess að hafa reiknað útsöluverð söluskattsfrjálsra vara sem hæst, og þar með afgangsstærðina (25% söluskattsskyldu vörurnar) sem lágsta.

Ennfremur kom í ljós í þessum skoðunum að þegar notuð er "Aðferð 3" við söluskattsskil skiptir ekki máli þótt mánaðarleg lánasala sé ekki tekjufærð fyrr en í árslok (að fjárhæð 7 millj. kr. í einu dæmi sem upp kom). Ástæðan er sú að í "Aðferð 3" er reiknað útsöluverð af innkaupum bæði 25% söluskattsskyldra vara og 10% söluskattsskyldra vara og síðan er söluskattsfrjálsa salan afgangsstærð og verður hún þá einungis minni ef eitthvað vantar upp á heildarveltuna.

Hér á eftir er tekið í dæmaskyni niðurstaða rannsóknar á einu fyrirtæki sem kom upp í þessu eftirlitsátaki. Tekið skal sérstaklega fram að ekkert kom fram í rannsókn málsins sem benti til að heildartekjur væru undandregnar:

Fyrirtæki þetta byggði söluskattsskil sín á "Aðferð 2 með frávíki". Reiknað var útsöluverð söluskattsfrjálsra vara og 10% söluskattsskyldra vara, en sala 25% söluskattsskyldra vara var afgangsstærð.

Tekin voru til rannsóknar söluskattsskýrslur og bókhald

félagsins áráanna 1985-1987. Hlutfall söluskattsskyldrar veltu af heildarveltu fór sífelld minnkandi samkvæmt söluskattsskýrslum. Það var 11% árið 1985, 7% 1986, en 4% árið 1987.

Sala fyrirtækisins á söluskattsfrjálum vörum var á umræddum árum mun meiri en sala söluskattsskyldra vara og var verulegur hluti af söluskattsfrjálsri sölu þess sala kjötafurða sem unnar voru í starfsstöð fyrirtækisins. Fyrirtækið keypti hráefnið óunnið (skrokka) og vann það í mismunandi dýrmætar vörur (með mismunandi álagningu). Þar sem innkaupsverð kjötskrokkana var - samkvæmt "Aðferð 2" - grundvöllur útreiknings fyrirtækisins á útsöluverði fullunninna kjötvara, en ekki raunverulegt söluverð, gefur þessi aðferð ekki eins rétta mynd af sölu skattfrjálsra vara og hjá matvöruverslun sem hefði keypt fullunna kjötvöru til endursölu.

Það var niðurstaða rannsóknardeildar að þar sem ekki væri unnt að finna raunverulega álagningu á kjötvörur félagsins væri ljóst að "Aðferð 2 með fráviki" gæfi ekki rétta mynd af söluskattsskyldri veltu fyrirtækisins.

Einnig var sýnt fram á það í rannsókninni að notaðar hefðu verið hærri álagningartölur á ýmsar söluskattsfrjálsar vörur en nam raunverulegri álagningu og álagning söluskattsskyldra vara þannig talin lægri en í raun. Af þessari ástæðu var talið að söluskattsskýrslurnar gæfu ekki rétta mynd af raunverulegri söluskattsskyldri veltu fyrirtækisins.

Rannsóknardeildin reiknaði upp útsöluverð söluskattsskyldra vara samkvæmt "Aðferð 3 með fráviki". Til grundvallar lagði deildin innkaupsverð á vörukaupareikningum, sem finna mátti í bókhaldi félagsins, og meðalálagningu hvers vöruflökks, eins og hún var talin vera í viðkomandi árum.

Niðurstaða rannsóknarinnar um vanframtalda veltu til söluskatts var þessi:

Ár	Skattskyld velta skv. skýrslum	Niðurstaða rannsóknar	Mismunur	Hlutfall af heild- arveltu
1985	18.790.929	28.780.075	9.989.146	17,7%
1986	13.686.348	36.518.165	22.831.817	19,0%
1987	9.329.513	40.950.820	31.621.307	18,0%

Þetta mál er nú til meðferðar hjá ríkisskattanevnd. Undir rekstri málsins hefur ríkisskattstjóri fallist á, vegna ýmissa skýringa fyrirtækisins, að lækka söluskattsskylda veltu allra þriggja árána um samtals 989.991 kr. frá ofangreindum fjárhæðum. Þessar niðurstöður sýna fyrst og fremst þann vanda sem við er að glíma í skatteftirlitinu þegar um er að ræða tveggja þrepa söluskattskerfi, hvort sem annað þrepið er 0% eða 10%.

5.6 Reynsla skatteftirlitsins

Það er reynsla rannsóknardeildar ríkisskattstjóra að undanþága matvara frá fullum söluskatti hafði í för með sér aukna fyrirhöfn skattyfirvalda og gerði allt eftirlit og gagnrýni á framtalsskil matvöruverslana mjög erfitt og tímafrekt. Til að ákvarða söluskattsstofn varð að nota sérstaklega flóknar reiknireglur sem aldrei eru nákvæmar, og skatteftirlitið hefur ekki verið í stakk búið til að koma við nauðsynlegu eftirliti með að þeim sé framfylgt.

Það er ljóst að tekjutap ríkissjóðs af því að hafa annað gjaldstig virðisaukaskatts á matvöru en fullt gjaldstig er mjög vanmetið, hvort sem um er að ræða 12%, 10% eða 0% skatt á matvöru, ef eingöngu er reiknað það tekjutap sem af því leiðir beinlínis. Einnig verður að taka með í reikninginn tekjutap sem leiðir af því að tilfærsla verður á milli söluskattsskyldrar og söluskattsfrjálsrar veltu.

Ekkert skatteftirlitskerfi getur unnið upp það tekjutap.

Frá sjónarmiði skatteftirlits er engin spurning að þegar undanþága söluskatts af matvöru var felld niður varð söluskattsuppgjör matvöruverslana einfaldara og betri trygging fékkst fyrir því að innheimtur söluskattur, skráður á sjóðvél, skilaði sér til ríkissjóðs. Eftirlitið getur nú beinst að aðalþætti málsins, bókhaldi fyrirtækjanna og tekjuskráningu þeirra.

6.0 NIÐURSTÖÐUR OG LOKAORÐ

Helstu niðurstöður þessarar greinargerðar eru:

- 1) Viðurkennt er um allan heim að virðisaukaskattskerfi verður ekki framkvæmt á öruggan og réttlátan hátt nema það sé sem einfaldast að allri gerð - aðeins eitt skattþrep og sem fæstar undanþágur.
- 2) Undanþágur samkvæmt gildandi íslenskum lögum eru nú þegar jafn miklar og á hinum Norðurlöndunum - eftir áratuga framkvæmd laganna þar.
- 3) Niðurfelling söluskatts af matvöru var á áttunda og níunda áratugnum oftast þáttur í umfangsmiklum efnahagsráðstöfunum í baráttunni við verðbólguna.
- 4) Núverandi endurgreiðslukerfi vegna virðisaukaskatts af mjólk, kindakjöti, fiski og grænmeti er ekki gallalaust. Að áliti ríkisskattstjóra er það þó skynsamlegra heldur en annað skattþrep eða auknar undanþágur.
- 5) Kerfi með fleiri en einu skattþrepi og/eða kerfi með mörgum undanþágum auka bókhaldsvinnu fyrirtækjanna og auka möguleika á villum.

- 6) Flókið kerfi kallar á stóraukna vinnu á skattstofum og fjölgun starfsfólks, bæði við leiðbeiningar, daglegan rekstur og eftirlit. Núverandi fjöldi starfsmanna við virðisaukaskatt var miðaður við að kerfið væri einfaldara en það er í dag.
- 7) Sérreglurnar koma ekki aðeins þeim tekjulægri að notum. Þess vegna hefur gefist illa að nota virðisaukaskatt sem tekjujöfnunartæki.
- 8) Möguleikar á undandrætti skatts aukast eftir því sem uppgjör er flóknara. Ekki verður séð hvernig komist verði hjá óbeinu uppgjöri skatts í matvöruverslunum. Að minnsta kosti verður að byggja eftirlit á slíkum reikniaðferðum.
- 9) Reynsla áráanna 1978 til 1988 sýndi að skattkerfið var í heild mjög vanbúið til að annast nauðsynlegt eftirlit með stórfelldum og flóknum undanþágum í söluskatti.
- 10) Á liðnum árum hefur mikilli orku verið varið til "undanþágurannsókna". Þær eru nauðsynlegar, en hafa verið á kostnað annars eftirlits.

Með vísan til framangreinds vill ríkisskattstjóri vara alvarlega við því að matvara verði sett í lægra skattþrep virðisaukaskatts eða látin njóta undanþágu frá skattskyldri veltu. Við þá endurskoðun virðisaukaskattslaga, sem eðlilegt er að fram fari eftir að nokkur reynsla hefur fengist á framkvæmd þeirra, væri þvert á móti rétt að athuga hvort ekki mætti fækka undanþágum verulega frá því sem nú er og einfalda kerfið að öðru leyti.

Tekið skal fram að ekki verður endanlega fullyrt hvernig

til hefur tekist með upptöku virðisaukaskatts fyrr en eftir yfirferð og samanburð við tekjuskattsframtöl vegna ársins 1990 (fyrsta árs í virðisaukaskatti). Hvað sem öðru líður væri óskynsamlegt að gera verulegar breytingar á virðisaukaskattslögunum áður en þessu er lokið.

Reykjavík, 6. nóvember 1990,



Garðar Valdimarsson,
ríkisskattstjóri.

Leiðbeiningar og fyrirmæli

um útfyllingu fylgiskjals með söluskattsskýrslu, sbr. reglugerð nr. 486/1982
um söluskatt með áorðnum breytingum

Peir sem selja bæði söluskattsskyldar og söluskattsfjálsar vörur skulu útfylla eyðublað um flokkun innkaupa á söluskattsskyldum og söluskattsfjálsnum vörum og skal það fylgja hverri söluskattsskýrslu. Við útfyllingu eyðublaðsins skal fara eftir þeirri framtalsaðferð til söluskatts, sem viðkomandi aðili velur, eins og nánar er rakið hér á eftir:

Meginreglan um söluskattsskil
(mánaðarleg söluskattsskil miðuð við sölu)

Meginreglan er að halda sölu á söluskattsskyldri og söluskattsfjálsri vöru aðgreindri á sölustigi. Peir sem það gera skulu í bókhaldi sínu halda aðgreindum innkaupum á söluskattsskyldum og söluskattsfjálsnum vörum. Sala og innkaup söluskattsskyldrar vöru skal einnig aðgreind eftir því hvort um er að ræða sölu sem ber 10% sérstakan söluskatt eða 25% sölugjald.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu skrá á eyðublaðið samtölu innkaupa á innkaupsverði í hverjum flokki um sig.

Innkaupareglan
(mánaðarleg söluskattsskil miðuð við innkaup)

Peim sem ekki hafa aðstöðu til að halda söluskattsskyldri og söluskattsfjálsri sölu aðgreindri á sölustigi er heimilt að miða söluskattsuppgjör sitt við heildarveltu og reiknað útsöluverð keyþra vara á hverju uppgjörstímabili án tillits til birgða í byrjun eða við lok hvers tímabils, eins og nánar er greint frá hér á eftir. Er þá heimilt að velja á milli eftirtalinna uppgjörsaðferða, enda sé fylgt þeirri aðferð sem í upphafi var valin:

Aðferð 1. Innkaupum á söluskattsfjálsnum vörum, vörum sem bera 10% sérstakan söluskatt og vörum sem bera 25% sölugjald skal halda aðgreindum í bókhaldi en auk þess skal reikna útsöluverð hinna keyþtu vara á hverjum einstökum innkaupareikningi og færa sérstaklega í bókhald og aðgreina með sama hætti. Við söluskattsskil fyrir hvert uppgjörstímabil skal reikna saman útsöluverð keyþtra vara í hverjum framangreindra flokka. Heildarveltu á hverju uppgjörstímabili skal síðan skipta í þrennt, þ. e. milli söluskattsfjálsra vara, vara sem bera 10% sérstakan söluskatt og vara sem bera 25% sölugjald, í sömu hlutföllum og eru milli reiknaðs útsöluverðs innkaupanna á tímabilinu. Við skil síðasta mánaðar hvers árs skal fara fram afstemming á heildarsöluskattsskiltum liðins árs og skal þá útsöluverð keyþtra vara í hverjum hinna þriggja flokka reiknað saman fyrir öll tímabilin og hlutföll heildarveltu ársins reiknuð í samræmi við það. Skil á sérstökum söluskatti og sölugjaldi fyrir síðasta mánuð ársins skulu miðast við gjaldskylda veltu vara sem bera 10% sérstakan söluskatt og söluskattsskylda veltu vara sem bera 25% sölugjald að frádreginni þeirri veltu sem sérstökum söluskatti og sölugjaldi hefur þegar verið skilað af á árinu.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu skrá á eyðublaðið samtölu innkaupa í hverjum flokki um sig, bæði á innkaupsverði og útsöluverði, eins og bókhald þeirra segir til um.

Frávik frá aðferð 1. Í stað þess að reikna og færa útsöluverð á hverjum innkaupareikningi er heimilt að sundurliða innkaupin á hverju uppgjörstímabili í álagningarflokk og reikna síðan saman útsöluverð hvers hinna þriggja flokka eftir þeirri sundurliðun, þ. e. útsöluverð söluskattsfjálsra vara, vara er bera 10% sérstakan söluskatt og vara er bera 25% sölugjald.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu flokka innkaup í söluskattsfjálsar vörur, vörur sem bera 10% sérstakan söluskatt og vörur sem bera 25% sölugjald og tilgreina innkaup í hverjum álagningarflokki fyrir sig, innkaupsverð, hundradshluta þeirrar álagningar sem notuð er og reiknað útsöluverð. Varðandi vörur sem bera 10% sérstakan söluskatt og vörur sem bera 25% sölugjald skal tilgreina útsöluverð með sérstökum söluskatti eða sölugjaldi eftir því sem við á.

Aðferð 2. Innkaupum á söluskattsfjálsnum vörum, vörum sem bera 10% sérstakan söluskatt og vörum sem bera 25% sölugjald skal halda aðgreindum í bókhaldi en auk þess skal reikna útsölu-

verð hinna keyþtu söluskattsfjálsu vara á hverjum einstökum innkaupareikningi og færa sérstaklega í bókhald. Við söluskattsskil fyrir hvert uppgjörstímabil skal reikna saman útsöluverð keyþtra söluskattsfjálsra vara og færa til frádráttar frá heildarveltu á söluskattsskýrslu tímabilsins að frádreginni lágmarksrýrnun. Þannig reiknuðum mismun skal síðan skipt milli sölu, skattsskyldrar til sérstaks söluskatts, og sölu, skattsskyldrar til sölugjalds, þannig að útsöluverð keyþtra vara samkvæmt öðrum hvorum þessara flokka er reiknað og dregið frá til að finna sölu í hinum flokknum.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu skrá á eyðublaðið samtölu innkaupa í hverjum flokki um sig á innkaupsverði eins og bókhald þeirra segir til um. Jafnframt skal skrá á eyðublaðið reiknað útsöluverð söluskattsfjálsra vara og reiknað útsöluverð annars hinna tveggja flokka söluskattsskyldra vara. Þá skal tilgreina á eyðublaðið hundradshluta lágmarksrýrnunar fyrir söluskattsfjálsar vörur og hundradshluta sannanlegrar rýrnunar fyrir söluskattsskyldar vörur og draga samtölu hennar frá reiknuðu útsöluverði keyþtra söluskattsfjálsra vara og reiknuðu útsöluverði þess flokks keyþtra söluskattsskyldra vara er valið var að reikna.

Frávik frá aðferð 2. Í stað þess að reikna og færa útsöluverð tiltekinna vara á hverjum innkaupareikningi er heimilt að sundurliða innkaupin á hverju uppgjörstímabili í álagningarflokk og reikna síðan saman útsöluverð söluskattsfjálsra innkaupa og þess flokks söluskattsskyldra innkaupa sem valið var að reikna.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu tilgreina innkaup söluskattsfjálsra vara auk innkaupa þess flokks söluskattsskyldra vara er valið var að reikna í hverjum álagningarflokki fyrir sig, innkaupsverð, hundradshluta þeirrar álagningar sem notuð er, 10% sérstakan söluskatt eða 25% sölugjald, eftir því sem við á, ásamt reiknuðu útsöluverði.

Aðferð 3. Innkaupum á söluskattsfjálsnum vörum, vörum sem bera 10% sérstakan söluskatt og vörum sem bera 25% sölugjald skal halda aðgreindum í bókhaldi en auk þess skal reikna útsöluverð hinna keyþtu söluskattsskyldra vara, þ. e. bæði vara sem bera 10% sérstakan söluskatt og vara sem bera 25% sölugjald, á hverjum einstökum innkaupareikningi og færa sérstaklega í bókhald. Við skil á sérstökum söluskatti og sölugjaldi fyrir hvert uppgjörstímabil skal reikna saman útsöluverð keyþtra söluskattsskyldra vara, þ. e. bæði vara er bera 10% sérstakan söluskatt og 25% sölugjald, og að frádreginni sannanlegri rýrnun draga samtölu þeirra fjárhæða frá heildarveltu tímabilsins. Mismuninn skal færa til frádráttar frá heildarveltu á söluskattsskýrslu tímabilsins sem sölu söluskattsfjálsrar vöru.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu skrá á eyðublaðið samtölu innkaupa í hverjum flokki um sig á innkaupsverði og jafnframt skrá reiknað útsöluverð söluskattsskyldra vara, þ. e. bæði vara er bera 10% sérstakan söluskatt og 25% sölugjald, eins og bókhald þeirra segir til um. Þá skal tilgreina á eyðublaðið hundradshluta sannanlegrar rýrnunar og draga samtölu hennar frá reiknuðu útsöluverði keyþtra söluskattsskyldra vara í báðum flokkum.

Frávik frá aðferð 3. Í stað þess að reikna og færa útsöluverð söluskattsskyldra vara, þ. e. vara sem bera 10% sérstakan söluskatt og 25% sölugjald, á hverjum innkaupareikningi er heimilt að sundurliða innkaupin á hverju uppgjörstímabili í álagningarflokk og reikna síðan saman útsöluverð söluskattsskyldra innkaupa eftir þeirri sundurliðun.

Leiðbeining: Peir sem nota þessa framtalsaðferð skulu tilgreina innkaup söluskattsskyldra vara, þ. e. vara sem bera 10% sérstakan söluskatt og 25% sölugjald, í hverjum álagningarflokki fyrir sig, innkaupsverð, hundradshluta þeirrar álagningar sem notuð er, 10% sérstakan söluskatt eða 25% sölugjald, eftir því sem við á, og reiknað útsöluverð.

Leiðbeiningar þessar og fyrirmæli koma í stað leiðbeininga ríkisskattstjóra og fyrirmæla um útfyllingu fylgiskjals með söluskattsskýrslu, útgefina í apríl 1987.